КОРПОРАТИВЕН ДАНЪК
ДАНЪЧНИ ВРЕМЕННИ РАЗЛИКИ ОТ ПРОВИЗИИ ЗА ЗАДЪЛЖЕНИЯ

В приложимите счетоводни стандарти - СС 37 - Провизии, условни задължения и условни активи, респективно МСС 37 - Провизии, условни задължения и условни активи, провизиите са определени като задължение с неопределена срочност или размер. В посочените счетоводни стандарти са разгледани критериите за признаване на провизии, както и реда за тяхната оценка, отчитане и оповестяване.

Според СС 37 провизиите за задължения се признават в размер на предполагаемото задължение и се отчитат като текущи други разходи. Формираните текущи задължения от начисляване на провизии се отчитат като други текущи задължения отделно от съществуващите задължения за дейността на предприятието. В края на всеки следващ отчетен период размерът на потенциалните задължения се преразглежда и при необходимост се актуализира чрез доначисляване на провизии или чрез намаляване на вече отчетените провизии.

Отчитането на провизиите може да се илюстрира чрез съставянето на следните счетоводни статии (при прилагане на Националните счетоводни стандарти /НСС/):

1. За начисляване на провизиите:

Дт с/ка Разходи за провизии

Кт с/ка Провизии, признати като пасиви

2. Съобразно своето функционално предназначение разходите за провизии могат да се отнесат към сметките за отчитане на разходите за съответната дейност:

Дт с/ка Разходи за дейността

Кт с/ка Разходи за провизии

3. В края на всеки следващ отчетен период размерът на потенциалните задължения се преразглежда и при необходимост се актуализира чрез доначисляване на провизия или чрез намаляване на вече отчетените провизии:

3.1. за доначисляване на провизии:

Дт с/ка Разходи за провизии

Кт с/ка Провизии, признати като пасиви

3.2. за намаляване на вече отчетените провизии (сторнировъчна статия):

Дт с/ка Разходи за провизии

Кт с/ка Провизии, признати като пасиви

4. За изплатената част от задължението, формирано от провизия:

Дт с/ка Провизии, признати като пасиви

Кт с/ка Парични средства

5. За отписаната неизплатена част от задължението, формирано от провизия:

Дт с/ка Провизии, признати като пасиви

Кт с/ка Приходи от провизии

Дт с/ка Приходи от провизии

Кт с/ка Печалби и загуби от текущата година

По отношение на дълготрайните активи следва да се отбележи, че СС 16 - Дълготрайни материални активи, респективно МСС 16 – Имоти, машини, съоръжения и оборудване, предвиждат, че първоначално всеки дълготраен материален актив се оценява по цена на придобиване, която включва покупната цена (включително митата и невъзстановимите данъци) и всички преки разходи. От своя страна в състава на преките разходи се включват предполагаемите разходи до размера на начислената провизия за условни задължения за: демонтаж и извеждане на актива от употреба – тези предполагаеми разходи следва да се коригират с предполагаемите приходи, които предприятието ще получи от по-нататъшното уреждане на актива (брак, продажба, размяна, даване под наем и т.н.); възстановяване на терена, върху който е бил инсталиран активът.

С оглед на това счетоводно третиране на разходите за провизии, за целите на данъчното облагане в ЗКПО са създадени три разпоредби, които регламентират

съответстващото данъчното третиране на провизиите за задължения и това са разпоредбите на чл. 38, чл. 39 и чл. 40.

1. Данъчно третиране по реда на чл. 38 от ЗКПО:

- Разходите за провизии не се признават в годината на отчитането им;
- Разходите се признават в годината на погасяване на задължението, за което е призната провизията – до размера на погасеното задължение;
- При определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се намалява със счетоводните приходи, съответно със сумата, с която са намалени счетоводните разходи, отчетени по повод призната провизия.

ПРИМЕР:

Предприятие продава своя готова продукция (изделия) с единична стойност 500 евро с едногодишна гаранция, съгласно която производителят поема всички разходи по отстраняване на дефекти, следователно е налице правно задължение. Стойността на продадените изделия за годината е 100 000 евро (200 бр. по 500 евро). На база минал опит и бъдещи очаквания е установено, че:

- 90 % от изделията нямат дефекти в срока на гаранцията
- 8 % от изделията имат минимални дефекти (средно по 20 евро разход на изделие)
- 2 % от изделията имат сериозни дефекти и/ или ще бъдат върнати (средно по 400 евро на изделие)

В резултат на този опит предприятието е извършило оценка на размера на провизиите, като през Х1 г. са отчетени разходи за провизии по задължения за гаранции както следва:

- (200 х 8%) х 20 евро = 320 евро
- (200 х 2 %) х 400 евро = 1 600 евро

Общият размер на разходите за провизии е 1 920 евро

Счетоводният финансов резултат (СФР) за Х1 година без влиянието на провизиите е в размер на 10 000 евро, а след отчитане на разходите за провизии същият е в размер на 8 080 евро. Предприятието прилага НСС.

