

В отговор на писмо от Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори до Министерството на финансите от 09.07.2025 г., Министерството предостави становище по останалите въпроси относно прилагане на част пета „а“ от Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО):

Отново подчертаваме, че част пета „а“ от ЗКПО въвежда разпоредбите на Директива (ЕС) 2022/2523 на Съвета от 15 декември 2022 година за гарантиране на глобално минимално равнище на данъчно облагане на многонационалните групи от предприятия и големите национални групи в Съюза (Директива (ЕС) 2022/2523), която директива на основание т. 6 от преамбюла на същата е в съответствие с Модела на правила на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) за минимално данъчно облагане на печалбите на големите мултинационални групи предприятия, одобрен от Приобщаващата рамка на ОИСР/Г20 на 14 декември 2021 г. (Модела на правила). Съгласно т. 24 от преамбюла на Директива (ЕС) 2022/2523 „при изпълнението на настоящата директива държавите членки следва да използват типовите правила на ОИСР и обясненията и примерите в „Данъчни предизвикателства, произтичащи от цифровизацията на икономиката – Типови глобални правила срещу свиване на данъчната основа (втори стълб)“, договорени в Приобщаващата рамка на ОИСР/Г-20 относно BEPS, както и Рамката за прилагане на GloBE, включително нейните правила за ограничаване на данъчните задължения, като източник на примери или тълкувание, така че да се гарантира последователността в прилагането във всички държави членки, доколкото правилата отговарят на настоящата директива и правото на Съюза.“

В този смисъл е и § 2, ал. 2 от допълнителните разпоредби на ЗКПО, съгласно който за целите на част пета „а“ като източник на примери или тълкуване, доколкото тези източници са в съответствие с този закон, се прилагат документът на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие „Данъчни предизвикателства, произтичащи от цифровизацията на икономиката – Коментар към Типови глобални правила срещу свиване на данъчната основа (втори стълб)“ в последната му редакция, както и документите в Рамката за прилагане на типовите глобални правила срещу свиване на данъчната основа (втори стълб) в последната им редакция, включително правилата за облекчени данъчни режими.

Във връзка с гореизложеното е необходимо да се има предвид, че тълкуване на Модела на правила, Коментара към тях и административните насоки и другите документи от Рамката за прилагане на типовите глобални правила срещу свиване на данъчната основа е в компетентността на ОИСР и на съответните компетентни органи на организацията. В тази връзка, моля, да имате предвид следното:

По четвърти въпрос

Моля за практически разяснения, включително с методологически примери при упражняване на избора относно възнаграждения на базата на акции съгласно правилата на чл. 260н, ал. 3-6 от ЗКПО за влиянието при определяне на допустимата печалба или загуба.

Разпоредбите на чл. 260н, ал. 3-6 от ЗКПО регламентират възможността съставните образувания в дадена юрисдикция при определяне на допустимата си печалба или загуба да заменят сумата на счетоводните си разходи за възнаграждения на базата на акции със сумата на тези счетоводно отчетени разходи за възнаграждения на базата на акции, които са признати за данъчни цели. За да бъде приложена тази възможност е необходимо

съгласно ал. 3 от същия член да бъде упражнен избор от подаващото информация съставно образувание и да се приложат съответните разпоредби за конкретния случай.

Предвид голямото разнообразие от казуси, които биха могли да възникнат като фактическа обстановка в практиката, не е възможно да бъдат разгледани всички практически примери. Всеки от тях изисква своето индивидуално решаване при съобразяване с разпоредбите на част пета „а“ от ЗКПО. Едновременно с това, както беше посочено и по-горе, следва да се има предвид, че съгласно разпоредбата на § 2, ал. 2 от допълнителните разпоредби на ЗКПО за целите на част пета „а“, както в този случай, така и по принцип, като източник на примери или тълкуване може да се ползва и документът на ОИСР „Данъчни предизвикателства, произтичащи от цифровизацията на икономиката – Коментар към Типови глобални правила срещу свиване на данъчната основа (втори стълб)“ в последната му редакция, както и документите в Рамката за прилагане на типовите глобални правила срещу свиване на данъчната основа (втори стълб) в последната им редакция.

По седми въпрос

Моля да се направят практически примери, които да покажат методологически как се пренася (ползва) в следващ период допустима загуба, формирана от съставните образувания в България за даден данъчен период при определяне на национален допълнителен данък.

