

Закон за Корпоративното Подоходно Облагане (ЗКПО)

ПРЕДМЕТ И ЦЕЛ

ЗКПО урежда облагането на:

- печалбата на местните юридически лица (включително местни юридически лица, които не са търговци и организациите на вероизповеданията от търговска дейност и отдаване под наем на движимо и недвижимо имущество), както и печалбите на местните неперсонифицирани дружества и осигурителните каси;
- печалбата на чуждестранните юридически лица от място на стопанска дейност в Република България или от разпореждане с имущество на такова място на стопанска дейност;
- доходите на чуждестранни юридически лица от източник в Република България;
- доходите от дивиденди платими на местни и чуждестранни юридически лица;
- разходите, подлежащи на облагане с данък върху разходите;
- дейността на организаторите на хазартни игри;
- приходите от търговски сделки, както и от отдаване под наем на движимо и недвижимо имущество на бюджетните предприятия;
- дейността от опериране на кораби на лицата, осъществяващи морско търговско корабоплаване.

ДАНЪЧНО ЗАДЪЛЖЕНИ ЛИЦА

Данъчно задължени лица са:

- местните юридически лица и чуждестранните юридически лица, които осъществяват стопанска дейност в България чрез място на стопанска дейност, извършват разпореждане с имущество на такова място на стопанска дейност или получават доходи от източник в Република България;
- едноличните търговци - за данъците, удържани при източника и за извършване на дейности подлежащи на облагане с алтернативни данъци;
- физическите лица - търговци по смисъла на чл. 1, ал. 3 от Търговския закон, дори и да не са регистрирани като еднолични търговци;
- работодателите и възложителите по договори за управление и контрол - за данъка върху социалните разходи.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

Местни юридически лица - юридическите лица, учредени съгласно българското законодателство, дружествата, учредени съгласно Регламент (ЕО) № 2157/2001 на Съвета, и кооперациите, учредени съгласно Регламент (ЕО) № 1435/2003 на Съвета, когато седалището им е в страната и са вписани в български регистър, както и неперсонифицираните дружества и осигурителни каси, които за целите на този закон са приравнени на юридически лица.

Чуждестранни юридически лица са тези, които не са местни.

Ликвидационен дял е разпределението на дял от имуществото от едно лице при прекратяването му в полза на друго лице или при прекратяване на членството на това друго лице.

Лихва е доходът от всякакъв вид вземания за дълг, независимо от това дали е гарантиран с ипотека или с клауза за участие в печалбата на длъжника, включително лихвите по депозити в банки и доходите (премиите) от бонове и облигации. За целите на облагане с данък при източника не се смятат за лихви доходите, които представляват дивидент, наказателните лихви за закъснели плащания и неустойките.

Авторски и лицензионни възнаграждения са плащанията от всякакъв вид, получени за: използването или за правото на използване на всяко авторско право за литературно, художествено или научно произведение, включително кинофилми, записи на радио- или телевизионно предаване или софтуер; на всеки патент, топологии на интегралните схеми, марка, промишлен дизайн или полезен модел, план, секретна формула или процес или за използване на или за правото на използване на промишлено, търговско или научно оборудване, или за информация, отнасяща се до промишлен, търговски или научен опит. Не се смятат за авторски и лицензионни възнаграждения плащанията за придобиване на право на ползване на софтуер, в който е инкорпорирано само копие от съответната програма, в случай, че не се предоставят правата по копиране, размножаване, разпространяване, видеоизменяне, публично представяне или други форми на търговско използване.

Промишлено, търговско или научно оборудване са всички движими вещи, включително транспортни средства, съоръжения, средства за производство, средства за оказване на услуги и други, които предприятието използва в стопанската си дейност.

Възнаграждения за технически услуги са плащанията с източник Република България за монтаж или инсталиране на материални активи, както и всякакви услуги от консултантско естество и маркетингови проучвания, извършени от чуждестранно лице.

Разпореждане с финансови инструменти за целите на чл. 44 и 196 от ЗКПО са сделките:

а) с дялове на колективни инвестиционни схеми, акции и права, извършени на регулиран пазар по смисъла на чл. 73 от Закона за пазарите на финансови инструменти.

б) сключени при условията и по реда на обратно изкупуване от колективни инвестиционни схеми, допуснати за публично предлагане в страната или в друга държава - членка на Европейския съюз, или в държава - страна по Спора-

зумението за Европейското икономическо пространство (ЕИП);

в) сключени при условията и по реда на търгово предлагане по глава единадесета, раздел II от Закона за публичното предлагане на ценни книжа, или аналогични по вид сделки в друга държава - членка на Европейския съюз, или в държава - страна по Споразумението за ЕИП.

С други думи печалбите от разпореждане с финансови инструменти, отговарящи на горните условия, не подлежат на облагане с корпоративен данък/ данък при източника, но респективно загубите от такива сделки не са приспадаеми за данъчни цели.

Място на стопанска дейност е:

а) определено място (собствено, наето или ползвано на друго основание), посредством което чуждестранно лице извършва цялостно или частично стопанска дейност в страната, като например: място на управление; клон; търговско представителство, офис; кантора; ателие; завод; работилница (фабрика); магазин; склад за търговия; сервиз; монтаж-жен обект; строителна площадка; мина; кариера; сонда; петролен или газов кладенец; извор или друг обект на извличане на природни ресурси;

б) извършването на дейност в страната от лица, упълномощени да сключват договори от името на чуждестранни лица, с изключение на дейността на представителите с независим статут по Търговския закон;

в) трайно извършване на търговски сделки с място на изпълнение в страната, дори когато чуждестранното лице няма постоянен представител или определено място.

Определена база е:

а) определено място, чрез което чуждестранно физическо лице извършва цялостно или частично независими лични услуги или упражнява свободна професия в страната, като например архитектурно ателие, зъболекарски кабинет, адвокатска или друга кантора на консултант, офис на независим одитор или счетоводител;

б) трайно извършване на независими лични услуги или упражняване на свободна професия в страната, дори когато чуждестранно физическо лице не разполага с определено място.

