

В отговор на писмо от Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори до Министерството на финансите от 09.07.2025 г., в което са поставени въпроси, относно облагането с национален допълнителен данък съгласно част пета „а“ от Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО), Министерство на финансите предостави следното становище:

Следва да се има предвид, 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.“

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.

Предвид гореизложеното и доколкото някои от поставените въпроси изискват допълнителни консултации с работни органи на ОИСР, на този етап Ви предоставяме становище по част от въпросите, като по останалите въпроси Министерството на финансите ще предостави допълнително становище на по-късен етап. Във връзка с това, моля, да имате предвид следното:

#### **По първи въпрос**

**Относно разпоредбата на чл. 260н, ал. 2, т. 9 от ЗКПО, предвиждаща, че при определяне на допустимата печалба или загуба нетният счетоводен финансов резултат на съставното образувание се коригира със сумата на „начислени разходи за пенсии“, като съгласно чл. 260н. ал. 1. т. 9, „начислени разходи за пенсии“ е разликата между размера на разходите за задължения при пенсиониране, участващи при определянето на нетния счетоводен финансов резултат, и платените на пенсионен фонд суми за данъчния период:**

**Тъй като в България по закон няма пенсионни планове, които се предоставят чрез пенсионен фонд, респективно осигурителите не извършват плащания към пенсионен фонд във връзка със задължения при пенсиониране, а от друга страна, като се има предвид поясненията в параграфи 85-86 от Част 3 „Computation of GloBE Income or Loss“ на публикувания на 09.05.2025 г. от ОИСР документ „Данъчни предизвикателства, произтичащи от цифровизацията на икономиката Консолидиран**

коментар относно типовите глобални правила срещу свиването на данъчната основа“ ([https://www.oecd.org/en/publications/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-consolidated-commentary-to-the-global-anti-base-erosion-model-rules-2025\\_a551b351-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-consolidated-commentary-to-the-global-anti-base-erosion-model-rules-2025_a551b351-en.html)), че цитираната хипотеза на коригиране касае само разходи за пенсии по пенсионни планове, предоставени чрез пенсионен фонд и доколкото правните норми не следва да бъдат тълкувани разширително, Молим за потвърждение, че в България не следва да бъде извършвана корекция по реда на 260н, ал. 2, т. 9 от ЗКПО при определяне на допустима печалба или загуба по ЗКПО за целите на облагане с допълнителен данък или национален допълнителен данък с начислените от българските съставни образувания разходи за задължения за изплащане на обезщетение при прекратяване на трудовото правоотношение по Кодекса по труда във връзка със СС 19/МСС 19 като планове с дефинирани доходи (т.нар. провизии при пенсиониране, във връзка с които се извършват и актюерски допускания и калкулации).

За пълнота моля за потвърждение, че не следва да бъде извършвана корекция по реда на чл. 260н, ал. 2, т. 9 от ЗКПО относно начислените от българските съставни образувания:

- разходи за пенсионни осигурителни вноски за фонд „Пенсии“ по държавно обществено осигуряване („ДОО“) и по универсален пенсионен фонд („УПФ“), и
- разходи при допълнително доброволно осигуряване при пенсиониране.

Съгласно чл. 260н, ал. 2, т. 9 от ЗКПО при определяне на допустимата печалба или загуба нетният счетоводен финансов резултат на съставното образувание се коригира със сумата на начислените разходи за пенсии. Едновременно с това, в разпоредбата на чл. 260н, ал. 1, т. 9 от ЗКПО е дадено определение за начислени разходи за пенсии. Съгласно това определение начислените разходи за пенсии представляват разликата между размера на разходите за задължения при пенсиониране, участващи при определянето на нетния счетоводен финансов резултат, и платените на пенсионен фонд суми за данъчния период, от което може да се направи извод, че чл. 260н, ал. 2, т. 9 от ЗКПО следва да се прилага за разходи за пенсии, които са свързани с пенсионен фонд. В този смисъл е и параграф 85 от Коментара към Article 3.2.1, letter „i“ на Типовите глобални правила в последната му редакция към момента на изготвяне на това писмо, в който се пояснява, че тази корекция се отнася само до разходи за пенсии, свързани с пенсионни планове, които се предоставят чрез пенсионен фонд, като изрично се уточнява, че нетният счетоводен финансов резултат не се коригира с разходи за пенсии, които се начисляват за изплащане пряко от съставното образувание на работниците и служителите. От посоченото може да се направи извод, че за правилното прилагане на закона следва да се определи какво означава пенсионен план и пенсионен фонд.

Определение за пенсионен фонд се съдържа в § 1, т. 149 от допълнителните разпоредби на ЗКПО, съгласно което „пенсионен фонд“ за целите на част пета „а“ е:

а) образувание, което е учредено и осъществява дейност в дадена юрисдикция изцяло или почти изцяло по управление или предоставяне на пенсионни обезщетения, както и на допълнителни или непредвидени обезщетения на физически лица, и:

аа) образуванието подлежи на регулация като пенсионен фонд в тази юрисдикция от орган на централната или местната власт; или

бб) обезщетенията са гарантирани или защитени по друг начин от националното законодателство и се финансират от пул от активи, притежавани чрез доверителна схема или доверител с цел гарантиране на изпълнението на съответните пенсионни задължения в

случай на несъстоятелност на многонационалната или голямата национална група предприятия;

б) образуване за пенсионни услуги.

Същевременно 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), Типовите глобални правила и ЗКПО не съдържат определение за пенсионен план. Независимо от това, че не е налице определение за пенсионен план, предвид предвиденото в цитираните по-горе разпоредби и коментари, по наше мнение може да се направи извод, че корекцията по чл. 260н, ал. 2, т. 9 от ЗКПО следва да се извърши във всички случаи, в които има разлика между размера на разходите за задължения при пенсиониране, участващи при определянето на нетния счетоводен финансов резултат, и платените на пенсионен фонд суми за данъчния период, включително, но не само, във връзка с планове с дефинирани доходи.

Предвид гореизложеното, по отношение на случаите на начислявани от българските съставни образувания разходи за пенсионни осигурителни вноски за фонд „Пенсии“ по държавно обществено осигуряване („ДОО“) и по универсален пенсионен фонд („УПФ“) и на начислявани разходи при допълнително доброволно осигуряване при пенсиониране по наше мнение може да се направи заключение, че в тези случаи корекция по чл. 260н, ал. 2, т. 9 от ЗКПО се прилага в случаите, когато вноските са платени на пенсионен фонд по смисъла на § 1, т. 149 от допълнителните разпоредби на ЗКПО и доколкото има разлика между размера на разходите за задължения при пенсиониране, участващи при определянето на нетния счетоводен финансов резултат, и платените на пенсионен фонд суми за данъчния период.