В част пета „а“ от ЗКПО е предвидено загуба да се пренася и прихваща чрез формирането на отсрочен данъчен актив в един данъчен период съгласно приложимите счетоводни стандарти и обратното проявление на временната разлика в следващ данъчен период или когато такъв не е отчетен поради това, че не са изпълнени условията за признаването му, за целите на част пета „а“ от ЗКПО такъв актив следва да бъде формиран в данъчния период на загубата. В допълнение е предвиден подлежащ на избор алтернативен режим, съгласно който нетна допустима загуба на ниво юрисдикция може да бъде пренасяна в следващи данъчни периоди. За посочените хипотези са налице изрични разпоредби, уреждащи конкретното данъчно третиране за целите на част пета „а“ от ЗКПО.

Така например при наличието на вече формиран отсрочен данъчен актив, свързан с допустима загуба, чл. 260у, ал. 7 от ЗКПО предоставя възможност активът да се преизчисли при ставка от 15 на сто за същия данъчен период, в случай че е определен при данъчна ставка, по-ниска от 15 на сто. При увеличаване на размера на отсрочения данъчен актив в резултат от преизчисляването, с размера на увеличението се намалява сумата на корекцията за отсрочени данъци за този данъчен период. При обратното проявление на временната разлика, с извършеното увеличение се увеличават коригираните включени данъци на съставното образувание, съответно се увеличава ефективната данъчна ставка на групата в юрисдикцията и се намалява дължимият допълнителен или съответно национален допълнителен данък.

За случаите, когато не е формиран отсрочен данъчен актив във връзка със загуба поради това, че не са изпълнени условията за признаването му, за целите на част пета „а“ от ЗКПО и съгласно чл. 260у, ал. 5 от ЗКПО, такъв актив следва да бъде формиран в данъчния период на загубата. Впоследствие, когато се изпълнят условията за признаване на отсрочен данъчен актив и такъв бъде отчетен за счетоводни цели във финансовия отчет

на съставното образуване, съгласно чл. 260у, ал. 6, т. 3 от ЗКПО активът не се взема предвид за целите на част пета „а“.

Същевременно разпоредбата на чл. 260я¹⁶, ал. 2 от ЗКПО позволява при определяне на ефективната данъчна ставка за юрисдикция за преходен период отсрочен данъчен актив, отчетен във финансовите отчети на съставните образувания в юрисдикцията за преходния период, да бъде преизчислен при данъчна ставка от 15 на сто, когато е формиран при по-ниска данъчна ставка, в случай че данъчно задълженото лице може да докаже, че отсроченият данъчен актив е формиран във връзка с допустима загуба. Тази разпоредба засяга само преходния период и може да се приложи еднократно.

По отношение на алтернативния режим, който може да бъде избран, чл. 260ф от ЗКПО регламентира пренасянето на нетна допустима загуба на ниво юрисдикция в следващи данъчни периоди за целите на определяне на коригираните включени данъци. Съгласно чл. 260ф, ал. 1 от ЗКПО подаващото информация съставно образуване може да упражни избор по отношение на юрисдикция, така че вместо изчисляване на корекция за отсрочени данъци (чл. 260у от ЗКПО), за юрисдикцията да се формира отсрочен данъчен актив във връзка с допустима загуба за всеки данъчен период, в който е налице нетна допустима загуба, равен на 15 на сто от размера на тази загуба. Съгласно чл. 260ф, ал. 2-4 от ЗКПО отсроченият данъчен актив се използва през всеки следващ данъчен период, в който за юрисдикцията е налице нетна допустима печалба, до размера на по-ниското от 15 на сто от нетната допустима печалба и размера на отсрочения данъчен актив, като размерът на отсрочения данъчен актив се намалява с размера на използваната в данъчния период част и остатъкът се пренася в следващи данъчни периоди. В случай че изборът бъде оттеглен, оставащата част от отсрочения данъчен актив се намалява до нула към първия ден на първия данъчен период, през който изборът спира да се прилага.

Във връзка с гореизложеното и предвид голямото разнообразие от казуси, които биха могли да възникнат като фактическа обстановка в практиката, не е възможно да бъдат разгледани всички практически примери. Всеки от тях изисква своето индивидуално решаване при съобразяване с разпоредбите на част пета „а“ от ЗКПО.

