



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

1000 София, бул. “Княз Дондуков” № 52 Телефон: (02) 98591 Факс: (02) 9870827

Изх. № 91-00-242
Дата: 24.11.2011 год.

ДО
ДИРЕКЦИЯ ОУИ ГР.
ПРИ ЦУ НА НАП

Относно: преотстъпване на корпоративен данък по реда на чл. 189б от ЗКПО и на данък върху годишната данъчна основа по реда на чл. 48, ал. 6 от ЗДДФЛ

Поради възникналите множество въпроси, свързани с прилагането на чл. 189б от ЗКПО и чл. 48, ал. 6 от ЗДДФЛ, на основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от Закона за Националната агенция за приходите изразявам следното становище:

I. Същност на данъчното облекчение:

С Решение на Европейската комисия (С (2011)863 от 11.02.2011 г.) нотифицираната от България държавна помощ по чл. 189б от ЗКПО се обявява за съвместима с чл. 107, параграф 3, буква „в” от Договора за функционирането на ЕС.

С разпоредбата на чл. 189б от ЗКПО е предоставено данъчно облекчение, представляващо държавна помощ за земеделски производители, което се изразява в преотстъпване на корпоративен данък в размер до 60 на сто на данъчно задължени лица, регистрирани като земеделски производители, за данъчната им печалба от дейност по производство на непреработена растителна и животинска продукция.

С чл. 189б се въвежда трети тип схема за подпомагане под формата на държавна помощ, различна от държавна помощ за регионално развитие и минимална държавна помощ. Тази схема за подпомагане се подчинява на насоките на Общността за държавна помощ в селскостопанския сектор за 2007 – 2013 г. и в частност – Регламент (ЕО) № 1857/2006 на Комисията от 15 декември 2006 г. за прилагане на членове 87 и 88 от Договора към държавната помощ за малки и средни предприятия, осъществяващи дейност в производството на селскостопански продукти, и за изменение на Регламент (ЕО) № 70/2001. Разпоредбата на чл. 189б от ЗКПО попада в обхвата на един от видовете помощ по чл. 4 от Глава втора от посочения Регламент (ЕО) № 1857/2006 – „инвестиции в земеделски стопанства”. В чл. 23 от Регламента е записано, че същият се прилага до 31 декември 2013 г. в унисон с насоките на Общността за 2007 – 2013 г. за този стопански сектор. Същият е и постановеният срок относно действието на чл. 189б от ЗКПО.

II. Условия по отношение на дейността на регистрираните земеделски производители по производство на непреработена растителна и животинска продукция:

Съгласно чл. 189б, ал. 1 от ЗКПО данъчното облекчение се предоставя на регистрирани земеделски производители. Регистрацията на земеделските

производители се извършва въз основа на Закона за подпомагане на земеделските производители (ЗПЗП), където в чл. 7, ал. 1 е постановено, че към Министерството на земеделието и храните се създава и поддържа регистър на земеделските производители. За целта е издадена Наредба № 3 от 29 януари 1999 г. за създаване и поддържане на регистър на земеделските производители, в която са определени условията и редът за регистрирането им.

С разпоредбата на § 1, т. 1 от ДР на ЗПЗП е определено, че "земеделски производители" са физически и юридически лица, които произвеждат непреработена и/или преработена растителна и/или животинска продукция и продукция от риба и аквакултури, **предназначена за продажба**.

Във връзка с прилагането на чл. 189б, ал. 1 от ЗКПО от цитираното определение за земеделски производители се налага изводът, че данъчната печалба на тези лица от дейност по производство на непреработена растителна и животинска продукция следва да се формира от продажбата на такава продукция.

Дефиниция за непреработена растителна и животинска продукция е дадена с разпоредбата на § 1, т. 27 от ДР на ЗКПО, където е постановено, че това е всеки първичен продукт, получен от растенията и животните, който не е подлаган на никаква технологична обработка или преработка, в резултат на която да са настъпили физико-химични изменения в състава, и е посочен в Приложение I на Договора за създаване на Европейската общност.