Пазарна цена е сумата без данъка върху добавената стойност и акцизите, която би била платена при същите условия за идентична или сходна стока или услуга по сделка между лица, които не са свързани.

Разходи за провизии за задължения са отчетените разходи за провизии, които отговарят на критериите за признаване на провизия съгласно приложимите счетоводни стандарти, включително:

а) очакваните превишения на общата сума на разходите над приходите и очакваните загуби по договори за строителство съгласно МСС/СС 11;

б) доходите при и след напускане, доходите под формата на акции или дялове и други дългосрочни доходи на персонала съгласно МСФО 2, МСС 19 и СС 19 .

Привлечен капитал е сумата от пасивите на предприятието, с изключение на финансиранятията.

Собствен капитал – определя се съгласно счетоводното законодателство и е сумата отчетена в баланса в раздел Собствен капитал.

Финансови институции са:

а) кредитните и финансовите институции по Закона за кредитните институции;

б) застрахователите, презастрахователите и чуждестранните лица, извършващи чрез място на стопанска дейност застрахователна или презастрахователна дейност по Кодекса за застраховането;

в) инвестиционните посредници по Закона за пазарите на финансови инструменти и управляващите дружества по Закона за публичното предлагане на ценни книжа;

г) дружествата, осъществяващи дейност по допълнително социално осигуряване;

д) здравноосигурителните дружества по чл. 91 от Закона за здравното осигуряване

Социални разходи, предоставени в натура са отчетените като разходи социални придобивки по чл. 294 от Кодекса на труда, предоставени съгласно чл. 293 от Кодекса на труда или от ръководството на предприятието. Социалните придобивки трябва да са достъпни за всички работници и служители и за лицата, наети по договор за управление и контрол. Не е налице предоставяне на социални разходи в натура, когато между работодателя/възложителя и бенефициента са налице парични взаимоотношения по отношение на получените социални придобивки.

Разходи за поддръжка, ремонт и експлоатация на превозни средства са пряко свързаните с поддръжката, ремонта и експлоатацията на превозните средства счетоводни разходи за: горива, гориво-смазочни материали и други консумативи; резервни части; труд за ремонт, технически прегледи и паркинг; козметика и аксесоари.

1. ОБЩИ ПОЛОЖЕНИЯ

ЗКПО предвижда няколко различни данъка, касаещи юридическите лица:

- корпоративен данък;
- данък върху разходите;
- данък при източника;
- алтернативни данъци.

Местните юридически лица (ЮЛ) дължат корпоративен данък за печалбите и доходите си, реализирани като в България, така и в чужбина. С други думи, дори и едно българско ЮЛ да е реализирало доход, който е обложен в дадена чужда държава, то ще дължи и български данък върху същия този доход. В този случай лицето има право на данъчно облекчение за сумата на платения в чужбина данък (чрез прилагане на метода на данъчен кредит или освобож-

даване с прогресия) по определени правила - съгласно приложима Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане (СИДДО) или ЗКПО. При данъчен кредит размерът на данъка в чужбина се приспада от сумата на българския корпоративен данък като това приспадане е ограничено до размера на българския данък дължим върху този доход. При освобождаване с прогресия съответният доход се изключва от данъчно облагане в България. Тези данъчни облекчения се ползват чрез подаването на годишна данъчна декларация (ГДД), към която трябва да се приложат съответните документи и удостоверение за платения данък/обложения доход в чужбина.

Местни ЮЛ, които не са търговци (напр: фондации, сдружения с нестопанска цел и др.), се облагат с корпоративен данък за печалбите от търговска дейност или отдаване под наем на имущество.

За разлика от местните ЮЛ, чуждестранните ЮЛ се облагат с български корпоративен данък, само ако извършват стопанска дейност в България чрез място на стопанска дейност. Счита се, че едно чуждо ЮЛ има място на стопанска дейност в България, ако (i) разполага с постоянен обект на територията на страната (офис, завод, склад, строителна площадка и т.н.), или (ii) има лице, което е упълномощено да сключва договори на територията на страната или (iii) чуждестранното лице извършва трайно търговски сделки с място на изпълнение в страната (последното обикновено не е приложимо ако има сключена Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, тъй като спогодбите не съдържат такъв критерий за възникване на място на стопанска дейност). Най-честият пример за място на стопанска дейност е строителен или монтажен обект, като строителството продължава повече 12 месеца (съответно срокът предвиден в конкретната СИДДО) или оказване на услуги от чуждестранно лице от постоянен обект за период по-дълъг от 6 месеца (респективно срокът предвиден в приложима СИДДО). Такива чуждестранни ЮЛ дължат корпоративен данък само за облагаемите печалби от източник в България, като източникът на дохода се определя в зависимост от мястото на .

Също така чуждестранните юридически лица подлежат на облагане с данък при източника за определени доходи от източник в България, доколкото такива доходи не се причисляват към място на стопанска дейност.

2. КОРПОРАТИВЕН ДАΝЪК

Данъчно задължени лица

С корпоративен данък се облага данъчната печалба (т.е счетоводен финансов резултат преобразуван за данъчни цели) на местните юридически лица и на чуждестранните юридически лица от място на стопанска дейност в България.

Данъчна ставка

Прилага се единна ставка на корпоративния данък в размер на 10%, независимо от размера на реализираната данъчна печалба.

Данъчен финансов резултат

Данъчният финансов резултат (данъчна печалба или данъчна загуба) се формира, след като счетоводният финансов резултат съгласно годишния финансов отчет на предприятието (счетоводна печалба или загуба) се преобразува с определени постоянни и временни данъчни разлики.

Постоянни данъчни разлики

Постоянни данъчни разлики са онези суми, които никога не се признават за данъчни цели. По-специално такива са непризнатите разходи и необлагаемите приходи. Техниката на преобразуване на финансовия резултат е като непризнатите разходи се посочват в увеличение на финансовия резултат в данъчната декларация, а необлагаемите приходи се посочват в намаление.