По тринадесети въпрос

В чл. 260я²⁷, ал. 2, т. 1 от ЗКПО определя, че ако съставните образувания изготвят финансови отчети по един и същ счетоводен стандарт (допустим по ЗСч - НСС или МСФО), националният допълнителен данък по чл. 260я²⁶ се определя на базата на този счетоводен стандарт. Предвид използваната различна терминология (подчертаните части на предходното изречение), моля да поясните дали съставните предприятия в тази хипотеза следва да изчисляват данъка, използвайки финансови данни, извлечени директно от съставените годишни финансови отчети по ЗСч, или следва да съобразяват допълнително с чл. 260я²⁷, ал. 5 във връзка с чл. 260я²⁶, ал. 1, т. 1.

Посочените разпоредби изрично реферират към предходните глави на ЗКПО - Глави 34 „а“-„к“, включително чл. 260м, който регулира определянето на допустимата печалба или загуба. В него е записано, че допустимата печалба или загуба на съставно образуване се определя, като нетният му счетоводен финансов резултат преди извършване на корекции за елиминиране на вътрешногрупови сделки, определен в съответствие със счетоводни стандарти за изготвяне на консолидирания финансов отчет на групата, се преобразува по ред и начин,

определени в закона. Моля да имате предвид, че между местния индивидуален финансов отчет по ЗСч и груповия счетоводен пакет за консолидационни цели може да са налице известни разлики по отношение на отчитането на определени приходи, разходи, активи и пасиви, дори и те да са изготвени съгласно една и съща рамка (например, МСФО се прилага както от съставните образувания в страната, така и за изготвяне на консолидирания отчет на групата). Това може да е породено например от прилагането на различни счетоводни политики на индивидуално и групов ниво за определяне на различни полезни животи за групи активи, различни стойностни прагове на материалност за капитализиране на разходи като дълготраен актив, различно приложение на допустими тестове за обезценка на активи, приложение на МСФО 3 *Бизнес комбинации* на консолидирано ниво, както и всякакви ефекти в отсрочени данъци, породени от тази разлики.

В смисъла на гореизложеното, специфичното правило на чл. 260я²⁷, ал. 2, т. 1 от ЗКПО предвижда ли използването на счетоводна информация, извлечена от консолидирания финансов (пакет) отчет на групата, доколкото същият е изготвен спрямо счетоводен стандарт, който е принципно допустим по ЗСч (който подход би следвал концептуалния дизайн на типовете глобални правила на ОИСР по втори стълб) или изисква изолирано разчитането да става на база на данните от местния годишен финансов отчет, изготвен съгласно индивидуалната счетоводна политика на българското съставно предприятие?

В алтернативна хипотеза, в която местните съставните предприятия изготвят финансови отчети спрямо един и същ счетоводен стандарт по ЗСч, но групата изготвя консолидирани отчети съгласно друга рамка (невъзприета в ЗСч), например немските национални счетоводни норми (познати като HGB/HB II) или общоприетите счетоводни принципи на САЩ (познати като US GAAP), кои финансови данни следва да бъдат използвани?

Изисква ли се от съставните предприятия да анализират разликите между местната и груповата отчетност, и да възприемат за целите на националния допълнителен данък определени счетоводни политики на групата, които биха били приемливи и по местната рамка за отчитане, с цел спазване на общоприетите принципи по типовете правила на втори стълб?

Един от стандартите за облекчен режим при допустим национален допълнителен данък (Standards for a QDMTT Safe Harbour) съгласно последната редакция на Коментара към Типовите глобални правила в последната му редакция към момента на изготвяне на това писмо е счетоводният стандарт (QDMTT Accounting Standard), част от който е правилото за националния счетоводен стандарт (Local Financial Accounting Standard Rule). Съгласно правилото за националния счетоводен стандарт националният допълнителен данък се изчислява, като се прилага националният счетоводен стандарт, когато всички съставни образувания в юрисдикцията съставят финансовите си отчети на базата на този стандарт.

Правилото за националния счетоводен стандарт е въведено в ЗКПО с чл. 260я²⁷, ал. 2 и 3. Съгласно параграф 24 от Коментара в частта му за този облекчен режим, когато съгласно законодателството на юрисдикцията за счетоводна база се използват няколко счетоводни стандарта, то тези стандарти представляват национален счетоводен стандарт за целите на националния допълнителен данък.