Във връзка с определението за непреработена растителна и животинска продукция възникват въпроси относно някои видове такава продукция, като например:

1. Счита ли се за дейност по производство на непреработена животинска продукция дейността по отглеждане на коне – за езда, състезателни и за заплождане?

Този въпрос не е свързан с частта от дефиницията, определяща термина „непреработена“, а с изискването произвежданият продукт да представлява животински продукт, който е посочен в Приложение I на Договора за създаване на Европейската общност.

С оглед спецификата на материята и необходимостта от специализирани познания, беше изпратено запитване до Министерство на земеделието и храните, в резултат на което е получено следното становище:

„Държавната помощ по чл. 189б от ЗКПО се базира на раздел IV. А от Насоките на Общността за държавни помощи в секторите на земеделието и горското стопанство 2007 – 2013 „Помощи за инвестиции в земеделски стопанства“. Точка 27 от Насоките предвижда, че този раздел се прилага по отношение на инвестиции, свързани с първичното производство на продукти, попадащи в обхвата на Приложение I от Договора.

В Приложение I на Договора за функциониране на Европейския съюз (ДФЕС; предишно Приложение I на ДЕО), където е даден списък на селскостопанските продукти по смисъла на чл. 38 от ДФЕС, е включена цялата глава 1 от Комбинираната номенклатура – „Живи животни“. **Конете за разплод, за клане и други попадат в глава 1 от Комбинираната номенклатура.**”

От изразеното становище следва, че дейността по отглеждане на коне, включително когато са за езда, състезателни и за разплод, представлява дейност по производство на животинска продукция. Следва да се има предвид обаче, че ако се отглеждат коне за езда и същевременно се използват за оказване на услуги, например обучение по езда или разходки на туристи, не са налице основания за преотстъпване на корпоративен данък, предвид мотивите, изложени в точка I.

В Приложение I на ДЕО (настоящо Приложение I на ДФЕС) са посочени само определени глави от Брюкселската номенклатура (понастоящем Комбинирана номенклатура). Също така следва да се отбележи, че в това Приложение се съдържа само наименованието на съответните глави, но не и тяхното съдържание. Ето защо, при

възникване на неяснота по повод причисляването на даден продукт към някоя от изброените в Приложение I глави от Комбинираната номенклатура, следва да се има предвид, че цялото съдържание на Комбинираната номенклатура може да бъде намерено на интернет страницата на Агенция „Митници” към Министерство на финансите, на адрес www.customs.bg, в раздел Митническа тарифа.

2. Друг, възникнал в практиката въпрос, е дали дейността по отглеждане на охлюви се счита за дейност по производство на непреработена животинска продукция?

Този продукт попада в Приложение I на ДФЕС, в Глава 3 „Рибни и ракообразни, мекотели и други водни безгръбначни” от Комбинираната номенклатура (предишно наименование Брюкселска номенклатура, глава „Риба, ракообразни и мекотели”). По-конкретно охлювите са посочени с код по КН 0307 60 00 „Охлюви, различни от морските”. Те са подвид на код по КН 0307 „Мекотели, дори без черупки, живи, пресни, охладени, замразени, сушени, осолени или в саламура; водни безгръбначни, различни от ракообразните и мекотелите, живи, пресни, охладени, замразени, сушени, осолени или в саламура; брашна, прахове и агломерати под форма на гранули, от водни безгръбначни, различни от ракообразните, годни за консумация от човека”.

III. Условия по отношение на инвестиране на преотстъпения данък:

Съгласно чл. 189б, ал. 2 от ЗКПО корпоративният данък се преотстъпва, когато са изпълнени едновременно следните условия:

1. преотстъпеният данък се инвестира в нови сгради и нова земеделска техника, необходими за извършване на посочената в ал. 1 дейност, в срок до края на годината, следваща годината, за която се ползва преотстъпването;

2. активите по т. 1 са придобити при пазарни условия, съответстващи на такива при несвързани лица;

3. дейността по ал. 1 трябва да продължи да се осъществява за период от поне три години след годината на преотстъпване; това обстоятелство се декларира всяка година до изтичане на тригодишния срок с годишните данъчни декларации;