Не се признават за данъчни цели следните видове разходи:

- Разходи несвързани с дейността – това са разходи, които данъчно задълженото лице не може да покаже как се отнасят и как допринасят към осъществяването от него стопанска дейност, т.е. не допринасят за генерирането на настояща или бъдещи ползи (например разходи за почивки на трети лица). Разходите, определени като задължителни с нормативен акт, се признават за данъчни цели;
- Разходи, които не са документално обосновани – разходите следва да бъдат документирани с първични счетоводни документи съгласно изискванията на Закона за счетоводството. На практика това най-често са фактури, но могат да бъдат и други документи, стига да съдържат задължителните реквизити, идентифициращи страните по сделката, вида на сделката, стойността ѝ и др. Когато е извършено плащане в брой, задължително следва да е налична и касовата бележка. При международен въздушен транспорт следва да се пазят бордните карти от осъществения полет;
- Разходи за липси и брак – по принцип не се признават разходите за липси и брак на всякакви активи с изключение на брака на дълготрайни активи. Също така изключение се прави за липсите поради непреодолима сила (наводнение, земетресение и др.), технологичния брак, брака поради изтичане на срока на годност и др.;
- Разходи за ДДС по получени фактури, когато данъчната основа на разхода не се признава за данъчни цели – идеята е третирането по ЗКПО на данъчната основа и начисления ДДС да не се различава (например разход за ДДС при корекция на ползван данъчен кредит при брак на материални запаси, когато разходът за брак не е приспадаем за корпоративни цели);
- Разход, представляващ начислен от фирмата ДДС – ДДС е косвен данък, т.е. тежестта му се понася от получателя на доставката. Ако един доставчик реши да поеме сумата на ДДС като собствен разход, това няма да се признае

за данъчни цели. Това ограничение не важи при ДДС, начислен по безвъзмездни доставки и при дерегистрация по ЗДДС, но се прилага при реализиране на солидарна отговорност по чл. 177 от ЗДДС;

- Разходи за глоби и други санкции за нарушаване на нормативни актове, лихви за просрочие на публични задължения – изхожда се от принципа, че лицето не може да черпи ползи (т.е. да намалява размера на облагаемата си печалбата и оттам размера на дължимия данък) от свое незаконосъобразно поведение (нарушаване на нормативни актове). В това ограничение не се включват обезщетения и наказателни лихви, платени към частни юридически и физически лица (например лихва за забава при неплащане в срок на контрагент);

- Разходи за дарения – в това ограничение не се включват даренията към болници, училища, домове за сираци, хора с увреждания, културни институти и други съобразно списък в ЗКПО. Даренията към одобрените небизнес организации и физически лица се признават за разход в размер не повече от 10% от счетоводната печалба, като в някои случаи има и по-висок лимит. Общата стойност на приспаданите дарения не може да превишава 65% от счетоводната печалба;

- Разходи за данък при източника – отново презумпцията е, че този данък следва да бъде за сметка на получателя на дохода. Така че, ако се поема от платеща, не се признава за данъчни цели;

- Някои разходи за пътуване и престой (командировъчни разходи) – командировъчните разходи не се признават по ЗКПО само ако командированото лице няма никакви правоотношения с командированото дружество или пътуването няма връзка с дейността на фирмата или се командирова акционер и съдружници в това им качество (т.е. не като управляващи, които извършват дейност в полза на фирмата);

- Разходите (загубите) от разпореждане с финансови инструменти (например търговия с акции на фондовата борса в България или друга държава – членка на ЕС или ЕИП);

- Разходите които представляват скрито разпределение на печалбата.

- и други.

Не се облагат следните видове приходи:

- Приходи от дивиденди от български дружества или дружества от ЕС/Европейското Икономическо Пространство – идеята е да няма многофазно облагане на една и съща печалба, разпределена от едно дружество в друго, след като печалбата вече веднъж е била обложена в дружеството, където е била първоначално реализирана. Принципът е, че дивидентите разпределени от български дружества или дружества от ЕС/ЕИП се облагат при получаването им от физическите лица. Това облекчение обаче не важи за приходи от дивиденди отчетени от българско дружество, когато дивидентите са платими от чуждестранни дружества извън ЕС/ЕИП, както и при дивиденди разпределени от акционерно дружество със специална инвестиционна цел или при скрито разпределение на печалбата. В тези случаи приходите се включват в общата облагаема печалба, подлежаща на облагане с корпоративен данък.

- Приходи от недължимо внесени данъчни задължения, както и невъзстановен в срок ДДС – ако органите на НАП, Общинската данъчна администрация и др. съберат без основание определени данъци или не ги възстановят в срок, те дължат лихва за закъснение на данъкоплатците, като така признатите приходи от лихви не се облагат с данък.

- Приходите (печалбите) от разпореждане с финансови инструменти (например търговия с акции на фондовата борса в България или друга държава – членка на ЕС или ЕИП).

- и други.

Временни данъчни разлики

Временни данъчни разлики са онези приходи и разходи, които не се признават за данъчни цели в годината на осчетоводяването им, а в различна година (най-често по-късна). С други думи те имат само временен ефект върху данъчните задължения на дружеството. По-късното признаване с обратна сила на временната данъчна разлика се нарича обратно проявление (обръщане) на разликата.

Техниката на преобразуване е като следва: непризнатите разходи се увеличават по данъчна декларация а тяхното обратно проявление се посочва в намаление и обратното приходите, представляващи временна разлика се посочват в намаление по данъчна декларация а тяхното обратно проявление – в увеличение.

- Последващи оценки (преоценки и обезценки) – това са счетоводни приходи и разходи, свързани с последващото оценяване на активите и пасивите. Например: обезценка на стоки (разход), ако нетната им реализируема стойност е по-ниска от счетоводната им балансова стойност, обезценка на вземания от клиент поради съмнения за тяхната събираемост; обезценка на производствено оборудване; преценка на инвестиционен имот поради повишаване на пазарните цени. Тези приходи и разходи не се признават текущо, а ще се признаят за данъчни цели при изпълнението на определени условия предвидени в ЗКПО (най-често когато активът се реализира или отпише).