### **По втори въпрос**

**Съгласно чл. 260н, ал. 2, т. 7 от ЗКПО при определяне на допустимата печалба или загуба нетният счетоводен финансов резултат на съставното образуване се коригира със сумата на непризнатите разходи.**

Определението за непризнати разходи е дадено в чл. 260н, ал. 1, т. 7 от ЗКПО, съгласно чл. 260н, ал. 1, т. 7, б. „б“ от ЗКПО „непризнати разходи“ са разходите, начислени от съставно образуване за глоби и санкции, които са равни на или надвишават 50 000 евро или тяхната равностойност във функционалната валута, в която е определен нетният счетоводен финансов резултат на съставното образуване.

При разглеждането на този въпрос следва да се има предвид и параграф 78 от Част 3 от Консолидирания коментар.

Как следва да се тълкува нормата на чл. 260н, ал. 1, т. 7, б. „б“ от ЗКПО - преценката се прави санкция по санкция, като тези до 50 000 евро са признат разход, независимо от броя на санкциите, или всички санкции се сумират и ако общият сбор на санкциите надвишава 50 000 евро те са непризнат разход?

Ако се налага преобразуване (сума над 50 хил. евро) следва да се преобразува с цялата сума или само с превишението над 50 хил. евро?

Във връзка с поставения въпрос следва да се има предвид, че „непризнати разходи“ съгласно чл. 260н, ал. 1, т. 7, буква „б“ от ЗКПО са разходите, начислени от съставно образуване за глоби и санкции, които са равни на или надвишават 50 000 евро или тяхната равностойност във функционалната валута, в която е определен нетният счетоводен

финансов резултат на съставното образувание. От определението, по наше мнение следва, че прагът от 50 000 евро се отнася за всяка глоба или санкция поотделно. В този смисъл са и параграфи 75-78 от Коментара към Article 3.2.1, letter „g“ на Типовите глобални правила в последната му редакция към момента на изготвяне на това писмо, който пояснява, че мярката няма за цел да обхване малки по размер глоби и санкции, които е възможно дори да не се отчитат индивидуално от съставните образувания поради размера им. Следва да се има предвид, обаче, че съгласно Коментара тази мярка включва като непризнати разходи и глоби, които се събират периодично (напр. на ден) за едно и също нарушение докато то не бъде отстранено, които като обща сума са равни на или превишават 50 000 евро.

Въпросът дали преобразуването се отнася до цялата сума или само до превишението над 50 000 евро не се урежда изрично нито от Директива (ЕС) 2523/2022, нито от Типовите глобални правила. В същото време Коментарът на Типовите глобални правила не коментира третирането само на превишението на дадена глоба или санкция над даден праг, а на целия ѝ размер, когато превишава 50 000 евро, поради което считаме, че преобразуването следва да се извърши с цялата сума на глобата или санкцията, когато последната превишава 50 000 евро.

### **По трети въпрос**

**Съгласно чл. 260н, ал. 2, т. 4 от ЗКПО „при определяне на допустимата печалба или загуба нетният счетоводен финансов резултат на съставното образувание се коригира със сумата на включената печалба или загуба при прилагане на модела на преоценка. Съгласно чл. 260н, ал. 10. предложение първо от ЗКПО „подаващото информация съставно образувание може да упражни избор в съответствие с чл. 260я<sup>24</sup>, ал. 1, при който печалбите и загубите от преоценка или обезценка на активи и пасиви в консолидирания финансов отчет могат да бъдат преизчислени за целите на определяне на допустимата печалба или загуба на базата на принципа на реализация“.**

**Моля да разясните същността на принципа на реализацията, включително и с практически примери.**

**Моля за практически разяснения, включително с методологически примери при упражняване на разглеждания избор за влиянието на печалбите и загубите от преоценка или обезценка на активи и пасиви при определяне на допустимата печалба или загуба съгласно правилата на чл. 260н, ал. 10 - 12 от ЗКПО.**

Съгласно чл. 260н, ал. 2, т. 4 от ЗКПО при определяне на допустимата печалба или загуба нетният счетоводен финансов резултат на съставното образувание се коригира със сумата на включената печалба или загуба при прилагане на модела на преоценка. Като изключение от това правило, обаче, съгласно чл. 260н, ал. 10 от ЗКПО подаващото информация съставно образувание може да упражни избор, при който печалбите и загубите от преоценка или обезценка на активи и пасиви в консолидирания финансов отчет могат да бъдат преизчислени за целите на определяне на допустимата печалба или загуба на базата на принципа на реализация. Когато бъде упражнен този избор, печалбите и загубите от преоценка или обезценка на активи и пасиви не се вземат предвид при изчисляването на допустимата печалба или загуба на съставно образувание.

Предвид посочените разпоредби, упражняването на избора дава право нетният счетоводен финансов резултат на съставно образувание да не се коригира текущо за всеки данъчен период по реда на 260н, ал. 2, т. 4 от ЗКПО с печалбите и загубите от преоценка или обезценка на своите активи и пасиви през съответния данъчен период. Едновременно с

това следва да се има предвид и параграф 62 от Коментара към Article 3.2.1, letter „d“ от Типовите глобални правила в последната му редакция към момента на изготвяне на това писмо, съгласно който в случаите на дълготрайни материални активи, по отношение на които се прилага изборът за прилагане на принципа на реализация, при определяне на допустимата печалба или загуба разходите за амортизация на тези активи се определят без да се вземат предвид увеличенията или намаленията на балансовата им стойност в резултат от прилагане на модела на преоценка.

При реализация на активите или пасивите, в случаите, в които е упражнен изборът, при определяне на допустимата печалба или загуба нетният счетоводен финансов резултат се коригира само в данъчния период на реализацията на тези активи и пасиви, с печалбите и загубите, които възникват към момента на отписването им, определени спрямо балансовата им стойност. Последната съгласно чл. 260н, ал. 11 от ЗКПО е определената балансова стойност на по-късната от датата на първоначалното признаване на актива или пасива и първия ден на данъчния период, в който изборът е упражнен. Казано по друг начин, съставното образуване трябва да изключи текущо печалбите и загубите от преоценка или обезценка на своите активи и пасиви, по отношение на които се прилага изборът, от изчисляването на допустимата печалба или загуба и да включи печалбата или загубата, определена спрямо балансовата им стойност, определена съгласно предходното изречение, в данъчния период на реализация.

Съгласно чл. 260н, ал. 10 от ЗКПО във връзка с чл. 260я<sup>24</sup>, ал. 1 от същия закон, изборът е в сила за първоначален срок от пет данъчни периода и се подновява автоматично, като не може да бъде оттеглен през първоначалния срок. Когато изборът бъде оттеглен, нов избор не може да бъде направен през следващите пет данъчни периода. Член 260н, ал. 12 от ЗКПО регламентира определянето на корекцията на нетния счетоводен финансов резултат за данъчния период на оттегляне на избора.