4. преотстъпеният данък не трябва да превишава 50 на сто от стойността на активите по т. 1;

5. активите по т. 1 не заместват съществуващи активи;

6. за активите по т. 1 земеделският производител не е получател (бенефициент) по някоя от следните помощи:

а) помощ по смисъла на чл. 107, параграф 1 от Договора за функционирането на Европейския съюз;

б) минимална помощ по смисъла на Регламент (ЕО) № 1535/2007 на Комисията от 20 декември 2007 г. за прилагане на членове 87 и 88 от Договора за създаване на Европейската общност към помощите de minimis в сектора на производството на селскостопански продукти (ОВ, L 337/35 от 21 декември 2007 г.);

в) финансова помощ по Програмата за развитие на селските райони;

г) всяка друга публична финансова помощ от националния бюджет и/или от бюджета на Европейския съюз.

Въпросите, които се поставят, най-често са свързани с условията по т. 1, 5 и 6 от ал. 2 на чл. 189б от ЗКПО.

1. По отношение на условието по т. 1 (преотстъпеният данък се инвестира в нови сгради и нова земеделска техника, необходими за извършване на посочената в ал. 1 дейност, в срок до края на годината, следваща годината, за която се ползва преотстъпването):

1.1. Относно понятието „нова земеделска техника”:

В ЗКПО е дадено определение на понятието "земеделска техника". Съгласно § 1, т. 60 от ДР на ЗКПО за целите на чл. 189б това са самоходните, несамостоятелните и стационарните машини, съоръженията, инсталациите и апаратите, използвани в

земеделието. Законът не дефинира обаче понятието „нова“, поради което то следва да се тълкува и прилага в общоприетия му смисъл (чл. 46, ал. 2 от Закона за нормативните актове /ЗНА/ и чл. 37 от Указ № 883 за прилагане на ЗНА).

В общоприетия си смисъл на понятието „нов“ означава: който е направен, купен или е възникнал неотдавна или за пръв път; който е запазил първоначалния си вид, не се е изхабил.

Следователно, когато се касае за земеделска техника, несамородните и стационарните машини, съоръженията, инсталациите и апаратите, използвани в земеделието, трябва да са фабрично нови. Казано с други думи, те не трябва да са употребявани (използвани). Съответно между датата на производството и придобиването им следва да е изтекъл относително кратък период от време, съотнесен към обичайната продължителност на използване на актива.

Тези изводи се подкрепят и от разпоредбата на чл. 4, т. 1, б. „а“ – „в“ от Регламент 1857(ЕО)/2006, където е постановено, че инвестициите трябва да преследват по-специално следните цели: намаляване на производствените разходи; подобряване и пренасочване на производството; подобряване на качеството. Видно от т. 9 и т. 33 от Решението на Европейската комисия (С (2011)863 от 11.02.2011 г.), българските власти са потвърдили, че схемата за помощ по чл. 189б от ЗКПО е насочена към изпълнение на тези цели.

Следва да се отбележи, че по отношение на доказването на това обстоятелство не са налице специални изисквания в ЗКПО, поради което са допустими всички доказателствени средства, предвидени в ДОПК.

Доколкото не могат да бъдат формулирани еднозначни критерии относно това една фабрично нова земеделска машина да не е морално остаряла (изхабена) е необходимо да се анализира всеки индивидуален случай. Преценката следва да зависи от това дали придобиването на земеделската техника не е насочено към отклонение от данъчно облагане посредством формално изпълнение на изискването за инвестиране на преотстъпения данък без тази инвестиция да изпълнява посочените по-горе цели.

В практиката се поставят въпроси дали даден вид машини, съоръжения, инсталации и апарати представляват земеделска техника по смисъла на § 1, т. 60 от ДР на ЗКПО, като например:

1. Във връзка с използвания в § 1, т. 60 от ДР на ЗКПО израз „използвани в земеделието“ се поставя въпросът означава ли това, че придобиването на земеделска техника, използвана в животновъдството, не съответства на условието за инвестиране на преотстъпения данък?