Непризнатите за данъчни цели разходи от обезценка/ приходи от възстановяване на обезценка на материални запаси се признават за данъчни цели в годината на отписване на съответния актив. Законът предвижда и облекчение режим който не изисква следенето на отписването на всеки материален запас. По специално ако стойността на отписаните през текущата година материални запаси от конкретен вид превишава стойността на материалните запаси от този вид към 31 декември на предходната година, непризнатите приходи и разходи за този вид материални запаси през предходни години се признават за данъчни цели през текущата година, без да е необходимо да се следи за реализацията/отписването на всеки конкретен актив. Намалението на финансовия резултат не може да се ползва при липси и брак на активи, които представляват постоянна разлика.

Признаването на разходите, свързани с обезценка или отписване на вземания, се извършва, само ако са изпълнени определени условия – изтичане на давностния срок за вземането, но не повече от 5 години от момента, в който вземането е станало изискуемо, възмездно прехвърляне на вземането, производството по несъстоятелност на длъжника е

прекратено с утвърден оздравителен план, в който се предвижда, че вземането няма да бъде удовлетворено, при заличаване на длъжника, когато вземането е останало неудовлетворено, други.

Преоценката на паричните позиции в чуждестранна валута (пари, вземания, задължения), произтичащи от курсови разлики, се признава текущо за данъчни цели и не представлява временна разлика.

- Счетоводни разходи за амортизация и данъчна амортизация – счетоводните разходи за амортизация и счетоводната балансова стойност на актива се увеличават по данъчна декларация. Данъкоплатецът има право да ползва в намаляване на облагаемата си печалба данъчната амортизация и данъчната балансова стойност на амортизируемите активи, както е дискутирано по-долу (виж *Данъчни амортизации*).

- Провизии за задължения – това са счетоводни разходи, свързани с текущи задължения за които има несигурност по отношение на точната им сума или на времето на уреждането им. Например: разходи по задължения за бъдещо следгаранционно обслужване, разходи по изваждането на активи от употреба и др. Тези разходи не се признават за данъчни цели в годината на осчетоводяването им, а в годината, в която са реално платени или задължението е отписано.

За данъчни цели начислените разходи за очаквани загуби по строителни договори съгласно стандарт 11, разходите за дългосрочни доходи на персонала и доходи при и след напускане по 19 стандарт, както и доходите под формата на дялове и акции са приравнени на провизии.

- Неизползвани отпуски – съгласно Счетоводен Стандарт 19 „Доходи на персонала” предприятието е длъжно да отчети разходите за труд (вкл. всички съпътстващи разходи – обезщетения, отпуски и т.н.) в годината, в която трудът е положен, независимо от времето на заплащане. В тази връзка, ако служителите имат в текущата година неизползван платен отпуск, който се пренася за следващата година, предприятието следва да отчете през текущата година счетоводен разход за сумата на отпуската. Този разход ще се признае за данъчни цели, едва когато отпуската бъде изплатена на служителя. Съответните тазходи за социални осигуровки ще бъдат признати за данъчни цели, също когато бъдат реално внесени по сметките на НОИ.

- Доходи на местни физически лица – ако предприятието е начислило някакви разходи, които представляват доходи на местни физически лица, те ще бъдат признати за данъчни цели само при изплащането на въпросните доходи. Такива могат да бъдат: хонорари по граждански договори, възнаграждения по договори за управление и контрол, бонуси по трудови договори и др. Не са временна разлика разходите за основно трудово възнаграждение и допълнително трудово възнаграждение определено с нормативен акт (без бонуси), както и разходите към еднолични търговци, т.е. тези разходи се признават за данъчни цели, когато са осчетоводени, независимо от момента на плащането им.

- Слаба капитализация – режимът на слабата капитализация не се прилага (т.е. лихвите са приспадаеми изцяло), когато средноаритметичната стойност на привлечения капитал (всички пасиви без финансиранятия) е по-малка или равна на три пъти средноаритметичната стойност на собствения капитал. Формулата по-долу демонстрира съответните изчисления:

$$(ПК_1 + ПК_2) / 2 < \text{или} = 3 \times (СК_1 + СК_2) / 2, \text{ където}$$

ПК₁ и СК₁ е съответно привлечения капитал и собствения капитал на 1 януари на съответната година, а ПК₂ и СК₂ – стойностите им на 31 декември.

Ако това условие не е изпълнено, се счита че предприятието е слабо капитализирано и поради тази причина отчита прекалено високи разходи за лихви и част от тези разходи не се признават за данъчни цели. В този случай не се признава за данъчни цели само онази част от разходите за лихви, която превишава 75% от финансовия резултат преди данъци, разходи и приходи от лихви (ЕВИТ). С други думи възможно е едно предприятие хем да попада в режим на слаба капитализация, хем да няма непризнати разходи за лихви, стига да има достатъчно висока печалба от дейността или приходи от лихви. Изчисленията се правят по следната формула:

$$\text{Приспадаем разход за лихви} = 75\% \times \text{счетоводна печалба преди данъци и лихви} + \text{приходи от лихви}$$

Слабата капитализация е временна разлика, тъй като непризнатите разходи за лихви могат да се признаят през следващите 5 години, при условие че отново не са превишава границата, предвидена по закон, като се вземат предвид и текущите разходи за лихви. Изчисленията се правят по следната формула:

$$\text{Приспадаем разход за лихви пренесен от минали години} = 75\% \times \text{счетоводна печалба преди данъци и лихви} + \text{приходи от лихви за текущата година} - \text{разход за лихви за текущата година}$$

Подлежат на регулиране всички разходи за лихви с изключение на лихвите по финансов лизинг и банковите кредити, при условие, че не са гарантирани или обезпечени от свързани лица.

- Отписване на задължения – ако предприятието не е платило свое задължение, възникнало преди повече от 5 години, то е длъжно за данъчни цели да го включи като облагаем доход, независимо от това дали е осчетоводило приход от отписването на задължението или не. Ако предприятието осчетоводи такъв приход в последващ период, той няма да се облага. Ако предприятието е отписало задължението като неплатено преди изтичането на 5-те години, този счетоводен приход се третира нормално като облагаем и не възниква данъчна разлика.