Във връзка с гореизложеното принципът на реализация най-общо може да бъде онагледен със следния пример:

В данъчен период 1 дружество А (А Ко.) от многонационална група предприятия придобива дялово участие в портфейл за 1 млн. евро. В предходен данъчен период е упражнен избор за прилагане на принципа на реализация. Съгласно приложимите счетоводни стандарти инвестицията на А Ко. се отчита по справедлива стойност. В данъчен период 2 А Ко. отчита загуба от обезценка инвестицията в размер на 200 хил. евро за целите на част пета „а“ от ЗКПО. В данъчен период 3 А Ко. продава дяловото си участие за 1,1 млн. евро.

Тъй като многонационалната група предприятия е избрала да приложи принципа на реализация, нетният счетоводен финансов резултат на А Ко. в данъчен период 3 ще бъде увеличен със 100 хил. евро (1,1 млн. – 1,0 млн.) за целите на част пета „а“ от ЗКПО, а в данъчен период 2 няма да бъде отчетена загуба от инвестицията.

В случай че многонационалната група предприятия не беше избрала да приложи принципа на реализация, нетният счетоводен финансов резултат на А Ко. в данъчен период 2 ще бъде намален с 200 хил. евро, а в данъчен период 3 ще бъде увеличен с 300 хил. евро (1,1 млн. – 800 хил.) за целите на част пета „а“ от ЗКПО.

### **По пети въпрос**

**Моля за потвърждение, че данъците върху разходите по Част четвърта от ЗКПО са включени данъци по чл. 260с, ал. 1 от ЗКПО.**

Във връзка с поставения въпрос следва да се има предвид, че съгласно чл. 260с, ал. 1 от ЗКПО включените данъци на съставно образувание са:

1. начислените разходи за данъци върху печалбата и доходите на съставно образувание, както и върху неговия дял от печалбата и доходите на съставни образувания, в чиято собственост съставното образувание има участие;

2. данък при разпределяне или условно разпределяне на печалба, както и данък върху несвързани с дейността разходи при допустима система за данъчно облагане при разпределяне на печалба;

3. алтернативни данъци, налагани вместо корпоративен данък;

4. данък върху неразпределената печалба и собствения капитал, включително върху множество компоненти на базата на печалбата, доходите и собствения капитал.

За целите на определяне на включените данъци следва да бъде изследвано дали други данъци, освен корпоративния, могат да отговарят на определението за включени данъци. Поставеният въпрос е свързан с данъка върху разходите, дължим съгласно ЗКПО.

Съгласно чл. 204, ал. 1 от ЗКПО с данък върху разходите се облагат следните документално обосновани разходи:

1. представителните разходи, свързани с дейността;

2. социалните разходи, предоставени в натура на работници и служители и лица, наети по договор за управление и контрол (наети лица); социалните разходи, предоставени в натура включват и:

а) разходите за вноски (премии) за допълнително доброволно осигуряване, за доброволно здравно осигуряване и за застраховки „Живот“;

б) разходите за ваучери за храна на електронен носител

3. разходите в натура, свързани със собствени, наети и/или предоставени за ползване активи, предоставени за лично ползване и/или свързани с използване на персонал, от работници, служители и лица, наети по договори за управление и контрол (наети лица), както и от лица, упражняващи личен труд по смисъла на § 1, т. 26, буква „и“ от допълнителните разпоредби на Закона за данъците върху доходите на физическите лица.

За да се определи дали данъкът върху разходите представлява включен данък за целите на чл. 260с, ал. 1 от ЗКПО, е необходимо да се прецени дали данъкът върху разходите би могъл да попадне в някоя от четирите групи данъци по чл. 260с, ал. 1 от ЗКПО. При прегледа на посочените четири категории данъци чрез изключване може да се направи извод, че би могло единствено да се изследва дали данъкът върху разходите би могъл да бъде част от групата на алтернативните данъци, налагани вместо корпоративен данък (т. 3 от ал. 1 на чл. 260с от ЗКПО). Това е така, тъй като данъкът по част четвърта от ЗКПО е данък, който се налага върху сумата на определени разходи на съставното образувание, а не върху печалбата и доходите на съставно образувание, както и върху неговия дял от печалбата и доходите на съставни образувания, в чиято собственост съставното образувание има участие (т. 1 от ал. 1 на чл. 260с от ЗКПО), нито върху неговата неразпределена печалба, собствен капитал или върху множество компоненти на базата на печалбата, доходите и собствения капитал (т. 4 от ал. 1 на чл. 260с от ЗКПО). В допълнение на това, доколкото в ЗКПО няма регламентиран данък при разпределяне или условно разпределяне на печалба, нито допустима система за данъчно облагане при разпределяне на печалба, данъкът върху разходите не би могъл да бъде част и от данъците по т. 2 от ал. 1 на чл. 260с от ЗКПО.

По отношение на изследването на хипотезата за евентуална принадлежност на данъка върху разходите към групата на алтернативните данъци, налагани вместо корпоративен данък е необходимо да бъдат разгледани обясненията и примерите, изложени в параграф 31 и 32 от Коментара към Article 4.2.1, letter „с“ от Типовите глобални правила в последната му редакция към момента на изготвяне на това писмо.

Съгласно параграф 31 от този коментар, Article 4.2.1, letter „с“ предвижда, че данъците, наложени вместо корпоративен данък върху печалбата, са включени данъци. Въведения в Коментара тест „налаган вместо“ включва данъци, които не са обхванати от общото определение за данък върху печалбата, но се прилагат като негов заместител. Този тест, който се използва в някои юрисдикции в контекста на техните правила относно данъчен кредит за платени в чужбина данъци, обикновено включва данъци, удържани при източника, например данък при източника върху доходи от лихви, наеми и авторски и лицензионни възнаграждения или данък върху други категории брутни плащания, доколкото тези данъци се прилагат като заместител на корпоративния данък.

В тази връзка следва да бъде изследвано какво означава определен данък да се прилага като заместител на корпоративния. Съгласно параграф 32 от същия коментар прилагане като заместител или „налаган вместо“ покрива и случаите на данъци, налагани на алтернативна база (друга, различна от нетната печалба). В същия параграф е посочено, че в случай че съгласно законодателството на дадена юрисдикция един данък бъде определян на алтернативна база, например в зависимост от броя на произведената продукция или от големината на търговската площ, той може да бъде квалифициран като данък, налаган вместо корпоративен данък. Също така, в случай че юрисдикцията използва опростена методология за определяне на облагаемата печалба от определен вид стопанска дейност, данъкът върху тази печалба също може да бъде квалифициран като данък, налаган вместо корпоративен данък, отговарящ на определението за включен данък. Данъци, определяни на алтернативна база и налагани на местно ниво, за които се предоставя данъчен кредит при определянето на национален данък върху печалбата, също могат да се третираат като включени данъци. Такива местни данъци се използват като ефективен начин за прехвърляне на ресурси от национално към местно ниво и могат да се считат за изцяло или частично заместващи корпоративния данък. Накрая изрично се посочва, че данък, който се налага в допълнение към, а не вместо корпоративен данък, не може да се разглежда като алтернативен на корпоративния.