Изразът „използвани в земеделието“ следва да се разбира в смисъла, вложен в т. 30 от Решението на Европейската комисия (С (2011)863 от 11.02.2011 г.), където е посочено, че глава IV, част А от Насоките на Общността позволява на държавите-членки да предоставят подпомагане за инвестиции в земеделски стопанства, при спазването на определени условия. В съответствие с т. 27 от Насоките, глава IV, част А се прилага само за инвестиции, свързани с първично производство на продукти, които попадат в обхвата на Приложение I към Договора.

Тъй като списъкът на това Приложение включва и живи животни, и животински продукти, следва, че изразът „използвани в земеделието“ визира както растениевъдството, така и животновъдството.

2. Счита ли се за земеделска техника нова инсталация за производство на фураж при положение, че фуражът като продукт не представлява непреработена растителна продукция, но се използва за отглеждане на животни, които представляват непреработена животинска продукция?

Съгласно чл. 189б, ал. 2, т. 1 от ЗКПО преотстъпеният данък следва да се инвестира в нови сгради и нова земеделска техника, необходими за извършване на дейността по производство на непреработена растителна и животинска продукция. Следователно, доколкото фуражът е необходим за дейността по производство на непреработена животинска продукция и поради това, че инсталацията за неговото производство може да се определи като инсталация, използвана в земеделието (тъй като служи за производство на продукт, посочен в Приложение I към ДФЕС), инвестирането на преотстъпения данък в такава нова инсталация е допустимо за целите на чл. 189б, ал. 2, т. 1 от ЗКПО.

3. Във връзка с дейност по отглеждане на охлюви е необходимо теренът, на който се отглеждат, да бъде добре защитен. Поради това към съществуващата ограда, изградена от оградна мрежа и носещи колове, ще бъде изградена „Сигнално-охранителна система за електронна периметрова охрана с инфрачервени бариери”. Оборудването е значително по-евтино и по-надеждно от плътна ограда и дава възможност за обезпечаване на сигурността на обекта от неправомерно проникване. Освен въпросната сигнално-охранителна система ще бъде закупена и нова професионална палцова косачка за обработка на площите, засети с бяла детелина (необходима за храна на охлювите), която трябва да се поддържа в определено състояние. Описаното оборудване и машина изпълняват ли изискването за инвестиране на преотстъпения данък в нова земеделска техника?

а) по отношение на сигнално-охранителната система за електронна периметрова охрана с инфрачервени бариери – с оглед мотивите, изложени по-горе по въпроси 1 и 2, е необходимо да се отбележи, че сигнално-охранителната система не представлява техника, **използвана в земеделието**. Това е така, защото въпросната сигнално-охранителна система не е специално предназначена за използване в първичното производство на продукти, посочени в Приложение I към ДФЕС, а служи за обезпечаване на сигурността на обекта от неправомерно проникване и като такава намира приложение не само в земеделието, а и във всички останали отрасли на икономиката.

Аргумент в тази насока е и Наредба № 7 от 23 март 2010 г. за условията и реда за регистрация на земеделска техника, горска техника и машини за земни работи (Обн. ДВ. бр. 27 от 9 Април 2010 г. в сила от 01.05.2010 г.). В чл. 2 от същата е предвидено, че в регионалните служби на Контролно-техническата инспекция (РС на КТИ) се регистрират следните видове техника:

1. трактори, тракторни ремаркета, самоходни машини, **използвани в земеделието** и горите, и самоходни машини за земни работи;
2. несамходни, преносими и стационарни машини, инсталации, съоръжения и апарати, **използвани в земеделието** и горите и при земни работи.

б) по отношение на палцовата косачка – с оглед мотивите, изложени по-горе по въпроси 1 и 2, палцовата косачка следва да се смята за машина, използвана в земеделието, т.е. попада в обхвата на определението по § 1, т. 60 от ДР на ЗКПО.