- и други.

Финансови институции

ЗКПО предвижда специални правила по отношение на преобразуването на финансовия резултат на финансовите институции. Най-общо обезценката по кредити е приспадаем разход, който не води до формиране на данъчни временни разлики. Същото се отнася и за преоценки/обезценки на финансови активи.

Разходите за лихви на кредитните институции не се регулират по реда на слабата капитализация.

Данъчни амортизации

За амортизируеми активи за данъчни цели се считат онези амортизируеми активи, чиято стойност е равна или по-голяма от 700 лв. или друг по-нисък стойностен праг, избран от предприятието.

Активите се завеждат в данъчния амортизационен план по техните исторически стойности (цена на придобиване). Всякакви промени в счетоводните им стойности (в резултат на преоценки или обезценки) не се отразяват в данъчния план.

Амортизационните разходи, признати за данъчни цели, се определят съобразно максимални годишни амортизационни норми по следните групи активи:

4% - Масивни сгради (вкл. инвестиционни имоти), съоръжения, предавателни устройства, преносители на електрическа енергия, съобщителни линии

30% - Машины, производствено оборудване, апаратура

10% - Транспортни средства (без автомобили), покритие на пътища и на самолетни писти

50% - Компютри, периферни устройства, софтуер, мобилни телефони

25% - Автомобили

100 / години на ограничение (но не повече от 33,33%) - Активи, за които има ограничен срок на ползване съгласно договорни отношения или законово задължение

15% - Всички останали амортизируеми активи

Предприятието е длъжно да води данъчен амортизационен план, който съдържа информация за амортизируемите активи, натрупаните данъчни амортизации, признатите за данъчни цели данъчни амортизации през годината и др.

Данъчните амортизационни норми се определят веднъж годишно и могат да бъдат по-ниски от максимално допустимите по закон, но не могат да превишават максималните. Не съществува пречка да се прилагат различни данъчно амортизационни норми през отделните години стига те да не надвишават максимално допустимите. В зависимост от своята счетоводна политика предприятието следва да определи счетоводни амортизационни норми, които съответстват на полезния живот на актива и е съвсем естествено данъчната и счетоводната амортизационна норма да се различават. В практиката, обаче, често данъчните и счетоводни амортизационни норми съвпадат с цел избягване на усложнения.

Общата сума на счетоводните разходи за амортизация се посочва в увеличение на финансовия резултат, а общата сума на данъчната амортизация – в намаление. Изчисляването на данъчните амортизации започва в началото на месеца, през който съответният актив е придобит, или в началото на следващия месец. Ако активът не се ползва за период, по-дълъг от 12 месеца, признаването на данъчни амортизации се преустановява. При определянето на данъчния финансов резултат за годината, през която е изтекъл дванадесетмесечният срок годишната данъчна амортизация се намалява с размера на начислената данъчна амортизация за актива през дванадесетте месеца, през които активът не се е използвал, като се коригират стойностите на данъчния амортизируем актив. Целта е да се възстановят данъчната балансова стойност и натрупаната данъчна амортизация до стойностите преди започване на 12 месечния период, в който активът не се е ползвал.

Отписването от данъчния амортизационен план става, когато активът се отпише за счетоводни цели (напр: продажба, бракуване и др.). Това правило не се прилага, когато активът е напълно амортизиран за счетоводни цели. В последния случай, активът се запазва в данъчния амортизационен план до пълното му амортизиране за данъчни цели.

В случаите, когато активът се отписва за счетоводни и за данъчни цели, счетоводната му балансова стойност се посочва в увеличение на финансовия резултат, а данъчната му балансова стойност (т.е. разликата между отчетната стойност и натрупаната към момента амортизация за данъчни цели) - в намаление.

Репутацията възникнала в резултат на бизнес комбинация не е данъчно амортизируем актив. Разходите от обезценка, отписване или амортизация на репутация не са данъчно приспадаеми.

Данъчна загуба

Данъчна загуба се формира, ако след преобразуването на счетоводния резултат с всички временни и постоянни данъчни разлики, предприятието получи отрицателен резултат.

Напълно възможно е едно предприятие, което има счетоводна печалба, да излезе на данъчна загуба, когато намаленията по данъчната декларация са повече от увеличенията. Възможен е и обратният вариант, при който предприятие, реализирало счетоводна загуба, има данъчна печалба и съответно дължи корпоративен данък. В тази връзка данъчната загуба се различава от счетоводната загуба и пренасянето на данъчната загуба (данъчен термин) не трябва да се бърка с покриването на счетоводната загуба (счетоводен термин).

Предприятието има право да приспадне реализираната от него данъчна загуба в рамките на следващите 5 години. Приспадането се извършва, до размера на положителния данъчен резултат преди приспадане на данъчната загубата (т.е. счетоводен финансов резултат, плюс всички увеличения, минус всички намаления, с изключение на данъчната загуба). Ако остане разлика за приспадане, тя се пренася за следващата година. Ефектът от пренасянето на данъчната загуба е, че се намалява сумата на задължението за корпоративен данък през следващите години.

Счетоводни грешки и промяна на счетоводна политика

В практиката не са редки случаи, в които се откриват счетоводни грешки, допуснати през предходни години. За данъчни цели грешката се коригира като се преизчисли данъчният резултат за съответния минал период съобразно действалите през този минал период данъчни правила и се приложи данъчна ставка за съответната минала година, т.е. целта на корекцията е да се отрази данъчният ефект по начин все едно грешката не е била допусната.

За данъчни цели не се прави корекция на данъчната декларация за предходната година, а се изчислява ефекта от грешката и тази сума се посочва като увеличение или намаление на дължимия данък в данъчната декларация за текущата година. Ако естеството на грешката е такова, че е трябвало да се плати по-голям данък за съответната предходна година (например: поради неосчетоводен приход или начислен в повече разход), то ще имаме увеличение на данъчното задължение за текущата година и съответно ще се дължи и наказателна лихва за неплатения в законовия срок корпоративен данък.