С оглед на представените примери и направените тълкувания в Коментара към Article 4.2.1, letter „с“ от Типовите глобални правила може да се заключи, че данъкът върху разходите не може да бъде асоцииран с нито един от тези примери, за да бъде третиран като алтернативен на корпоративния.

На следващо място е необходимо да се разгледа и една концепция, застъпвана в определени случаи, съгласно която ЗКПО не признава за данъчни цели даден разход по два начина – или директно чрез непризнаване на разхода за данъчни цели, при което се увеличава счетоводният финансов резултат в годината на счетоводното отчитане на разхода, или чрез облагане на този разход с данък и признаване на данъка за данъчни цели. Данъкът върху разходите по част четвърта от ЗКПО не би могъл да бъде еднозначно определен в светлината на тази концепция като алтернатива на непризнаване за данъчни цели на разходите по чл. 204, ал. 1 от ЗКПО, тъй като тези разходи се облагат с данък, както когато съставното образуване има данъчна печалба, така и когато има данъчна загуба, докато непризнаването им за данъчни цели може и да няма за ефект плащане на по-висок

корпоративен данък в съответната или в следващите години, когато съставното образувание има данъчна загуба. Това налага извода, че данъкът върху разходите е данък, налаган в допълнение на корпоративния данък, а не вместо него. Имайки предвид посоченото в параграф 32 от Коментара към Article 4.2.1, letter „с“ от Типовите глобални правила в последната му редакция към момента на изготвяне на това писмо, че данък, който се прилага в допълнение към, а не вместо корпоративен данък, не може да се разглежда като алтернативен на корпоративния, може да се заключи, че данъкът върху разходите не е алтернативен на корпоративния данък.

И не на последно място следва да се има предвид, че данъкът върху разходите в натура, свързани с предоставени за лично ползване активи (т. 4 от ал. 1 на чл. 204 от ЗКПО) е въпрос на избор от данъчно задълженото лице, съгласно чл. 217, ал. 3 от ЗКПО и чл. 24, ал. 3 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ). При липса на такъв избор, разходите по чл. 204, ал. 1, т. 4, представляващи разходи в натура по смисъла на § 1, т. 83 от допълнителните разпоредби на ЗКПО, се облагат като доходи в натура по реда на ЗДДФЛ. По този начин данъкът върху разходите в натура по чл. 204, ал. 1, т. 4 от ЗКПО може да не се прилага от дадени данъчно задължени лица и да се прилага от други, което по наше мнение го изключва от хипотезата за алтернативен на корпоративния данък.

Във връзка с гореизложеното считаме, че данъкът върху разходите по част четвърта от ЗКПО не е включен данък за целите на чл. 260с, ал. 1 от същия закон.

#### **По шести въпрос**

**Моля за потвърждение, че показателят нетната допустима печалба на съставните образувания в юрисдикцията в чл. 260ч, ал. 1 от ЗКПО практически е нетната допустима печалба или загуба регламентирана в чл. 260ч, ал. 2 от ЗКПО, т.е. че при определяне на ефективната данъчна ставка в знаменателя на формулата се вземат предвид и допустимите загуби на съставните образувания в юрисдикцията за данъчния период.**

Във връзка с поставения въпрос следва да се има предвид, че разпоредбата на чл. 260ч, ал. 1 от ЗКПО регламентира начина на определяне на ефективната данъчна ставка, съгласно който същата се определя за юрисдикция, в която съставните образувания на многонационална или голяма национална група предприятия имат нетна допустима печалба (НДП<sub>Ю</sub>). За да е налице нетна допустима печалба, е необходимо разликата между общата допустима печалба и общата допустима загуба (т.е. НДПЗ<sub>Ю</sub>) на съставните образувания в тази юрисдикция да бъде положителна величина.

Едновременно с това, в чл. 260ч, ал. 2 от ЗКПО е регламентирано определянето на нетната допустима печалба или загуба (НДПЗ<sub>Ю</sub>) на съставните образувания в юрисдикцията, която представлява разликата между общата допустима печалба (ДП), ако има такава, на съставните образувания в юрисдикцията и общата допустима загуба (ДЗ), ако има такава, на съставните образувания в юрисдикцията. От посочената формула е видно, че когато след прилагането ѝ се получава положителна величина, а именно когато НДПЗ<sub>Ю</sub> е положителна величина, то общата допустима печалба е по-голяма от общата допустима загуба и следователно се получава нетна допустима печалба на съставните образувания в юрисдикцията. Именно тази положителна величина участва във формулата по чл. 260ч, ал. 1 от ЗКПО.

Във връзка с гореизложеното, нетната допустима печалба (НДПю) на съставните образувания в юрисдикцията в чл. 260ч, ал. 1 от ЗКПО представлява положителната стойност на показателя НДПЗю, регламентиран в чл. 260ч, ал. 2 от ЗКПО.

### По осми въпрос

С последното изменение на чл. 260я<sup>17</sup>, ал. 1 и ал. 2 от ЗКПО (ДВ бр. 26 от 2025 г.) се създава неяснота и несигурност относно какви проценти следва да бъдат прилагани за изчисляване на облекчението за съществена стопанска дейност, тъй като по българското законодателство няма „данъчен период, започващ на 31 декември“, за какъвто се говори в текста на цитираните разпоредби.

От друга страна, е безспорно ясно, че към момента към който ОИСР публикува Типовите глобални правила (м. декември 2021 г.) с намерението те да бъдат прилагани от 01.01.2023 г., ОИСР предвижда прилагане на проценти за облекчението за съществена стопанска дейност от първия период, за който се прилагат правилата (т.е. на или след 01.01.2023 г.), в размери 10 % за разходи за персонал и 8 % за дълготрайни материали активи.

Европейският законодател е съобразил, че правилата по Модела на ОИСР бяха публикувани през декември 2021 г. и имаха за цел да се прилагат за първи път от 1 януари 2023 г., но поради липсата на политически консенсус бяха въведени в ЕС с действие от 1 януари 2024 г. Във връзка с това, текстът на разпоредбата по чл. 48, параграф 1 и параграф 2 от Директивата е изменен, за да вземе предвид именно това по-късно имплементиране на правилата, поради което е добавил, че преходните проценти (например 10 % и 8 %) ще се прилагат за данъчни години (дефинирани като фискални години, подобно на правилата по Модела на ОИСР), започващи на 31 декември 2023 г., съответно 9,8 % и 7,8 % ще се прилагат за данъчни години, започващи на 31 декември 2024 г. и т.н.

