КОРПОРАТИВЕН ДАНЪК
ДАНЪЧНИ ВРЕМЕННИ РАЗЛИКИ ОТ РЕГУЛИРАНЕ НА СЛАБАТА КАПИТАЛИЗАЦИЯ

С разпоредбата на чл. 43 от ЗКПО се регламентира специфичен ред за възникване и обратно проявление на данъчна временна разлика с произход разходи за лихви.

ВЪЗНИКВАНЕ НА ДВР

РАЗХОДИ ЗА ЛИХВИ

ОБРАТНО ПРОЯВЛЕНИЕ НА ДВР

Не се признават за данъчни цели в годината на отчитането им разходите за лихви в размер, определен за текущата година по следната формула (чл.43, ал.1):

НРЛ = РЛ - ПЛ - 0,75 х ФРПЛ

НРЛ - непризнатите разходи за лихви;
РЛ - разходите за лихви, определени по реда на ал. 4;
ПЛ - общият размер на приходите от лихви;
ФРПЛ - счетоводният финансов резултат преди всички разходи и приходи от лихви.

Изключение 1
(чл. 43, ал. 6)

Регулиране на слабата капитализация не се прилага, когато:

$$\frac{ПК1 + ПК2}{2} <= 3 \times \frac{СК1 + СК2}{2},$$

ПК1 е привлеченият капитал към 1 януари на текущата година;
ПК2 е привлеченият капитал към 31 декември на текущата година;
СК1 е собственият капитал към 1 януари на текущата година;
СК2 е собственият капитал към 31 декември на текущата година.

Изключение 2
(чл. 43, ал. 7)

Разходи за лихви на кредитни институции

Непризнатите разходи за лихви се признават за данъчни цели през следващите години до изчерпването им в размер, определен за текущата година по следната формула (чл. 43, ал. 2):

ПРЛ = 0,75 х ФРПЛ + ПЛ – РЛ

ПРЛ - признатите разходи за лихви;
ФРПЛ - счетоводният финансов резултат преди всички разходи и приходи от лихви;
ПЛ - общият размер на приходите от лихви;
РЛ - разходите за лихви, определени по реда на ал. 4 за текущата година.

ВАЖНО!

На основание чл. 43, ал. 3 от ЗКПО *(в сила от 01.01.2019 г.)*, в случай че за текущата година **се прилага чл. 43а**, признатите разходи за лихви по реда на ал. 2 на чл. 43 **се ограничават** до размера на остатъка на признатото превишение на разходи по заеми след прилагането на чл. 43а, ал. 5 *(вж. примера по-долу)*.

Внимание!

Когато счетоводният финансов резултат преди всички разходи и приходи от лихви е отрицателна величина, той не участва при определяне на размера на непризнатите и признатите разходи за лихви по ал. 1 и 2.
По отношение на нововъзникнали непризнати разходи за лихви се прилагат разпоредбите на чл. 43, като се спазва поредността на възникването им.

Дефиниция за кредитни институции за целите на чл. 43 и 43а от ЗКПО е дадена в т. 86 от ДР на закона – виж фиш II.III.9.

КОРПОРАТИВЕН ДАНЪК
ДАНЪЧНИ ВРЕМЕННИ РАЗЛИКИ ОТ РЕГУЛИРАНЕ НА СЛАБАТА КАПИТАЛИЗАЦИЯ

ОБХВАТ НА ПОДЛЕЖАЩИТЕ НА РЕГУЛАЦИЯ РАЗХОДИ ЗА ЛИХВИ (чл. 43, ал. 4)

ВСИЧКИ ФИНАНСОВИ (ЛИХВЕНИ) РАЗХОДИ, ОТЧЕТЕНИ ПО ФИНАНСИРАНЕ С ПРИВЛЕЧЕН КАПИТАЛ

ИЗКЛЮЧЕНИЯ

1. Лихви по финансов лизинг и банков кредит, освен когато:

1.1. страните по сделката са свързани лица или

1.2. лизингът, съответно кредитът, е гарантиран или обезпечен от или е отпуснат по нареждане на свързано лице;

2. Наказателни лихви за закъснели плащания и неустойки;

3. Лихви, непризнати за данъчни цели на друго основание в закона.

4. Лихви и други разходи по заеми, които съгласно счетоводното законодателство са капитализирани като част от стойността на актив.

Правила коя част от финансовите (лихвени) разходи не подлежи и коя подлежи на тестване за регулация по режима на слабата капитализация, в случай че финансов лизинг/банков кредит е гарантиран или обезпечен едновременно от лизингополучател/ кредитополучател и от свързано лице.
(чл. 43, ал. 4, т. 1, изречения второ и трето от ЗКПО)

В случай че лизингът/кредитът е гарантиран или обезпечен едновременно от лизингополучателя/кредитополучателя и от свързано лице:

- в разходите за лихви **не се включва** частта от разходите за лихви по финансовия лизинг/банковия кредит, **определена, като общият размер на разходите за лихви по лизинга/кредита се умножи по съотношението между пазарната цена на обезпечението, предоставено от лизингополучателя/кредитополучателя, определена към датата на предоставяне на обезпечението, и размера на лизинга/кредита.**
- в случай че съотношението надвишава 1, същото се приема за равно на 1;
- при промяна в обема на обезпечението или размера на лизинга/кредита изчисленията се правят отново и правилото се прилага съответно от момента на промяната.

Пример 1 за изключението, посочено в т. 1.2:

Разходи за лихви по банков кредит за X г. – 20 000 евро

Пазарна цена на обезпечението, предоставено от кредитополучателя, към датата на предоставянето му – 200 000 евро

Размер на кредита – 190 000 евро

Едноличният собственик на кредитополучателя е съдлъжник на дружеството кредитополучател.