Ако естеството на грешката е такова, че е трябвало да се плати по-малко данък за предходната година (напр: поради неосчетоводен разход или отчетен в повече приход), ще имаме намаление на данъчното задължение за текущата година, като може дори да се стигне до отрицателна сума на дължимия данък (т.е. надвнесен данък), който подлежи на възстановяване от бюджета или на приспадане от следващи вноски на данъка. В този случай бюджетът не дължи лихва на предприятието, тъй като надвнесеният данък е в резултат на грешка на предприятието.

Ако за съответната предходна година предприятието е реализирало данъчна загуба, допуснатата грешка ще се отрази върху размера на данъчната загуба, подлежаща на пренасяне. В годишната данъчна декларация за текущата година се попълва справка за приспадането на данъчните загуби от предходни години по начин, по който все едно грешката не е била допусната.

Този ред за корекция на счетоводни грешки се прилага и по отношение на чисто данъчни грешки, например пропуснати или некоректни преобразувания в годишни данъчни декларации за предходни години.

Обикновено при промяна на счетоводна политика е необходимо тази промяна за счетоводни цели да се отрази ретроспективно, т.е. да се засегнат счетоводни резултати от предходни периоди. За данъчни цели такъв един финансов ефект от преизчисление на финансовите резултати се отразява в увеличенията и намаленията по данъчна декларация за текущата година, без да се вземат предвид приложими данъчни правила или данъчни ставки от предходните периоди. С други думи при промяна на счетоводната политика, данъчният финансов резултат за миналите периоди се преизчислява съгласно данъчните правила за текущата година и корекциите се отрязват в увеличение или намаление за текущата година. В случаите на промяна на счетоводна политика не се дължат наказателни лихви за забава, дори ако корекцията има като ефект увеличение на дължимия корпоративен данък.

Внасяне на корпоративния данък

Данъчно задължените лица, реализирали нетни приходи от продажби над 200 000 лв. за предходната година, са задължени да правят авансови вноски за корпоративен данък, т.е. корпоративният данък се плаща авансово преди да е приключила данъчната година. Авансовите вноски са месечни или тримесечни в зависимост от данъчния резултат за предходната (или годината преди предходната). Лицата, реализирали през предходната година данъчна печалба, правят месечни авансови вноски, а останалите лица – тримесечни.

Месечните авансови вноски се правят до 15-о число на текущия месец. Сумата на месечната авансова вноска се базира на 1/12-а от данъчната печалба за предходната година, увеличена с коефициент, определен в Закона за държавния бюджет за съответната година. Тъй като за периода януари - март не може да се ползва като база данъчната печалба от предходната година (срокът за подаване на годишната данъчна декларация е 31 март на следващата година) се ползва данъчната печалба от по-предходната година, а с авансовата вноска за месец април се прави изравняване на дължимите суми за периода януари – март на база на данъчния резултат деклариран за предходната година.

Тримесечните авансови вноски се правят до 15-о число на месеца, следващ съответното тримесечие, без да се прави вноска за четвъртото тримесечие (т.е. до 15-о число на април, юли и октомври). База за изчислението им е реалния финансов резултат, преобразуван за данъчни цели.

Ако предприятието прецени, че сумата на авансовите вноски за годината ще превиши годишното му данъчно задължение, то може да подаде декларация за намаляване на размера на авансовите вноски.

В срок до 31 март на следващата година данъчно задължените лица са длъжни да внесат остатъка от данъка за плащане след приспадане на направените авансови вноски.

Деклариране на корпоративния данък

Предприятието е длъжно да подаде годишна данъчна декларация до 31 март на следващата година. Към годишната данъчна декларация се прилага единствено годишният доклад за дейността (статистически отчети), ако преди това не е бил подаден по електронен път в Националния Статистически Институт (НСИ). В последния случай предприятието само отбелязва в данъчната декларация входящия номер на статистическите отчети от НСИ.

Данъчни облекчения

ЗКПО предвижда редица данъчни облекчения, които могат да бъдат под формата на освобождаване от облагане, преотстъпване на данък (със задължение за неговото инвестиране) или намаляване на данъчния финансов резултат. Някои от предвидените данъчни облекчения включват:

- При наемане на определени категории безработни лица – намаляване на данъчния финансов резултат със сумата на изплатените работни заплати и осигуровки за сметка на работодателя за период от 12 месеца;
- Земеделски производители – преотстъпват се 60% от дължимия корпоративен данък;

• Извършване на производствена дейност в общини с висока безработица – преотстъпват се до 100% от корпоративния данък при изпълнението на определени условия, касаещи наред с останалото размера на преотстъпения данък и/или размера на извършваните инвестиции.

Сделки между свързани лица и отклонение от данъчно облагане

Сделките между свързани лица следва да се осъществяват по пазарни цени, т.е. цени които биха били договорени между несвързани лица. В противен случай данъчните органи имат право да коригират облагаемата печалба на данъкоплатеца за целите на изчисляване на корпоративния данък или данъчната основа на трансакцията при облагане с данък при източника.

Препоръчително е данъкоплатците да разполагат с документация, доказваща пазарната стойност на цените договорени между свързани лица, въпреки че изготвянето на таква документация не е задължително.

При отклонение от данъчно облагане, данъчната основа се определя като се игнорират ефектите от сделките водещи до отклонение от данъчно облагане, а се отчетат ефектите, които биха възникнали при сключване на обичайните сделки за съответната трансакция. За отклонение от данъчно облагане се смята и:

- значителното превишение на количествата на влаганите материали и суровини над обичайните за извършваната от лицето дейност, когато превишението не се дължи на обективни причини;
- договорите за заем за послужване или друго безвъзмездно предоставяне за ползване на материални или нематериални блага;
- получаването или предоставянето на кредити с лихвен процент, отличаващ се от пазарната лихва към момента на сключване на сделката, включително в случаите на безлихвени заеми или друга временна безвъзмездна финансова помощ, както и опрощаването на кредити или изплащането за своя сметка на кредити, несвързани с дейността;
- заплащането на възнаграждения или обезщетения за услуги, без те да са реално осъществени.