В тази връзка съгласно чл. 260я²⁷, ал. 2, т. 1 от ЗКПО, когато съставните образувания на многонационална група предприятия, разположени в страната, съставят финансовите си отчети за отчетния период съгласно Закона за счетоводството на базата на един и същ счетоводен стандарт, определен за приложима счетоводна база съгласно Закона за счетоводството, националният допълнителен данък по чл. 260я²⁶ от ЗКПО се определя на базата на този счетоводен стандарт, като за данъчен период се счита календарната година. Доколкото в документите на ОИСР няма други пояснения, нашето разбиране съгласно така предвидения в Коментара и в ЗКПО текст е, че за целите на определянето на националният допълнителен данък съгласно изискванията на чл. 260я²⁷, ал. 2, т. 1 от ЗКПО е необходимо да се използва информацията от индивидуалните финансови отчети на съставните образувания, съставени на базата на счетоводен стандарт, определен за приложима счетоводна база съгласно Закона за счетоводството. Доколкото не е налице изключение, това се прилага независимо от вида на счетоводните стандарти, на базата на които се изготвя консолидираният финансов отчет на групата.

По четиринадесети въпрос

В случай че отговорът на предходния въпрос е, че чл. 260я²⁷, ал. 2, т. 1 от ЗКПО следва да се прилага чрез използване единствено на данните от индивидуалните годишни финансови отчети по ЗСч, моля да уточните кои стойности на дълготрайните материални активи на групата следва да се възприемат за целите на изчислението на изключението за съществена стопанска дейност по *чл. 260ш. Чл. 260ш, ал. 5 от ЗКПО* регламентира, че стойностите на допустимите ДМА са тези, използвани за изготвяне на консолидирания финансов отчет на групата предприятия.

В този смисъл, моля да потвърдите, че дори и чл. 260я²⁷, ал. 2, т. 1 от ЗКПО да изисква използването на местната финансова отчетност за определяне на допустима печалба или загуба и ефективната данъчна ставка, стойностите на ДМА за групови консолидационни цели (както е и съгласно насоките на ОИСР по типовите правила) биха участвали при определяне на облагаемата допълнителна печалба на съставните образувания в контекста на *чл. 260я²⁶, ал. 3 от ЗКПО*.

Използването на стойности на ДМА от индивидуалните финансови отчети би поставило фундаментално ограничение пред многонационалните групи, които са придобили съставни предприятия и са извършили корекция на стойностите на придобитите ДМА съгласно правилата на МСФО 3 за извършени бизнес комбинации.

Изясняването на горния въпрос има фундаментално значение и за други хипотези. Например в индивидуални отчет даден актив се класифицира като инвестиционен имот (т.е. като актив, който в общия случай е изключен от обхвата на допустимите дълготрайни материални активи), а в груповата отчетност се отнася в категория имоти, машини и съоръжения/дълготраен материален актив по МСС 16/СС 16 - от отговора на въпроса, зависи дали разглеждания актив следва да се вземе предвид при изчисляването на изключението за съществена стопанска дейност.

Съгласно чл. 260я²⁷, ал. 5 от ЗКПО за целите на определянето на националният допълнителен данък се прилагат глави тридесет и четвърта „а“ – „к“ съответно, при спазване на разпоредбите на глава тридесет и четвърта „л“ (Национален допълнителен данък).

В тази връзка в глава тридесет и четвърта „л“ в чл. 260я²⁶, ал. 3 от ЗКПО е предвидено, че за целите на определяне на размера на националния допълнителен данък при определяне на изключението за съществена стопанска дейност не се прилага чл. 260я¹⁷, ал. 1, чл. 260щ, ал. 3 се прилага, като стойността от 5 на сто се заменя с нула, и чл. 260щ, ал. 4 се прилага, като стойността от 5 на сто за периода 2023 – 2032 г. се заменя със стойностите, посочени в чл. 260я¹⁷, ал. 2.

Разпоредбата на чл. 260щ, ал. 4 определя, че изключението за дълготрайни материални активи на съставно образувание, разположено в дадена юрисдикция, е равно на 5 на сто (5 на сто за периода 2023 – 2032 г. се заменя със стойностите, посочени в чл. 260я¹⁷, ал. 2 от ЗКПО) от балансовата стойност на допустимите дълготрайни материални активи, намиращи се в тази юрисдикция, с изключение на балансовата стойност на:

1. имущество, включително земя и сгради, държано за продажба, за отдаване на лизинг или като инвестиция;

2. дълготрайни материални активи, с които се генерира доход, изключен съгласно чл. 260о.