Във връзка с горното, разбирането ни е, че текстът е съобразен с това, че правилата влизат в действие от 1 януари 2024 г., поради което е изменен и първите преходни проценти следва да се прилагат именно за фискални години, започващи през календарната 2024 г. Тълкуване в обратната посока, че 10 % и 8 % следва да се прилагат за данъчни периоди, започващи от 1 януари 2023 г., би обезсмислило изцяло първия ред от таблицата, посочващ 2023 г., тъй като първият период, за който правилата на допълнителния данък са приложими е именно първата фискална година, започваща през календарната 2024 г.

След вземане на решение Типовите правила да бъдат въведени в законодателствата на държавите с една година по-късно - от 01.01.2024 г. в контекста на гореизложеното е повече от логично и оправдано да бъде изместени с един периодите относно процентите на облекчението за съществена стопанска дейност през преходния период, така че:

- за данъчен период, започващи на 01.01.2024 г. или по-късно през посочената година, облекчението за разходи за персонал да е 10%;
- за данъчен период, започващи на 01.01.2024 г. или по-късно през посочената година, облекчението за дълготрайни материални активи да е 8%.

Молим за потвърждение на горното разбиране, че то ще се прилага в България и за чл. 260я<sup>17</sup>, ал. 1 и ал. 2 от ЗКПО.

От поставения въпрос не става ясно какво точно се има предвид с въвеждане на Типовите правила с една година по-късно и как това води до посоченото разбиране кои стойности на процентите за изключението за съществена стопанска дейност следва да се използват. Въпреки това следва да се има предвид следното:

По поставения въпрос следва да се има предвид, 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). Съгласно т. 6 от преамбюла на Директива (ЕС) 2022/2523 „необходимо е договорените от държавите членки типови правила на ОИСР да бъдат въведени по такъв начин, че да останат възможно най-близко до глобалното споразумение, за да се гарантира, че правилата, въведени от държавите членки съгласно настоящата директива, ще бъдат възприети в смисъла на типовите правила на ОИСР“. Също така, 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.“

Във връзка с горепосоченото, действащата редакция на чл. 260я<sup>17</sup> от ЗКПО е в съответствие с чл. 48 от Директива (ЕС) 2022/2523, за който член Европейската комисия (ЕК) счита, че следва да се тълкува в съответствие с Типовите глобални правила на ОИСР и че при прилагането му не следва да се появяват несъответствия между тях и директивата. Според ЕК чл. 48 следва да се тълкува, че за 2024 г. за целите на изключението за съществена стопанска дейност следва да се прилага ставката от 9,8 на сто за изключението за разходи за персонал и 7,8 на сто за изключението за дълготрайни материални активи, което тълкуване е в съответствие с чл. 9.2.2 от Типовите глобални правила на ОИСР, който потвърждава коя е приложимата ставка. Съгласно чл. 9.2.2 от Типовите глобални правила на ОИСР за 2024 г. за целите на изключението за дълготрайни материални активи стойността от 5 на сто се заменя с 9,8 на сто, съответно със 7,8 на сто, за данъчни периоди, започващи през календарната 2024 г. Следователно чл. 260я<sup>17</sup>, ал. 2 от ЗКПО следва да се тълкува, че за данъчни периоди, започващи през календарната 2024 г., се прилага ставка от 9,8 на сто за изключението за разходи за персонал и 7,8 на сто за изключението за дълготрайни материални активи.

### **По девети въпрос**

**Моля да потвърдите разбирането ни, че активи в процес на изграждане и предплатените суми за придобиване на нетекущи/дълготрайни материални активи, които на база приложимите счетоводни стандарти се класифицират и оповестяват във финансовата информация като имоти, машини и съоръжения/дълготрайни материални активи се класифицират като допустими дълготрайни материални активи и съответно се вземат предвид при изчислението на изключението за съществена стопанска дейност.**

Изключението за съществена стопанска дейност представлява количествено изражение на стопанското присъствие на многонационалната или голямата национална група предприятия в дадена юрисдикция на базата на разходите за персонал и стойността на дълготрайните материалните активи на групата в тази юрисдикция като изразители на

това стопанско присъствие. Неговата цел е да изключи от облагане с допълнителен данък определена фиксирана възвръщаемост за това стопанско присъствие.

За целите на изключението за съществена стопанска дейност чл. 260щ, ал. 1, т. 3 от ЗКПО определя кои са допустими дълготрайни материални активи. Съгласно буква „а“ от тази точка имоти, машини и съоръжения, намиращи се в юрисдикцията, са допустими дълготрайни материални активи. Едновременно с това следва да се има предвид, чл. 260щ, ал. 4 от ЗКПО въвежда определени изключения от допустимите дълготрайни материални активи. В допълнение на това, на вътрешна интернет страница на ОИСР за глобалния минимален данък, в рубрика за въпроси и отговори по сходен въпрос е посочено, че активите в процес на изграждане, когато са включени в баланса като имоти, машини и съоръжения/дълготрайни материални активи (Property, Plant and Equipment), могат да се разглеждат като допустими дълготрайни материални активи.

На основание горепосоченото нашето разбиране е, че Правилата на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (Данъчни предизвикателства, произтичащи от цифровизацията на икономиката – Типови глобални правила срещу свиване на данъчната основа (втори стълб), респективно Директива (ЕС) 2022/2523 и ЗКПО, допускат активите в процес на изграждане да се вземат предвид при изчисляването на изключението за съществена стопанска дейност в случаите, когато съгласно приложимите счетоводни стандарти активите в процес на изграждане са включени в баланса като имоти, машини и съоръжения/ дълготрайни материални активи и не попадат в изключенията по чл. 260щ, ал. 4 от ЗКПО.

Не на последно място обръщаме внимание във връзка с поставения въпрос, че всяко данъчно третиране подлежи на проверка при последващ контрол с оглед установяване на цялата конкретна фактическа обстановка и съответствието ѝ с разпоредбите на ЗКПО и на другите приложими за конкретната фактическа обстановка актове, във връзка с което могат да бъдат изисквани и установени всички релевантни факти и обстоятелства за целите на прилагане на чл. 15 и/или 16, както и на всички други разпоредби на ЗКПО. Ефектът от всяка сделка, която е сключена с цел последващо данъчно третиране, облагодетелстващо данъчно задълженото лице, като определяне на занижена данъчна основа, съответно намален дължим данък или реализиране/увеличаване на размера на подлежаща на пренасяне данъчна загуба, може да бъде коригиран, така че да се отстрани ефектът от отклонението от данъчно облагане.