Скрито разпределение на печалбата

За скрито разпределение на печалбата се смята:

- разходи или суми несвързани с осъществяваната от данъчно задълженото лице дейност или превишаващи обичайните пазарни нива, начислени, изплатени или разпределени в полза на акционерите, съдружниците или свързани с тях лица (с изключение на разпределението на дивиденди).
- начислените разходи за лихви, когато са налице поне три от следните условия:
 - заемът превишава собствения капитал на платеца на дохода към 31 декември на предходната година;
 - изплащането на заема или на лихвите по него не е ограничено с фиксиран срок;
 - изплащането на заема или на лихвите по него или размерът на лихвите е в зависимост от наличието или от размера на печалбите на платеца на дохода;
 - изплащането на заема е в зависимост от удовлетворяване исканията на други кредитори или от изплащането на дивиденди.

Случаите квалифицирани от данъчните органи като скрито разпределение на печалбата могат да имат твърде негативни данъчни последици, а именно: (i) при скрито разпределение на печалбата съответният разход е неприпадаем за корпоративни цели, (ii) съгласно вътрешното законодателство се дължи 5% данък върху дивидентите (ако разпределението е в полза на чуждестранни лица или местни физически лица) или 10% корпоративен данък (при скрито разпределение на печалбата между български дружества, тъй като приходът е облагаем), (iii) а също така данъчните органи могат да наложат административна санкция в размер на 20% от сумата квалифицирана като скрито разпределение на печалбата.

В случаите на скрито разпределение на печалбата към чуждестранни дружества 5% данък при източника би могъл да бъде избегнат, ако СИДДО предвижда нулева ставка за облагане на дивидентите (след доказване на основаната за прилагане на СИДДО).

Преобразуване на дружества

ЗКПО съдържа специални разпоредби относно преобразуване на дружества и кооперации и при прехвърляне на предприятие. В общия случай преобразуванията на дружества са облагаеми, като съществува и специален режим относно данъчно неутралните реструктурирания.

При изпълнение на определени условия вливане, сливане, разделяне, отделяне, прехвърляне на обособена дейност и замяна на акции или дялове, в които участват местни дружества и/или дружества от друга държава - членка на Европейския съюз биха могли да бъдат данъчно неутрални за корпоративни цели.

В практиката данъчно неутралните преобразувания са по-често срещани.

3. ДАΝЪК ВЪРХУ РАЗХОДИТЕ

С данък върху разходите с данъчна ставка от 10% се облагат следните категории разходи, извършени от данъчно задължените лица:

- Представителни разходи – това са разходи, свързани с посрещане на бизнес партньори, представителни мероприятия, забавления и др. (най-често служебни обеда и вечери, подаръци за бизнес партньори).
- Социални разходи, предоставени в натура – трябва да се достъпни за всички служители на предприятието, а не например здравно обслужване само на висшия управленски персонал. Най-често това са предоставяне на храна чрез

служебни столове, почивни станции и др. Ако част от тези социални разходи са възстановени в брой на служителите или са достъпни само за някои от тях, това представлява личен доход за съответните служители, облагаем по ЗДДФЛ.

• Разходите за допълнително доброволно осигуряване, допълнително здравно осигуряване, застраховки „Живот” и ваучери за храна, с изключение на сумите освободени по закон.

При изпълнението на определени условия от облагане с данък върху разходите се освобождават разходите за доброволно осигуряване и застраховки „Живот” до 60 лв. месечно на наето лице, ваучери за храна до 60 лв. месечно на наето лице и разходите за транспорт от местоживеенето до местоработата и обратно.

• Разходи, свързани с експлоатацията на превозни средства, когато с тях се осъществява управленска дейност – например гориво, ремонти и други подобни за автомобилите, ползвани от управленския персонал на предприятието. Експлоатационните разходи на автомобилите, ползвани за бизнес (включително административни) цели, се признават като приспадаем разход, без да се дължи данък върху тях, стига да са документирани с пътни листа или пътни книжки, доказващи за какво е бил ползван съответния автомобил.

Данъците върху разходите се дължат на месечна база до 15-о число на следващия месец, независимо от това дали предприятието е на данъчна печалба или загуба.

Сумата на дължимите и платените данъци върху разходите се декларира с годишната данъчна декларация, т.е. няма отделна декларация за този вид данъци.

4. ДАΝЪК ПРИ ИЗТОЧНИКА

С данък при източника се облагат доходите с източник в България на чуждестранни юридически лица, както и някои доходи на местни юридически лица.

Дивиденди и ликвидационни дялове

С 5% данък при източника се облагат дивидентите и ликвидационните дялове, разпределени от местни юридически лица в полза на чуждестранни юридически лица и местни юридически лица, които не са търговци.

Освободени от облагане с този данък са чуждестранните юридически лица, които са местни на държава – членка на Европейския съюз или на Европейското икономическо пространство. Идеята е да има равнопоставеност между българските и европейските предприятия по отношение на приходите им от дивиденди. Тъй като приходите от дивиденди на българските предприятия са необлагаеми (постоянна данъчна разлика), е логично да няма данък при източника за дивидентите, получени от европейски предприятия.

Доходи на чуждестранни лица

С данък при източника със ставка 10% се облагат следните доходи на чуждестранни юридически лица от източник в България:

- Лихви – включително по финансов лизинг
- Авторски и лицензионни възнаграждения – патенти, лицензи, право на ползване и други;
- Възнаграждения за технически услуги – включват се услугите по монтаж и инсталиране на материални активи, маркетинговите проучвания и всякакви услуги от консултантско естество
- Доходи от наем на движимо имущество
- Възнаграждения по договори за франчайзинг и факторинг
- Възнаграждения за управление и контрол на български юридически лица
- Доходи от финансови активи, издадени от местни лица, както и от сделки с финансови активи – тук няма значение кой е купувачът на финансовите активи (българско лице или не), достатъчно е активите да са относими към български лица. Не подлежат на облагане с данък при източника доходите от разпореждане с финансови инструменти по смисъла на ЗКПО (например акции търгуеми на редовен пазар на българска борса или борса в държава членка на ЕС.
- Доходи от недвижимо имущество, разположено в България, както и от сделки с него – тук отново няма значение какъв е купувачът или наемателят на имуществото стига имуществото да е разположено в България.