1.2. Относно понятието „нови сгради”:

С оглед на това че в ЗКПО липсва дефиниция за „сгради” се налага изводът, че за целите на този закон не се налага отклонение от общоприетия смисъл на това понятие, който смисъл може да бъде извлечен от нормативната уредба, регулираща устройството на територията, кадастъра и имотния регистър.

Съгласно чл. 23 от Закона за кадастъра и имотния регистър (ЗКИР) недвижим имот - обект на кадастъра е:

1. поземлен имот;
2. **сграда, включително изградена в груб строеж;**
3. самостоятелен обект в сграда.

С § 5 т. 46 от ДР на Закона за устройство на територията (ЗУТ) е определено, че "груб строеж" е сграда или постройка, на която са изпълнени оградящите стени и покривът, без или със различна степен на изпълнени довършителни работи.

От цитираните разпоредби е видно, че сграда представлява включително и сграда, изградена в груб строеж.

Следователно изискването за инвестиране на преотстъпения данък ще се смята за изпълнено, ако същият е вложен в придобиването на нова сграда, включително изградена в груб строеж, в срок до края на годината, следваща годината, за която се ползва преотстъпването.

2. По отношение на условието по т. 5 (активите по т. 1 /нови сгради и нова земеделска техника/ не заместват съществуващи активи):

ЗКПО не дава отговор на въпроса кога се счита, че даден актив замества съществуващ такъв. Този въпрос обаче е разгледан в Регламент (ЕО) 1857 на Комисията от 15.12.2006 г., където в чл. 2, т. 17 е посочено, че „заместваща инвестиция” означава инвестиция, с която съществуваща сграда или машина или части от нея само се заменя с нова, съвременна сграда или машина без увеличение на производствения капацитет с минимум 25 % или без фундаментална промяна на характера на производството или на използваната технология. За заместващи инвестиции не се считат нито събарянето на селскостопански сгради с възраст 30 години или повече и замяната им със съвременни сгради, нито основното обновяване на селскостопански сгради. Обновяването се счита за основно, когато разходите за него възлизат на минимум 50 % от стойността на новата сграда.

С оглед обстоятелството, че държавната помощ по чл. 189б от ЗКПО е предоставена в съответствие с изискванията на Насоките на Общността за държавна помощ за селскостопанския и горския сектор 2007 – 2013 г. и на Регламент (ЕО) 1857/2006 г., което е посочено в т. 44 от Решението на Европейската комисия (С (2011)863 от 11.02.2011 г.), и доколкото в ЗКПО не са въведени по-рестриктивни изисквания, следва да се приеме, че дефиницията на „заместваща инвестиция”, дадена в чл. 2, т. 17 от Регламента, е приложима за целите на чл. 189б, ал. 2, т. 5 от ЗКПО.

Във връзка с условието за инвестиране на данъка в нови сгради възникват и въпроси, които са свързани с обновяване и разширяване на съществуващи сгради.

С оглед на цитирания чл. 2, т. 17 от Регламент (ЕО) 1857 на Комисията от 15.12.2006 г. и предвид т. 12 от Решението на Европейската комисия (С (2011)863 от 11.02.2011 г.), следва да се приеме, че условията по чл. 189б, ал. 2, т. 1 и т. 5 от ЗКПО ще бъдат изпълнени, когато:

- е извършено събаряне на селскостопански сгради с възраст 30 години или повече и същите са заменени със съвременни сгради, или
- е извършено основно обновяване на селскостопански сгради, като обновяването се счита за основно, когато разходите за него възлизат на минимум 50 % от стойността на новата сграда, и
- е налице увеличение на производствения капацитет с минимум 25 % или е налице фундаментална промяна на характера на производството или на използваната технология, и
- обновяването или подобрението на съществуващи сгради е пряко свързано със земеделската дейност.