КОРПОРАТИВЕН ДАНЪК
ДАНЪЧНИ ВРЕМЕННИ РАЗЛИКИ ОТ ПРОВИЗИИ ЗА ЗАДЪЛЖЕНИЯ

X1 година

Данъчно третиране на отчетените през X1 година разходи за провизии се състои в следното:

Извършва се увеличение на СФР съгласно чл. 38, ал. 1 от ЗКПО със сумата 1 920 евро, в резултат на което данъчният финансов резултат е в размер на 10 000 евро.

През X2 година са отчетени фактически извършени разходи за гаранции за продадените изделия в размер на 1 000 евро, т.е. част от провизираните задължения са реално погасени. Поради изтеклия гаранционен срок останалата част от провизиите е реинтегрирана в печалбата за X2 година, т.е. отчетени са счетоводни приходи от повизии в размер на 920 евро.

X2 година

Данъчно третиране през X2 година на разходите за провизии и на приходите от провизии се състои в следното:

- Извършва се намаление на СФР съгласно чл. 38, ал. 2 от ЗКПО със сумата 1 000 евро;
- Извършва се намаление на СФР съгласно чл. 38, ал. 3 от ЗКПО със сумата 920 евро;

Видно от примера разходите за провизии са данъчно признати едва когато провизираните задължения са реално погасени или когато провизията бъде отписана (реинтегрирана в печалбата), като във втория случай признаването на разходите се извършва посредством намаление на счетоводния финансов резултат с размера на отчетените счетоводни приходи.

Забележка: ако предприятието прилагаше МСС, вместо да отчете счетоводни приходи от провизии в размер на 920 евро, би отчело намаление на счетоводните разходи в същия размер. С това намаление на счетоводните разходи следва да се извърши намаление на счетоводния финансов резултат при определяне на данъчния финансов резултат съгласно чл. 38, ал. 3 от ЗКПО.

При прилагането на чл. 38 от ЗКПО е необходимо също така да се има предвид и разпоредбата на **§ 4 от ПЗР** на закона, която създава преходен режим по отношение на преобразуванията на финансовия резултат по реда на чл. 23 от отменения ЗКПО. Съгласно посочения параграф преобразуванията (увеличенията и намаленията) на финансовия резултат, извършени по реда на чл. 23 от отменения закон се смятат за преобразувания на счетоводния финансов резултат при определяне на данъчния финансов резултат по реда и съгласно съответната разпоредба на новия закон. Следователно, на основание § 4 от ПЗР на ЗКПО, увеличението на финансовия резултат с разходите за провизии за задължения, извършено по реда на чл. 23, ал. 2, т. 23 от ЗКПО (отм.) се счита за преобразуване на счетоводния финансов резултат по реда на чл. 38, ал. 1 от ЗКПО. С оглед на това данъчно задължените лица имат право да приложат чл. 38, ал. 2 и/ или 3 по отношение на разходите за провизии, с които е увеличен финансовият резултат до 31.12.2006 година.

2. Данъчно третиране по реда на чл. 39 от ЗКПО:

Както бе отбелязано по-горе в състава на преките разходи, които са част от цената на придобиване на дълготрайните активи, се включват предполагаемите разходи до размера на начислената провизия за условни задължения. Това означава, че за счетоводни цели разходите за провизии се включват в амортизируемата стойност на активите, съответно подлежат на амортизация. Следователно в този случай непризнаването на разходите за провизии се извършва чрез увеличение на счетоводния финансов резултат със счетоводните разходи за амортизации.

Данъчният закон изключва начислените провизии от данъчната амортизируема стойност на данъчните амортизируеми активи. Съгласно чл. 53, ал.1 от ЗКПО данъчната амортизируема стойност е историческата цена на актива, намалена с включените в нея начислени провизии и дарения, свързани с актива. Очевидно е, че в този случай не се начисляват данъчни амортизации върху провизиите. Поради това и за да се постигне същият данъчен ефект, както по чл. 38, разпоредбата на чл. 39, ал. 1 предвижда, че в годината на погасяване на задължението се извършва намаление на счетоводния финансов резултат с погасените задължения, свързани с провизиите.