При доходи от лихви и авторски и лицензионни възнаграждения, реализирани от свързано на българския платец лице (само при определени видове свързаност) от държава от ЕС или ЕИП, се прилага намалена ставка на данъка при източника – 5%.

С данък при източника в размер 10% се облага следните доходи на чуждестранни юридически лица, установени в страни с преференциален данъчен режим (така наречените офшорки):

- Възнаграждения за услуги и права, освен ако не са реално предоставени;
- Неустойки и обезщетения от всякакъв вид, с изключение на застрахователните обезщетения.

Удържане и деклариране на данъка

Като цяло данъкът при източника се дължи от момента на начисляването на дохода, т.е. независимо дали е платен или не. Българското предприятие платец на дохода е длъжно да удържи сумата на данъка, с изключение на доходите от недвижимо имущество и финансови активи. При доходи от разпореждане с недвижимо имущество и финансови активи, както и когато платецът на дохода не е данъчно задължено лице, данъкът се дължи от получателя на дохода. За печалбите от продажба на недвижимо имущество и финансови активи, данъкът се дължи при получаване на договореното възнаграждение.

Срокът за плащане на зависи от това дали има сключена СИДДО между България и държавата, на която чуждестранното лице е местно за данъчни цели. Ако има СИДДО, срокът е до края на третия месец, следващ месеца на начисляване на дохода. За държавите, с които няма СИДДО, срокът е до края на месеца, след месеца на начисляване на дохода. За доходите от недвижими имуществено и финансови активи срокът е съответно до края на третия месец следващ този на получаване на възнаграждението (ако има СИДДО) или до края на месеца, следващ този на получаване на възнаграждението ако няма СИДДО.

Предприятието е длъжно да подава тримесечни декларации, в които се декларира сумата на удържания и платен данък при източника. Декларациите се подават до края на месеца, следващ съответното тримесечие.

Възстановяване на данък при източника на чуждестранни ЮЛ от ЕС или ЕИП

Чуждестранно ЮЛ, което е местно за данъчни цели на държава от ЕС или ЕИП има право да избере да преизчисли данъка при източника. За тази цел чуждестранното ЮЛ следва да подаде данъчна декларация. В декларацията се посочват всички доходи от източник в България, подлежащи на облагане с данък при източника (с изключение на дивиденди и ликвидационни дялове), намалени с данъчно признатите разходи за реализирането на тези доходи (т.е. чрез ГДД чуждестранното лице има право да приспадне всички разходи свързани с реализирането на горните доходи. Целта на тази процедура е чуждестранните ЮЛ от ЕС и ЕИП да не се облагат с данък от 10%, наложен най-често на брутна база, а да имат възможност да приспадат присъщите разходи, т.е. да се облагат на нетна база (приходи минус разходи), по същия начин както местните ЮЛ. След подаване на ГДД данъчните власти следва да възстановят разликата между платения данък при източника и данъкът съгласно ГДД. Декларацията се подава от чуждестранното лице в срок до 31 декември на годината, следваща годината на начисляване на доходите.

СИДДО

Международните актове имат приоритет пред местното законодателство. С други думи ако в СИДДО, сключено от България, се съдържат разпоредби, различни от разпоредбите на ЗКПО, се прилага СИДДО.

СИДДО може да предвижда по-благоприятна ставка (или нулева такава) за облагане с данък при източника спрямо българското законодателство. Разпоредбите на СИДДО, доколкото са по-благоприятни за данъчно задължените лица, не могат да се прилагат автоматично, а е необходимо да се подаде искане за прилагането им пред органите на НАП по реда, предвиден в ДОПК (за суми над 500 хил. лв. на годишна база) или да се съберат определени документи от платеща на дохода ако сумите са под 500 000 лв. Чуждестранното лице може да подаде пред органите на НАП искане за предварително становище за прилагане на СИДДО и да приложи тази ставка, ако получи такова становище (разрешение) преди изтичане на срока за внасяне на данъка (или да предостави необходимите документи на платеща - за суми под 500 000 лв.). В противен случай данъкът се дължи съгласно местното законодателство, но чуждестранното лице има право да иска възстановяване на разликата определена като сумата на платения данък (съгласно ставката по местното законодателство) минус тази съгласно СИДДО.

На практика ако разрешение за прилагане на СИДДО се получи след изтичане на срока за внасяне на данъка, платещът често внася данъка съгласно ставката предвидена в СИДДО (или не внася данък ако ставката е нула), като в този случай се дължи лихва за забава от датата, когато данъкът е станала дължим до датата на получаване на предварителното становище.

За повече информация по прилагането на СИДДО, може да видите материала относно СИДДО.

5. АЛТЕРНАТИВНИ ДАНЪЦИ

С данъци, алтернативни на корпоративния данък, се облагат следните лица или дейности:

Хазартна дейност – данъкът се определя не на база на реализираната печалба, а на база на направените залози или хазартните съоръжения;

Бюджетни предприятия – дължат данък върху приходите си от стопанска дейност и наем;

Оперирани на кораби – данъкът се дължи върху тонажа на ползваните кораби, но режимът се прилага по избор.

САНКЦИИ

По силата на ЗКПО могат да се наложат следните санкции за нарушаване на разпоредбите му:

- Неподаване в срок на декларация или невярно деклариране на данни, водещо до намаляване на данъчното задължение – от 500 до 3 000 лв.;
- Неподаване на приложение към годишната данъчна декларация или посочване на неверни данни – от 100 до 1 000 лв.;
- Неиздаване на документ за приходи – сумата на неначисленото ДДС, но не по-малко от 1 000 лв.;
- Неиздаване на касова бележка – от 500 до 2 000 лв.;
- Скрито разпределение на печалба – имуществена санкция в размер 20 на сто от начисления разход, представляващ скрито разпределение на печалба;
- и други.