В допълнение на това в чл. 260щ, ал. 5 от ЗКПО е предвидено за целите на чл. 260щ, ал. 4 балансовата стойност на допустимите дълготрайни материални активи да бъде средноаритметичната стойност от балансовите стойности на допустимите дълготрайни материални активи, след отчитане на натрупаната амортизация, включително изчерпването в случаите на природни ресурси, и на капитализираните разходи за персонал, в началото и в края на данъчния период, използвани за изготвяне на консолидирания финансов отчет на многонационалната или голямата национална група предприятия. Посочената ал. 5 от чл. 260щ от ЗКПО, обаче, следва да се разглежда в контекста на посоченото по-горе, а именно разпоредбата на чл. 260я²⁷, ал. 5 от ЗКПО, съгласно която за целите на определянето на националния допълнителен данък се прилагат глави тридесет и четвърта „а“ – „к“ съответно, при спазване на разпоредбите на глава тридесет и четвърта „л“ (Национален допълнителен данък). Така в чл. 260я²⁷, ал. 2, т. 1 от ЗКПО е предвидено специфично правило, а именно, че когато съставните образувания на многонационална група предприятия, разположени в страната, съставят финансовите си отчети за отчетния период съгласно Закона за счетоводството на базата на един и същ счетоводен стандарт, определен за приложима счетоводна база съгласно Закона за счетоводството, националният допълнителен данък по чл. 260я²⁶ се определя на базата на този счетоводен стандарт. Едновременно с това друго предвидено специфично правило, в това число по отношение на прилагането на чл. 260щ, ал. 4, е, че при определяне на изключението за съществена стопанска дейност не се прилага чл. 260я¹⁷, ал. 1 от ЗКПО, а чл. 260щ, ал. 3 от ЗКПО се прилага, като стойността от 5 на сто се заменя с нула.

Също така, съгласно параграф 22 от приложение А от Коментара към Типовите глобални правила в последната му редакция към момента на изготвяне на това писмо в частта му за облекчен режим за допустим национален допълнителен данък (т. 3 от приложението), когато дадена юрисдикция въведе правилото за националния счетоводен стандарт (Local Financial Accounting Standard Rule), тя трябва да изисква от многонационалните групи предприятия да прилагат по последователен начин националния счетоводен стандарт в случаите, когато са изпълнени условията за прилагане на това правило. Нашето разбиране за посоченото изискване е, че когато се прилага правилото за националния счетоводен стандарт, този стандарт се прилага за всички

изчисления, свързани с определянето на националния допълнителен данък, включително и по отношение на изключението за съществена стопанска дейност. Извършването на част от изчисленията за националния допълнителен данък на база на информацията от индивидуалните финансови отчети на съставните образувания, съставени на базата на счетоводен стандарт, определен за приложима счетоводна база съгласно Закона за счетоводството, а на друга част, в това число изключението за съществена стопанска дейност, на база на данни, използвани за изготвяне на консолидирания финансов отчет, би довело до непоследователност в прилагането на правилото за националния счетоводен стандарт и несъпоставимост на данните при изчисленията за националния допълнителен данък.

Предвид гореизложеното, както и във връзка с отговора на предходния въпрос, нашето разбиране е, че за целите на изчисляването на изключението за съществена стопанска дейност в случаите на чл. 260я²⁷, ал. 2, т. 1 от ЗКПО е необходимо да се използва информацията от индивидуалните финансови отчети на съставните образувания, на базата на които се определя националният допълнителен данък.

По осемнадесети въпрос

Моля да потвърдите, че ако съставно образувание в България покрива (отговаря) на едно от условията в чл. 260я²⁰, ал. 1 от ЗКПО, то това съставно образувание е освободено от определяне и плащане на национален допълнителен данък.

Съгласно чл. 260я²⁰, ал. 1 от ЗКПО допълнителният данък на многонационална група предприятия по чл. 260а, ал. 2 в страната може да се намали до нула за данъчни периоди, които започват на или преди 31 декември 2026 г. и приключват на или преди 30 юни 2028 г., когато е изпълнено едно от условията на т. 1-3 от същата алинея и е направен съответният избор за това. Член 260я²⁰ от ЗКПО не попада сред разпоредбите, които не се прилагат за целите на глава тридесет и четвърта „л“ от ЗКПО (Национален допълнителен данък), от което може да се направи извод, че съставните образувания в Република България от многонационална група предприятия, която отговаря на условията на чл. 260я²⁰, ал. 1 от ЗКПО за даден данъчен период, започващ на или преди 31 декември 2026 г. и приключващ на или преди 30 юни 2028 г., могат да намалят до нула националния допълнителен данък за този данъчен период, ако е направен съответният избор и са изпълнени всички други условия за прилагане на облекчения режим. В тази връзка обръщаме внимание, че чл. 260я²⁰ от ЗКПО съдържа редица ограничения за прилагане на облекчения режим, които следва да се имат предвид.