Аналогично на чл. 38 е и данъчното третиране, предвидено по отношение на възникващите счетоводни приходи, респективно – намаление на счетоводните разходи, отчетени по повод признатата провизия – с тях се извършва намаление на счетоводния финансов резултат при определяне на данъчния финансов резултат на основание чл. 39, ал. 2 от ЗКПО.

Следва да се има предвид и разпоредбата на **§ 30 от ПЗР на ЗКПО**, съгласно която провизии, които са включени в историческата цена на данъчен амортизируем актив, но не са включени в амортизируемата му стойност съгласно отменения ЗКПО, се признават по реда на чл. 39. С оглед регламентите на отменения ЗКПО, това фактически се отнася до провизиите за задължения, които са капитализирани в историческата цена на амортизируемите активи след 01.01.2004 година.

3. Данъчно третиране по реда на чл. 40 от ЗКПО:

Разпоредбата на чл. 40 урежда специфичен случай, при който погасяването на задълженията, за които е призната провизия се извършва в данъчен период, през който основната дейност на данъчно задълженото лице е прекратена.

За да бъде приложена разпоредбата на чл. 40 от ЗКПО е необходимо да бъдат изпълнени едновременно следните условия:

Да не е признат разход за провизия в годината на счетоводното му отчитане – т.е. счетоводният финансов резултат да е увеличен с разходите за провизии за задължения или провизията да не е включена в амортизируемата стойност на активите (когато се касае за данъчни амортизируеми активи), т.е не са признавани за данъчни цели амортизации върху провизията;

Данъчно задълженото лице да е преустановило изцяло основната си дейност в годината на погасяване на задълженията, за които са признати провизиите.

При изпълнение на посочените условия данъчно задълженото лице не намалява счетоводния си финансов резултат по реда на чл. 38, ал. 2 или чл. 39, ал. 1 от ЗКПО в годината на погасяване на задълженията (годината на преустановяване на дейността) с

непризнатите в предходни периоди разходи за провизии, а има право на прихващане или възстановяване на надвнесен корпоративен данък.

Тази разпоредба се базира на обстоятелството, че при преустановяване на дейността си данъчно задълженото лице не би имало никаква полза от извършване на намаление на счетоводния финансов резултат по реда на чл. 38, ал. 2 или чл. 39, ал. 1 от ЗКПО. Това се отнася в най-голяма степан за случаите, когато лицето реализира данъчна загуба, която е очевидно, че няма как да пренесе тъй като преустановява основната си дейност. Например, известно е, че в минния отрасъл предприятията са задължени да рекултивират терените след като преустановят добива на полезни изкопаеми.

Определянето на размера на надвнесения корпоративен данък се извършва по реда на чл. 40, ал. 2 от ЗКПО, както следва:

НКД = ПЗ х ДС, където:

НКД – надвнесен корпоративен данък;

ПЗ – погасената част от задълженията, за които е начислена непризнатата за данъчни цели провизия (ПЗ не може да превишава сбора от данъчните финансови резултати за последните 10 години преди годината на преустановяване на дейността);

ДС – данъчната ставка на корпоративния данък за годината на погасяване на задълженията.

ПРИМЕР:

Дадено дружество е учредено през Х1 година. Начислявани са разходи за провизии за задължения през Х1 година – 50 000 евро, Х2 година – 30 000 евро и Х3 година – 20 000 евро. През Х4 година дружеството прекратява основната си дейност и погасява задълженията си, за които са заделени провизиите, като погасените задължения са в размер на 90 000 евро. Облагаемата печалба/загуба, съответно данъчен финансов резултат за годините от учредяването до прекратяването на дейността са в следните размери:

- Х1 година – облагаема печалба в размер на 100 000 евро

- Х2 година – данъчна загуба в размер на (80 000 евро)
- Х3 година – данъчна печалба в размер на 40 000 евро

Сборът на данъчните финансови резултати (облагаеми печалби/загуби) е в размер на 60 000 евро.

При тези данни размерът на надвнесения корпоративен данък, който подлежи на прихващане или възстановяване през Х4 година се получава, както следва:

Извършва се сравнение между размера на погасеното задължение и сбора на данъчните финансови резултати за предходните три години:

ПЗ = 90 000 евро; Σ на ДФР = 60 000 евро; ПЗ > Σ на ДФР

Следователно при определяне на размера на надвнесения корпоративен данък ще се вземе предвид погасено задължение в размер на 60 000 евро

Определяне на размера на надвнесения корпоративен данък:

НКД = 60 000 евро х 10 % = 6 000 евро