### **По десети въпрос**

**Включване, при определени условия, на инвестиционни имоти при изчислението на изключението за съществена стопанска дейност.**

**Административните насоки на ОИСР от юли 2023 г. предвиждат, че определена част от стойността на активи, държани за отдаване на оперативен лизинг може да бъде взета предвид от съставното образуване - лизингодател при изчисляването на изключението за съществена стопанска дейност. Моля да потвърдите, че това разрешение е приложимо и съгласно националното законодателство, въпреки текста на чл. 260щ, ал. 4, т. 1 от ЗКПО (изключващ по принцип балансовата стойност на, наред с други активи, имущество, държано за отдаване на лизинг).**

**Ако това разрешение е приложимо и по националното законодателство, моля за разяснение дали то намира приложение и в случаи на инвестиционни имоти по смисъла на МСС 40, които се отдават под наем от съставно образуване на трети лица,**

**т.е. дали съставното образуване-собственикът на инвестиционния имот може да вземе предвид част от балансовата стойност на този актив (съобразявайки коментарите, дадени от ОИСР в Административните насоки от юли 2023 г.) за целите на изчисляването на изключението за съществена стопанска дейност.**

Съгласно чл. 260щ, ал. 1, т. 3 от ЗКПО допустими дълготрайни материални активи за целите на изключението за съществена стопанска дейност са:

- а) имоти, машини и съоръжения, намиращи се в юрисдикцията;
- б) природни ресурси, намиращи се в юрисдикцията;
- в) правото на ползване на лизингополучател на дълготрайни материални активи, намиращи се в юрисдикцията;
- г) лиценз или подобна договореност от държавен или общински орган за използване на недвижимо имущество или експлоатация на природни ресурси, което е свързано със значителни инвестиции в материални активи.

За целите на изключението за съществена стопанска дейност съществува ограничение, разписано в чл. 260щ, ал. 4, т. 1 от ЗКПО, съгласно което балансовата стойност на имущество, включително земя и сгради, държано за продажба, за отдаване на лизинг или като инвестиция не се взема предвид при изчисляването на изключението за дълготрайни материални активи. От това може да се направи извод, че в общия случай балансовата стойност на имущество, собственост на дружеството и държано за отдаване на лизинг, въпреки че може да представлява допустим дълготраен материален актив, не следва да се взема предвид при изчисляването на изключението за дълготрайни материални активи за целите на изключението за съществена стопанска дейност.

Едновременно с това следва да се има предвид, че съгласно разпоредбата на § 2, ал. 2 от допълнителните разпоредби на ЗКПО, която се прилага и за 2024 г. съгласно § 31, т. 1 от преходните и заключителни разпоредби на Закона за държавния бюджет на Република България за 2025 г., 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.

Така съгласно параграф 43.5 от последната редакция на Коментара към чл. 5.3.4. от Типовите глобални правила в последната му редакция към момента на изготвяне на това писмо съставно образуване – лизингодател може за целите на изключението за съществена стопанска дейност да включи в балансовата стойност на допустимите дълготрайни материални активи част от балансовата стойност на дълготраен материален актив, намиращ се в същата юрисдикция и отдаден на оперативен лизинг на друго съставно образуване, равна на положителната разлика между средноаритметичната балансова стойност на този актив в началото и в края на данъчния период и средноаритметичната балансова стойност на актива с право на ползване на лизингополучателя в началото и в края на същия данъчен период. Когато лизингодателят и лизингополучателят не са съставни образувания от една и съща многонационална или голяма национална група предприятия, вместо средноаритметичната балансова стойност на актива с право на ползване се използва средноаритметичната недисконтирана стойност на лизинговите плащания, дължими в

началото и в края на данъчния период. Когато оперативният лизинг е краткосрочен (например хотелска стая или лек автомобил), балансовата стойност на актива с право на ползване на лизингополучателя се приема за равна на нула.

По този начин, при спазване на горепосочените условия и въпреки ограниченията на чл. 260щ, ал. 4, т. 1 от ЗКПО, дружеството може да включи част от балансовата стойност на дълготрайни материални активи, отдавани на оперативен лизинг, в балансовата стойност на допустимите дълготрайни материални активи за целите на изключението за съществена стопанска дейност.

Както бе посочено по-горе, съгласно чл. 260щ, ал. 4, т. 1 от ЗКПО балансовата стойност на имущество, включително земя и сгради, държано като инвестиция, не се взема предвид при изчисляването на изключението за дълготрайни материални активи. По отношение на това имущество по наше мнение и съгласно нашето разбиране нито Типовите глобални правила, нито Коментарът към тях предоставят някаква възможност част от балансовата му стойност да участва при изчисляването на изключението за съществена стопанска дейност. Напротив, в последната редакция на Коментара към чл. 5.3.4. от Типовите глобални правила към момента на изготвяне на това писмо в параграф 46 се посочва, че съществува риск многонационалните групи предприятия да се опитат да увеличат размера на изключението си за дълготрайни материални активи в дадена юрисдикция чрез придобиване на инвестиционни имоти (земя и сгради) в тази юрисдикция. За да се предотвратят такива опити, от обхвата на изключението се изключват земя и сгради, държани за получаване на доход от наем и/или за увеличаване на стойността им, с изключение на случаите на използването им пряко или непряко от собственика в производството или доставката на стоки или услуги. Съгласно Коментара това няма да доведе до увеличаване на разходите за спазване на тези изисквания, тъй като много счетоводни стандарти изискват такива активи да се отчитат отделно от останалите дълготрайни материални активи.

#### **По единадесети въпрос**

**Как ЗКПО може да подsigури данъчна неутралност по отношение на предприятията, съставящи своите финансови отчети на различна счетоводна база (НСС и МСФО) при определяне на изключенията за съществена стопанска дейност свързани с „допустими дълготрайни материални активи“ по смисъла на чл. 260щ от ЗКПО предвид обстоятелството че лизингополучателите по оперативен лизинг над 12 месеца съставящи своите финансови отчети по НСС не признават дълготраен материален актив, докато лизингополучателите по същият лизинг, но съставящи финансови отчети по МСФО признават дълготраен материален актив и съответно биха могли да приложат изключение за съществена стопанска дейност под формата на „допустими дълготрайни материални активи“ по смисъла на чл. 260щ от ЗКПО. При разглеждането на този въпрос следва да се има предвид и параграф 42 от Част 5 от Консолидирания коментар.**

По поставения въпрос следва да се има предвид, че част пета „а“ от ЗКПО въвежда разпоредбите на Директива (ЕС) 2022/2523, съответно на Типовите глобални правила на ОИСР, и е в съответствие с тях. Съгласно т. 141 на § 1 от допълнителните разпоредби на ЗКПО допустими счетоводни стандарти са Международните счетоводни стандарти и националните счетоводни стандарти на държавите – членки на Европейското икономическо пространство, както и националните счетоводни стандарти на други държави, изчерпателно

изброени в тази разпоредба. Всички тези счетоводни стандарти са равнопоставени за целите на Директива (ЕС) 2022/2523, на Типовите глобални правила на ОИСР и съответно на част пета „а“ от ЗКПО, независимо че е възможно за целите на счетоводното отчитане да третираат по различен начин определени стопански операции. Доколкото данъчното третиране на стопанските операции се определя до голяма степен от счетоводното им отчитане, това означава, че една и съща транзакция може да има различен данъчен ефект в зависимост от това, какъв счетоводен стандарт е бил приложен за отчитането ѝ.