По деветнадесети въпрос

Моля да посочите конкретно отчетните периоди за които е допустимо да се ползва облекчението по предходния въпрос.

По поставения въпрос моля да имате предвид отговора на осемнадесети въпрос, съгласно който са налице редица ограничения за прилагане на облекчения режим, които следва да се имат предвид. Предвид това и доколкото данъчните периоди могат да са различни, не могат да се посочат конкретни периоди.

По двадесети въпрос

Чл. 260я²⁰ от ЗКПО регламентира хипотези за облекчен режим, прилаган за преходния период, обхващаш данъчните периоди, започващи на или преди 31 декември 2026 г. и приключващи на или преди 30 юни 2028 г. Приложението на изброените в чл. 260я²⁰, ал. 1, т. 1-3 хипотези се определя въз основа на квалифицирания отчет по държави, определен в чл. 260я²⁰), ал. 1 като „отчет по държави на многонационална група предприятия, предоставен на юрисдикция за целите на автоматичния обмен на отчети по държави, изготвен на базата на квалифицирани финансови отчети, които не са били коригирани за целите на тази точка след изготвянето им“. Чл. 260я²², ал. 2 определя квалифициран финансов отчет като:

а) счетоводната информация, използвана при изготвянето на консолидирания финансов отчет на многонационалната група предприятия, преди извършване на корекции за елиминиране на вътрешногрупови сделки;

б) индивидуалният финансов отчет на всяко съставно образувание, изготвен в съответствие с допустими или одобрени счетоводни стандарти, при условие че информацията в отчета се поддържа в съответствие с тези счетоводни стандарти и е надеждна;

в) счетоводната информация на съставно образувание, използвана за съставяне на отчета по държави на групата, предоставен за целите на автоматичния обмен на отчети по държави, когато съставното образувание не е включено в консолидирания финансов отчет на многонационалната група предприятия по метода на пълната консолидация на основание на неговия размер или същественост.

Цитираните по-горе разпоредби съответстват на типовите глобални правила на ОИСР по втори стълб, по-конкретно изложените в Насоките за облекчен режим, прилаган за преходния период от 20 декември 2022 г. Изложените в типовите глобални правила насоки са изготвени с оглед на общия концептуален подход на правилата на ниво ОИСР, при които основният източник на информация са данните от консолидираните финансови отчети на многонационалната група предприятия, изготвени спрямо финансовата година и счетоводния стандарт на крайното образувание майка. В консолидираните коментари на ОИСР се констатира, че употребата на данни от отчети по държави е с очакването, че международна група предприятия в обхвата на допълнителния данък ще събира и информация за целите на отчета по държави и че отчетът по държави служи за надежден показател за представянето на групата .

Коментарите също така обръщат внимание, че данните от отчета по държави служат за инструмент за оценка на риска, а не следва да се използват при изчислението на допълнителния данък. Насоките не представят отделно определение за отчет по държави, а препращат към общия приложим режим.

Правилата за автоматичния обмен и изготвянето на отчети по държави в България са транспонирани в Глава 16, Раздел VI от ДОПК и предполага представянето на задължената група предприятия въз основа на данъчната година, обхващаща периода, за който крайното предприятие майка на МГП изготвя своите финансови отчети. Предвид § 2, ал. 2 от ДР на ЗКПО, за целите на примерите и тълкуването на разпоредбите за допълнителен данък, доколкото източниците са в съответствие с този закон, се прилагат документите на ОИСР в най-последната им редакция, включително правилата за облекчени режими.

С оглед на гореизложеното, може да възникне ситуация, при която отчетът по държави да е изготвен на база на консолидирани данни с различна фискална година и отчети спрямо, тези на локалното съставно предприятие (тоест Групата да е с период юли 2024 г. - юни 2025 г., докато съставното образувание в България изготвя индивидуалния си отчет и би трябвало да изчислява националния допълнителен данък за календарна година).

В този случай, за да бъде тествана първата година в обхвата на правилата за минимално данъчно облагане, а именно 2024 г., следва ли да се вземат предвид данните от отчет по държави, който е изготвен на база на груповата счетоводна рамка (която може да се различава от счетоводните стандарти, използвани за подготвянето на индивидуалния отчет) и фискален период. С други думи, този отчет по държави, ще бъде ли считан за квалифициран за целите на прилагането на преходните облекчения по чл. 260я²⁰ от ЗКПО?