3. По отношение на условието по т. 6 (за активите по т. 1 /нови сгради и нова земеделска техника/ земеделският производител не е получател (бенефициент) по някоя от помощите, посочени в б. „а” – „г” на т. 6 от ал. 2 на чл. 189б от ЗКПО):

Най-често в практиката се поставят следните въпроси:

1. Първата група въпроси са свързани с прилагането на т. 6, б. „в” от ал. 2 на чл. 189б, където е постановено, че за активите, в които се инвестира преотстъпения корпоративен данък (нови сгради и нова земеделска техника), земеделският производител не трябва да е получател (бенефициент) на финансова помощ по Програмата за развитие на селските райони (ПРСР). Как се тълкува това ограничение – за един и същ актив (например комбайн) или за един и същи вид/група активи (например земеделска техника или сгради)? Как се тълкува ограничението – за целия период на действие на Програмата или само за ползвана помощ по Програмата само в годината, за която се ползва преотстъпването? Значи ли, че ако например през 2008 г. земеделският производител е ползвал помощ по ПРСР, няма да може да ползва преотстъпване на данък за 2010 г. и следващите години? Ако през 2010 г. е ползвал по ПРСР помощ за един актив, например трактор, а с преотстъпен за 2010 г. корпоративен данък закупи до края на 2011 г. друг актив, например сеялка, ще бъде ли това нарушение на условията за преотстъпване след като това са различни активи?

2. Втората група въпроси се отнасят до прилагането на чл. 189б, ал. 2, т. 6, б. „г”, където е постановено, че преотстъпването е недопустимо, ако за активите, в които се инвестира преотстъпения корпоративен данък (нови сгради и нова земеделска техника), земеделският производител е бил получател на „всяка друга публична финансова помощ от националния бюджет и/или от бюджета на Европейския съюз”. Въпросът, който възниква в тази връзка, е третира ли се като такава субсидията по Схемата за единно плащане на площ и националните доплащания към нея, която е за подкрепа на доходите, а не за инвестиции и която ползват почти всички земеделски производители?

Ограничението по чл. 189б, ал. 2, т. 6, б. „в”, където е постановено, че за активите, в които се инвестира преотстъпения корпоративен данък (нови сгради и нова земеделска техника), земеделският производител не е получател (бенефициент) на финансова помощ по ПРСР следва да се разглежда **за всеки актив поотделно**. Целта на поставеното ограничение е да се избегне двойно публично финансиране за едни и същи приемливи разходи, в случая това са активите по чл. 189б, ал. 2, т. 1 (нови сгради и нова земеделска техника). Това означава, че ако с преотстъпения корпоративен данък е придобит например комбайн, то за същия актив земеделският производител не трябва да е получил помощ по ПРСР. Също така, ако през 2010 и/или 2011 г. земеделският производител е ползвал по ПРСР помощ за един актив, например трактор, а с преотстъпен за 2010 г. корпоративен данък закупи до края на 2011 г. друг актив, например сеялка, това няма да бъде нарушение на условията за преотстъпване, тъй като това са различни активи.

Относно въпроса за периодите, за които е приложимо ограничението, следва да се има предвид отговорът, даден по-горе. Следователно, само по себе си обстоятелството, че земеделският производител е ползвал помощ по ПРСР през 2008 г., не го лишава от правото да ползва преотстъпване на корпоративен данък за 2010 г. и следващите години, при условие, че с този преотстъпен данък той придобие нови сгради или нова земеделска техника, различни от придобитите по ПРСР, и новопридобитите активи не представляват заместваща инвестиция.

За целите на коректното прилагане на чл. 189б от ЗКПО, което е обект на последващ контрол от органите на НАП, е необходимо да бъде осигурена надлежна аналитична отчетност от страна на земеделския производител, чрез която недвусмислено да се докаже, че за един и същ актив не е ползвано двойно публично финансиране.

В допълнение към гореизложеното, по отношение на ограничението по чл. 189б, ал. 2, т. 6, б. „г” от ЗКПО е необходимо да се уточни, че независимо от широката си формулировка това ограничение се отнася за всяка друга публична финансова помощ от националния бюджет и/или от бюджета на Европейския съюз, по която земеделският производител е **бенефициент за активите**, в които следва да се инвестира

преотстъпения корпоративен данък. В този смисъл и предвид естеството на субсидията по Схемата за единно плащане на площ и националните доплащания към нея, която не се предоставя за придобиване на активи, ограничението по чл. 189б, ал. 2, т. 6, б. „г“ от ЗКПО не е приложимо.