Също така, в Типовите глобални правила на ОИСР и по аналогия в ЗКПО се съдържат разпоредби, които дават право на избор или на различно третиране по отношение на отделни съставни образувания за целите на определяне на допълнителния данък – например чл. 260н, ал. 18, 260н<sup>2</sup>, ал. 6-7, чл. 260я<sup>7</sup>, ал. 4-6, чл. 260я<sup>15</sup> и други от ЗКПО.

От гореизложеното може да се направи извод, че Типовите глобални правила на ОИСР, съответно Директива (ЕС) 2022/2523 и ЗКПО допускат определени различия при прилагането на глобалния минимален данък.

### **По дванадесети въпрос**

**В чл. 260я<sup>27</sup>, ал. 2 от ЗКПО е посочено, че когато съставните образувания на многонационална група предприятия, разположени в страната, съставят финансовите отчети за отчетния период съгласно Закона за счетоводството, са приложими специфични изключения. С оглед на приложената формулировка, подчертана по-горе, моля да поясните дали правилата следва да се прилагат единствено когато многонационалната група предприятия оперира чрез две или повече съставни образувания, разположени в страната, предвид използваното множествено число.**

**Алтернативно, следва ли чл. 260я<sup>27</sup>, ал. 2, т. 1 от ЗКПО, гласейки, че „при прилагането на един и същ счетоводен стандарт (от съставни образувания, разположени в страната), определен за приложимата счетоводна база съгласно Закона за счетоводството, националният допълнителен данък по чл. 260я<sup>26</sup> се определя на базата на този счетоводен стандарт, а за целите на тази точка данъчният период е календарната година“, да се прилага и в хипотезата, когато многонационалната група предприятия има само едно съставно образувание, разположено в България?**

**Моля да потвърдите тълкуването ни, че специфичните правила, изложени в чл. 260я<sup>27</sup>, ал. 2 от ЗКПО следва да се прилагат независимо от броя на съставните образувания на конкретната многонационална група предприятия, разположени в България - едно или повече.**

Съгласно разпоредбата на т. 122 на § 1 от допълнителните разпоредби на ЗКПО многонационална група предприятия е група, която включва поне едно образувание или място на стопанска дейност, което не е разположено в юрисдикцията на крайното образувание майка. Това означава, че многонационална група предприятия може да включва и само едно образувание в допълнение на крайното образувание майка. В този смисъл е и Коментарът към чл. 1.2.1. от Типовите глобални правила в последната му редакция към момента на изготвяне на това писмо.

Съгласно чл. 260я<sup>27</sup>, 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. 260я<sup>26</sup> от ЗКПО се определя на

базата на този счетоводен стандарт. Въпреки че разпоредбата използва множествено число, тя не поставя условия за броя на съставните образувания от многонационална група предприятия. Напротив, използването на множествено число е с цел да се предвиди наличието на повече от едно съставно образувание, като включва и само едно съставно образувание. Следователно чл. 260я<sup>27</sup>, ал. 2, т. 1 от ЗКПО се прилага независимо от броя на съставните образувания в страната на многонационалната група предприятия – едно или повече. Що се отнася до чл. 260я<sup>27</sup>, ал. 2, т. 2 от ЗКПО, то обръщаме внимание, че тя е неприложима в случай на едно съставно образувание.

### По петнадесети въпрос

**Ефект от § 31 на Преходните и заключителни разпоредби за Закона за държавния бюджет за 2025 г. върху определянето на данъчния период за целите на националния допълнителен данък за първия период.**

С нормата, към която реферираме, бе предвидено значителна част от последните промени, направени в част пета „а“ от ЗКПО (формално влизащи в сила от 1 януари 2025 г.) да се прилагат и за данъчен период, започващ на 1 януари 2024 г. или по-късно през същата календарна година.

Сред разпоредбите, на които е придадено ретроактивно действие, е и тази на изменения чл. 260я<sup>27</sup>, ал. 2 от ЗКПО, който, наред с други ефекти, въвежда диференциация в данъчния период за целите на определянето на националния допълнителен данък в зависимост от това дали всички съставни образувания в страната съставят финансовите си отчети за отчетния период съгласно Закона за счетоводството на базата на един и същ счетоводен стандарт (като в този случай данъчният период винаги е календарната година, независимо от периода, за който крайното образувание майка на групата изготвя консолидиран финансов отчет).

Множество съставни образувания в България са част от групи, чийто финансови години за консолидационни цели не съвпадат с календарната година. Нашите наблюдения и опит показват, че с оглед типове глобални правила на ОИСР по втори стълб и разпоредбите на Директива (ЕС) 2022/2523 (както и предвид правилата на ЗКПО до последните изменения), тези съставни образувания и групите, към които принадлежат, са изготвяли своите прогнози и анализи през 2024 г. на база очакването, че данъчният период за целите на националния допълнителен данък следва да съвпада с периода на групата за консолидационни цели.

С оглед на горното, важно е да се даде яснота на това как следва да се тълкува придаването на ретроактивно действие на чл. 260я<sup>27</sup>, ал. 2 от ЗКПО по отношение на определянето на данъчния период?

Така например, ако разглеждаме група с няколко на брой съставни образувания в България, изготвящи индивидуалните си финансови отчети на база един и същ стандарт (например МСФО) и с групова година 1 октомври 2024 - 30 септември 2025, следва ли § 31 на Преходните и заключителни разпоредби за Закона за държавния бюджет за 2025 г. да се тълкува в смисъл, че, ако са налице съответните факти и обстоятелства, съставните образувания на групата в България ще дължат национален допълнителен данък за цялата календарна 2024 г., т.е. че ретроактивно се

създава задължение за облагане на резултатите на групата в страната и за периода януари - септември 2024 г. (за който не би се дължал данък ако се следват общите постановки на типовите глобални правила на ОИСР по втори стълб и разпоредбите на Директива (ЕС) 2022/2523).

Прилагането на чл. 260я<sup>27</sup>, ал. 2 от ЗКПО от 1 януари 2024 г. или по-късно през същата календарна година, съгласно § 31, т. 1 от преходните и заключителни разпоредби на Закона за държавния бюджет на Република България за 2025 г., означава за случаите по чл. 260я<sup>27</sup>, ал. 2, т. 1 от ЗКПО, че първият данъчен период за националния допълнителен данък е календарната 2024 г., а за случаите по чл. 260я<sup>27</sup>, ал. 2, т. 2 от ЗКПО, че първият данъчен период за националния допълнителен данък е този съгласно чл. 260б от ЗКПО.