Както вече беше посочено в отговор на предходен въпрос, чл. 260я²⁰ от ЗКПО се прилага и за целите на националния допълнителен данък. В тази връзка е необходимо да бъде изяснен въпросът как следва да се приложи този член в случаите, когато се прилага чл. 260я²⁷, ал. 2, т. 1 от ЗКПО и данъчният период на данъчно задължените лица-съставни образувания в страната се различава от периода на квалифицирания отчет по държави на групата, предоставен за целите на автоматичния обмен на отчети по държави. Този въпрос, обаче, не е разгледан нито в Типовите глобални правила, нито в Коментара към тях в последната му редакция към момента на изготвяне на това писмо. В неофициална кореспонденция ОИСР пояснява, че този въпрос не е разглеждан от съответните работни органи на организацията и може да бъде решен самостоятелно от съответната юрисдикция, прилагаща допустим национален допълнителен данък.

В тази връзка и доколкото в документите на ОИСР няма други пояснения, както и предвид действащия текст на чл. 260я²⁰ от ЗКПО (представляващ облекчен режим) и глава тридесет и четвърта „л“ от ЗКПО (Национален допълнителен данък), в които няма друга уредба, по наше мнение при прилагането на чл. 260я²⁰ от ЗКПО за целите на националния допълнителен данък в случаите, когато квалифицираният отчет по държави, предоставен за целите на автоматичния обмен на отчети по държави е изготвен за период, различен от данъчния период по чл. 260я²⁷, ал. 2, т. 1 от същия закон, следва да се използват данните от този квалифициран отчет по държави, предоставен за целите на автоматичния обмен на отчети по държави, в който приключва данъчният период по чл. 260я²⁷, ал. 2, т. 1. Предвид това, за целите на националния допълнителен данък за календарната 2024 г. следва да се вземе предвид квалифицираният отчет по държави, предоставен за целите на автоматичния обмен на отчети по държави, който включва датата 31.12.2024 г. Така чл. 260я²⁰ от ЗКПО би се приложил по еднакъв начин от данъчно задължените лица по т. 1 и т. 2 от ал. 2 на чл. 260я²⁷ от ЗКПО, както и от всички данъчно задължени лица, дължащи допълнителен данък.

По двадесет и първи въпрос

В случай че отговорът на предходния въпрос е „да“ и вземайки предвид изложените съображения във връзка с чл. 260я²⁷, ал. 2 от ЗКПО, нашето разбиране е, че когато е приложим облекчен режим за преходния период за дадена данъчна година, не следва да се разглежда или изчислява дължим национален допълнителен

данък в периода, дори и при разминаване между фискалната година на групата и календарната година.

С други думи, молим да потвърдите, че облекчението следва да обхваща цялата 2024 г., независимо, че отчетът по държави може да е изготвен за различен период, например от юли 2024 г. до юни 2025 г.

По поставения въпрос моля да имате предвид отговорите на осемнадесети и двадесети въпрос.

По двадесет и втори въпрос

Наред с горното, правилата считат за квалифициран отчет по държави, и този, изготвен на база квалифициран финансов отчет, а именно като: „*индивидуалния финансов отчет на съставно образувание, изготвен в съответствие с допустими или одобрени счетоводни стандарти*“. В случай, че индивидуалният финансов отчет е изготвен за календарна година по НСС, докато отчетът по държави следва груповия фискален период и счетоводна рамка, **ще се счита ли последният за квалифициран за целите на облекчението, когато е използвана информация от индивидуалните отчети за периодите юли 2024 - декември 2024 г, съответно януари 2025 г. - юли 2025г, за да бъде покрит груповия период? Обратно, ще бъде ли приложимо облекчението на база на отчет по държави, който за България включва информацията само от 2024 г. от индивидуалния финансов отчет, независимо от груповия период и счетоводна база?**