От гореизложеното се налага изводът, че всяка една публична финансова помощ от националния бюджет и/или от бюджета на Европейския съюз е необходимо да се изследва самостоятелно, за да се установи нейното предназначение. В случай, че съответната схема е предназначена за подпомагане на инвестиции в земеделски стопанства, следва да се има предвид становището, изразено във връзка с първата група въпроси.

IV. Други въпроси:

В тази точка са застъпени други въпроси, поставяни от данъчно задължените лица и от органите по приходите във връзка с прилагането на чл. 189б от ЗКПО, както следва:

1. Как се третира закупуването на нова земеделска техника при условията на финансов лизинг?

По отношение на начина на придобиване на активите, в които следва да се инвестира преотстъпения данък, ЗКПО не поставя други условия освен придобиването да се извърши при съблюдаване на пазарните параметри, съответстващи на такива при несвързани лица.

Следва да се има предвид, че в т. 34 от Решението на Европейската комисия (С (2011)863 от 11.02.2011 г.) е посочено, че чл. 4, параграф 4 от Регламент (ЕО) № 1857/2006 изброява приемливите разходи за инвестиции в земеделски стопанства: а) изграждането, придобиването или подобряването на недвижим имот; б) закупуването или закупуването на лизинг на машини и оборудване, включително компютърен софтуер до пазарната цена на актива; в) общи разходи, свързани със средствата по букви а) и б), като хонорари на архитекти, инженери и консултанти, проучвания на възможности за реализиране, придобиване на патенти и лицензии. В чл. 4 е предвидено освен това, че разходите по договори за лизинг, извън тези, посочени в първа алинея, буква б), като данъци, марж на лизингодателя, разходи за рефинансиране на лихви, допълнителни застраховки, такси и т.н., не са приемливи разходи. Разходите, за които може да бъде предоставена помощ по мярката (описани в т. 12 от Решението на ЕК), са в съответствие с разрешените разходи съгласно букви а) и б) от посочения член.

Следва да се отбележи обаче, че, ако с договор за финансов лизинг се прикрива оперативен лизинг (наем), преотстъпването ще бъде недопустимо поради неизпълнение на условието по чл. 189б, ал. 2, т. 1 от ЗКПО (привидните сделки се третират като отклонение от данъчно облагане съгласно чл. 16, ал. 3 от ЗКПО).

От цитираната т. 34 от Решението на ЕК е видно, че по отношение на компютърния софтуер е направено изрично уточнение, доколкото той не представлява машини или оборудване, както и може да не е предназначен единствено за използване в производството на продукти, посочени в Приложение I към ДФЕС. Следва да се има предвид обаче, че разпоредбата на чл. 189б, ал. 2, т. 1 във връзка с § 1, т. 60 от ДР на ЗКПО, е по-рестриктивна и не допуска инвестиране на преотстъпения данък в активи, различни от дефинираните като земеделска техника. Поради това изброените в чл. 4, параграф 4 от Регламент (ЕО) № 1857/2006 приемливи разходи ще се третират като такива за целите на чл. 189б, ал. 2, т. 1 от ЗКПО, само когато съгласно приложимите счетоводни стандарти се включват в цената на придобиване на активите (нови сгради и нова земеделска техника), в които следва да бъде инвестиран преотстъпения данък.

2. Каква ще бъде процедурата при наличие на малки разлики между преотстъпения данък и 50% от стойността на направената инвестиция?

Съгласно чл. 189б, ал. 2, т. 4 от ЗКПО преотстъпеният данък не трябва да превишава 50 на сто от стойността на активите по т. 1 от същата разпоредба. Казано с други думи стойността на придобитите активи (нови сгради и нова земеделска техника) следва да е осигурена поне с 50 на сто самофинансиране от страна на регистрирания земеделски производител. В практически аспект това означава, че за изпълнение на условията за ползване на тази държавна помощ, ако се претендира преотстъпване на 100 000 лв. корпоративен данък по чл. 189б от ЗКПО, то до края на следващата година следва да бъдат придобити упоменатите видове активи на стойност не по-малка от 200 000 лв. Разлика в това съотношение се допуска само в увеличаване на частта от самофинансирането от страна на данъчно задълженото лице.