Решение:

Признати разходи за лихви:

$$\textbf{20 000 x } \frac{\textbf{200 000}}{\textbf{190 000}} \textbf{ = 20 000 x 1,05 = 20 000 x 1 = 20 000 евро}$$

Пример 2 за изключението, посочено в т. 1.2:

Разходи за лихви по банков кредит за 2020 г. – 20 000 евро

Пазарна цена на обезпечението, предоставено от кредитополучателя, към датата на предоставянето му – 150 000 евро

Размер на кредита – 190 000 евро

Едноличният собственик на кредитополучателя е съдлъжник на дружеството кредитополучател.

Решение:

Признати разходи за лихви:

20 000 х 150 000 = 20 000 х 0,79 = 15789 евро

190 000

Останалите 4211 евро (20 000 евро – 15789 евро) ще участват в теста за регулиране по режима за слабата капитализация

ИЗВОД: Когато пазарната цена на обезпечението от кредитополучателя/лизингополучателя покрива 100 % от кредита/лизинга, разходите за лихви не се регулират без значение дали свързано лице е дало обезпечение или е съдлъжник или гарант под каквато и да е друга форма.

На практика за пълна регулация остават само разходите за лихви по банков кредит/финансов лизинг в случаите на обезпечени и гарантирани кредити/лизинги от свързано лице без да е налице обезпечение с активи от самия кредитополучател/лизингополучател, както и отпуснатите по нареждане на свързано лице.

Пример за **изключението, посочено в т. 4 от схемата** е капитализирането на разходите за лихви съгласно допустимия алтернативен подход по МСС 23 „Разходи по заеми”.

Съгласно т. 11 от МСС 23, ако за признаването на разходите по заеми /включително и лихви/ е използван разрешения алтернативен подход, е допустимо тези разходи да се капитализират като част от стойността на актива, когато същите могат пряко да се отнесат към придобиването, строителството или производството на един отговарящ на условията на стандарта актив. Съобразно изискванията на т. 12 от МСС 23 разходите по заеми се

капитализират в стойността на актива, когато съществува вероятност те да доведат до бъдещи икономически изгоди за предприятието и разходите могат надеждно да се оценят.

Разходите по заеми, които могат пряко да се отнесат към придобиването, строителството или производството на един отговарящ на условията актив, са тези разходи по заеми, които биха могли да бъдат избегнати, ако не е бил извършен разходът по отговарящия на условията актив. Когато едно предприятие заема средства специално с цел получаването на определен отговарящ на условията актив, разходите по заема, които са пряко свързани с този отговарящ на условията актив, могат лесно да се установят (т. 13 от МСС 23).

ПРИЛОЖИМИ ДЕФИНИЦИИ

1. Привлечен капитал (§ 1, т.20 от ДР на ЗКПО)	„Привлечен капитал" по смисъла на чл. 43, ал. 6 е сумата от пасивите на предприятието, с изключение на финансиранията.
2. Собствен капитал	„Собствен капитал" – няма легална дефиниция в данъчния закон, поради което се определя съгласно счетоводното законодателство. Собственият капитал включва: ✓ Записан капитал; ✓ Премии от емисии; ✓ Резерв от последващи оценки; ✓ Резерви (законови резерви, резерв, свързан с изкупени собствени акции, резерв съгласно учредителен акт, други резерви); ✓ Натрупана печалба (загуба) от минали години; ✓ Текуща печалба (загуба).

ПРИМЕР за прилагането на чл. 43, ал. 3:

УСЛОВИЕ:

През X1 г. са налице:

- НПРЗ по *чл. 43а, ал. 1* в размер на 250 000 евро
- НРЛ по *чл. 43, ал. 1* в размер на 500 000 евро

През X2 г. са налице:

- ППРЗ по реда на *чл. 43а, ал. 5* в размер на 400 000 евро
- ПРЛ по реда на *чл. 43, ал. 2* в размер на 500 000 евро

ВЪПРОС: Какъв е размерът на обратното проявление през Х2 г.?

РЕШЕНИЕ:

- По реда на чл. 43а, ал. 5 – **250 000 евро** /обръща се цялата ДВР, формирана по реда на чл. 43а, ал. 1; Остатък на ППРЗ след прилагането на чл. 43а, ал. 5 – **150 000 евро** (400 000 евро – 250 000 евро)
- По реда на чл. 43, ал. 3 – **150 000 евро**

Независимо че по реда на *чл. 43, ал. 2* са налице ПРЛ в размер на 500 000 евро, поради ограничението на *чл. 43, ал. 3* ДЗЛ може да признае обратно проявление на ДВР по *чл. 43, ал. 2* в размер на 150 000 евро.

Следователно общото обратно проявление на ДВР за Х2 г. е 400 000 евро – 250 000 евро по *чл. 43а, ал. 5* и 150 000 евро по *чл. 43, ал. 2*, а салдото на ДВР към 01.01.Х3 г. е 350 000 евро (750 000 евро – 400 000 евро /обратно проявление през Х2 г./).

Преходен режим:

Съгласно § 28 от ПЗР на ЗИД на ЗКПО за 2019 г. непризнатите разходи за лихви след 1 януари 2014 г. съгласно чл. 43, подлежащи на приспадане и неприспаднати до 31 декември 2018 г., се приспадат по реда на чл. 43, ал. 2, когато не се прилага чл. 43а, и по реда на чл. 43, ал. 3 в случаите, в които чл. 43а се прилага за съответната година.

Следователно, ако към 01.01.2019 г. са налице неприспаднати разходи за лихви, възникнали след 01.01.2014 г. **за тях отпада ограничението от 5 години за обратно проявление, като се спазват правилата в сила от 01.01.2019 г.**