Съгласно чл. 260я²⁰, ал. 1, т. 1-3 от ЗКПО изпълнението на условията за ползване на облекчения режим предполага използването на информация от квалифицирания отчет по държави на групата, който следва да е изготвен на базата на квалифицирани финансови отчети (чл. 260я²², т. 1 от ЗКПО). Критериите за квалифициран финансов отчет са разписани в чл. 260я²², т. 2 от ЗКПО, като те не са кумулативни. Вашият въпрос се отнася до чл. 260я²², т. 2, б. „б“ от ЗКПО, съгласно която квалифициран финансов отчет е индивидуалният финансов отчет на всяко съставно образувание, изготвен в съответствие с допустими или одобрени счетоводни стандарти, при условие че информацията в отчета се поддържа в съответствие с тези счетоводни стандарти и е надеждна. Разпоредбата не съдържа изисквания за отчетния период на индивидуалния финансов отчет. При изготвяне на отчета по държави групата следва принципите, заложиени в окончателния доклад по Мярка 13 на ОИСП по проекта BEPS (Action 13 – 2015 Final Report), както и насоките за изготвяне, подаване и обмен на отчети по държави (Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting: BEPS Action 13). Съгласно доклада отчетът по държави на една многонационална група предприятия следва да обхваща отчетния период на консолидирания финансов отчет на групата, като за изготвянето на отчета по държави може да се използват данни от индивидуалните финансови отчети на предприятията, без да е необходимо приходите, печалбата и разходите за данъци, отчетени в отчета по държави, да съвпадат с консолидирания финансов отчет на групата. Същевременно насоките съдържат примери за изготвяне на отчет по държави в случаите на разлика между отчетните периоди на индивидуалните финансови отчети и отчетния период на консолидирания финансов отчет на групата.

По двадесет и трети въпрос

С оглед чл. 260я²⁷, ал. 6 от ЗКПО (предвиждащ, че за случаите на ал. 2 и 3 от същата разпоредба размерът на националния допълнителен данък се изчислява в левове),

моля за разяснение кои са визираните от чл. 260я²⁸, ал. 2, изречение второ от ЗКПО хипотези, при които националният допълнителен данък не е изчислен в левове.

Съставните образувания, попадащи в обхвата на чл. 260я²⁷, ал. 2, т. 2 от ЗКПО, определят националният допълнителен данък на базата на счетоводния стандарт съгласно чл. 260м, ал. 1 и 2 от ЗКПО (еквивалент на чл. 3.1.2 и чл. 3.1.3 от Типовите глобални правила). Съгласно параграф 118.54 от Коментара към чл. 10.1 от Типовите глобални правила към момента на изготвяне на това писмо, когато допустимият национален допълнителен данък се изчислява на базата на счетоводния стандарт, определен в съответствие с чл. 3.1.2 и чл. 3.1.3 от Типовите глобални правила, изчисленията се извършват във валутата на представяне на консолидирания финансов отчет на групата. В тази връзка информацията за националният допълнителен данък, съдържаща се в информационната декларация, ще бъде изразена във валутата на консолидирания финансов отчет, която валута най-вероятно е различна от лева, в случаите, в които крайното образувание майка е разположено в държава извън Република България. Това се потвърждава и от разпоредбата на чл. 260я²³, ал. 8, съгласно която информационната декларация се подава във валутата, в която е изготвен консолидираният финансов отчет на крайното образувание майка.

С оглед на последващо изготвяне на данъчна декларация, с разпоредбата на чл. 260я²⁸, ал. 1 от ЗКПО е предвидено данъчната декларация да се изготвя в левове, като с цел създаване на единно прилагане от данъчно задължените лица изречение второ от 260я²⁸, ал. 1 от ЗКПО (действаща до 31.12.2025 г.) предвижда в случаите, в които националният допълнителен данък не е изчислен в левове, да се използва централният курс на Българската народна банка за последния ден на данъчния период на лева към валутата, в която е определен националният допълнителен данък. Разпоредбата на чл. 260я²⁸, ал. 1 от ЗКПО е променена в сила от 1 януари 2026 г. във връзка с приемане на еврото като официална валута в Република България. Тук следва да бъде посочена и разпоредбата на чл. 50, ал. 1 от Закона за въвеждане на еврото в Република България, съгласно която паричните стойности в данъчните декларации и декларациите за задължителни осигурителни вноски и другите документи, които се подават за изтекъл данъчен/осигурителен период, се посочват в паричната единица, която е била официална парична единица на Република България в края на данъчния/осигурителния период, за който се подава декларацията или документът.

В заключение е важно да се има предвид, че в отговорите на въпросите по-горе е отразено нашето разбиране за прилагането на Модела на правила на ОИСР за минимално данъчно облагане на печалбите на големите мултинационални групи предприятия, като отново обръщаме внимание, че тълкуването на Модела на правила е в компетентността на ОИСР и на съответните компетентни органи на организацията. Същевременно, преценката относно реда на облагане е необходимо да се прави за всеки конкретен случай, като единствено в правомощието на органите по приходите е да изясняват фактите и обстоятелствата от значение за конкретна фактическа обстановка, да събират и анализират документите от значение за решаване на конкретен данъчен казус. Същите, на основание чл. 4 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, осъществяват производството самостоятелно и независимо в рамките на своите функционални компетентности, съобразявайки всички относими факти и обстоятелства.