3. Как следва да се определи реализираната данъчна печалба на земеделския производител – общо като дейност по производство на непреработена растителна и животинска продукция или поотделно – дейност по производство на растителна и дейност по производство на животинска продукция?

В случай, че се извършва единствено дейност по производство на непреработена растителна и животинска продукция, за която е допустимо преотстъпване на корпоративен данък (не се извършват други дейности), разграничаването на данъчната печалба от двете дейности не е необходимо, защото на преотстъпване подлежи до 60 на сто от корпоративния данък, формиран от двете дейности. Независимо от това е необходимо да бъде осигурена надлежна аналитична отчетност, с оглед проследяване спазването на условията за преотстъпване и инвестиране на преотстъпения данък.

4. Как следва да се определи данъчната печалба на земеделски производител от производство на непреработена растителна и животинска продукция, с оглед на това, че дружеството извършва и друга дейност, различна от производство на непреработена растителна и животинска продукция, и до момента е определяло данъчния финансов резултат общо за цялата си дейност?

Данъчният финансов резултат следва да бъде определен съвкупно от цялостната дейност на данъчно задълженото лице. Съгласно чл. 18 от ЗКПО данъчен финансов резултат е счетоводният финансов резултат (вж. § 1, т. 16 от ДР на ЗКПО), преобразуван по реда на този закон. В случай, че е налице положителен данъчен финансов резултат (данъчна печалба) от дейността като цяло, е необходимо да се установи каква част от данъчната печалба е формирана от дейност по производство на непреработена растителна и животинска продукция. Върху така определената част от данъчната печалба се изчислява дължимият корпоративен данък и съответно размерът на преотстъпения данък (до 60 на сто).

Примери:

СФР		Увеличения на СФР	Намаления на СФР	ДФР	Дължим КД	Преотстъпен КД
1. От земед. дейност	100 000	20 000	3 000	117 000	x	x
2. От друга дейност	(60 000)	10 000	7 000	(57 000)	x	x
3. От цялата дейност	40 000	30 000	10 000	60 000	6 000 /60 000 x 10%/	3 600 /6 000 x 60%/

СФР		Увеличения на СФР	Намаления на СФР	ДФР	Дължим КД	Преотстъпен КД
1. От земед. дейност	(60 000)	10 000	7 000	(57 000)	x	x
2. От друга дейност	100 000	20 000	3 000	117 000	x	x
3. От цялата дейност	40 000	30 000	10 000	60 000	6 000 /60 000 x 10%/	x

Когато земеделският производител извършва освен дейност, за която се преотстъпва корпоративен данък, така и дейност, за която данъкът не подлежи на преотстъпване, е необходимо да води прецизна аналитична отчетност, за да може правилно да се определи данъчният финансов резултат от двете дейности. За приходите и разходите, както и за сумите, с които се преобразува счетоводният финансов резултат, които не могат да бъдат разпределени между двете дейности, се прилага разпоредбата на чл. 169 от ЗКПО. Понятията „неразпределяеми разходи” и „неразпределяеми приходи” са дефинирани с § 1, т. 17 и 18 от ДР на ЗКПО.

5. При условие, че дейността на земеделския производител се състои единствено в производството отглеждане на тютюн, може ли да се приеме, че със закупуването на земеделска земя, която представлява актив, тясно свързан и необходим за осъществяване на дейността по производство на непреработена растителна продукция, се изпълнява условието за инвестиране на преотстъпения данък?

Отговорът на този въпрос се съдържа в разпоредбата на чл. 189б, ал. 2, т. 1 от ЗКПО, от която е видно, че земята не е посочена като актив, който удовлетворява изискването за инвестиране на преотстъпения данък.

**ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА
НАЦИОНАЛНАТА АГЕНЦИЯ ЗА
ПРИХОДИТЕ:**

/КРАСИМИР СТЕФАНОВ/