В тази връзка, за случаите по чл. 260я<sup>27</sup>, ал. 2, т. 1 от ЗКПО, т.е. когато съставните образувания на една многонационална група предприятия, която ще изпълни критерия по чл. 260а, ал. 2 от ЗКПО през 2024 г., съставят финансовите си отчети на базата на един и същ счетоводен стандарт, определен за приложима счетоводна база съгласно Закона за счетоводството (например Международните стандарти за финансова отчетност), тези съставни образувания ще определят задълженията си за национален допълнителен данък за календарната 2024 г.

#### **По шестнадесети въпрос**

С последното изменение (ДВ бр. 26 от 2025 г.) на разпоредбата на чл. 260я<sup>27</sup>, ал. 2 от ЗКПО относно източника на информация за изготвяне на изчисленията на национален допълнителен данък и за определяне на данъчния период за последния, България се е отклонила от административните указания на ОИСР (стр. 321 от Консолидирания коментар (2023)) за съставяне на правила за национален допълнителен данък със статут на „допустими“ такива - вж. приложения файл от една страница „Standards for a QDMTT Safe Harbour“. По-конкретно, ОИСР изрично казва, че при избор за целите на посочения данък да бъдат ползвани отчети, изготвени на база местни стандарти, ако отчетният период на тези „местни“ отчети се различава от отчетния период на групата, то за целите на изчисленията на националния допълнителен данък следва да бъдат ползвани отчети по основните разпоредби на Типовите глобални правила - вж. т. 3, буква „с“ от приложения файл от една страница „Standards for a QDMTT Safe Harbour“. Това не е така съгласно новата редакция на чл. 260я<sup>27</sup>, ал. 2, т. 1 от ЗКПО.

В тази връзка, каква е логиката за определяне на данъчни период в зависимост от вида на ползваните отчети - това не е хипотеза, която е описана като допустима съгласно правилата в приложения файл? По-скоро по този начин няма да бъде спазен стандарта (Consistency Standard) по т. 4 от приложения файл - изчисленията ще са различни.

С оглед на гореизложеното, какви действия ще предприеме България, за да защити статута на „допустим“ на своя режим на облагане с национален допълнителен данък, как ще засегне това финансовата 2024 г. и как ще бъдат решени въпросите, които ще възникнат предвид вече доста напредналото време след края на 2024 г.?

Във връзка с поставения въпрос бихме искали да обърнем внимание, че България вече има статут „допустим“ на въведения в ЗКПО национален допълнителен данък. След процес по самооценка и преглед на националното законодателството в рамките на 2024 г.,

беше получено одобрение от страна на ОИСР (официално одобрен на 13 януари 2025 г. и публикуван на интернет страницата на ОИСР списък със страните с временен квалифициран статут) за:

- временен квалифициран статут по отношение на правилото за облагане с първичен допълнителен данък (transitional qualified status of the Income Inclusion Rule);
- временен квалифициран статут по отношение на националния допълнителен данък и на облекчения режим на национален допълнителен данък (transitional qualified status of the domestic minimum top-up tax and of the safe harbour for the qualified domestic minimum top-up tax).

Измененията в чл. 260я<sup>27</sup> от ЗКПО, направени със Закона за държавния бюджет на Република България за 2025 г., са предварително съгласувани със съответните органи на ОИСР и не са в разрез със стандартите за облекчен режим на национален допълнителен данък (Standards for a QDMTT Safe Harbour). Измененията в ЗКПО са подготвени в съответствие с предстоящи за публикуване административни насоки на ОИСР, които изменят някои от стандартите за облекчен режим на национален допълнителен данък. Съгласно ОИСР, предварителното въвеждане на административните насоки в националното законодателство няма да влияе на действието на глобалния минимален данък и няма да се отрази негативно на статута „допустим“ на националния допълнителен данък и на временния квалифициран статут на облекчения режим на национален допълнителен данък в България.

#### **По седемнадесети въпрос**

Данъчният период на дадена многонационална група („Групата“) е юни-май. Групата за първи път ще изпълни критерия на чл. 260а, ал. 2 от ЗКПО за периода юни 2026 - май 2027, защото за първи път ще има консолидирани годишни приходи през поне два от четирите данъчни периода преди текущия данъчен период (юни 2026 - май 2027) в размер на най-малко 750 000 000 евро.

Същевременно, всички съставни предприятия в България прилагат НСС и съответно данъчният период за тях за целите на НДД е календарната година по чл.260я<sup>27</sup>, ал. 2, т.1 от ЗКПО.

Кой ще е първият данъчен период за съставните предприятия на Групата в България по отношение на НДД - календарна година 2026 или календарна година 2027?

Ако е календарна година 2026, при положение че Групата за първи път ще изпълни критерия на чл. 260а, ал. 2 от ЗКПО за периода юни 2026 - май 2027, следва ли да бъде изключен от облагане с НДД периода януари - май 2026?

В горния случай, 18-месечен или 15-месечен период от края на първия данъчен период (съответната календарна година) се съблюдава за подаване на декларациите за НДД по чл. 260я<sup>28</sup> от ЗКПО?

Съгласно чл. 260я<sup>27</sup>, 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 (ЗС) на базата на един и същ счетоводен стандарт, определен за приложима счетоводна база съгласно ЗС, данъчният период е календарната година. В дадения от Вас пример всички съставни предприятия от многонационалната група в България прилагат Националните счетоводни стандарти, които

са определени за приложима счетоводна база съгласно ЗС, следователно за тези съставни образувания е приложим чл. 260я<sup>27</sup>, ал. 2, т. 1 от ЗКПО. Както и Вие посочвате, това означава, че за тях данъчният период за националния допълнителен данък е календарната година. Съгласно дадения във Вашия въпрос пример многонационалната група предприятия ще изпълни критерия по чл. 260а, ал. 2 от ЗКПО през 2026 г. Доколкото данъчният период за националния допълнителен данък е календарната година, то първият данъчен период за съставните предприятия в България на тази многонационална група предприятия ще бъде цялата календарна 2026 г.

Съгласно чл. 260я<sup>28</sup>, ал. 1 от ЗКПО данъчната декларация за националния допълнителен данък за съответния данъчен период се подава в сроковете по чл. 260я<sup>19</sup> от ЗКПО и чл. 260я<sup>23</sup>, ал. 8 от ЗКПО. Съгласно чл. 260я<sup>19</sup> от ЗКПО информационната декларация и уведомленията по чл. 260я<sup>23</sup> от същия закон се подават не по-късно от 18 месеца след последния ден на данъчния период, който е преходен период съгласно чл. 260я<sup>16</sup> от ЗКПО. Съгласно чл. 260я<sup>16</sup> от ЗКПО преходен период за дадена юрисдикция е първият данъчен период, през който многонационална или голяма национална група предприятия изпълнява условията по чл. 260а, ал. 2 за тази юрисдикция (в дадения случай за България).

В дадения във Вашия въпрос пример многонационалната група предприятия ще изпълни за първи път критерия по чл. 260а, ал. 2 от ЗКПО за периода юни 2026 г. - май 2027 г., който ще бъде данъчен период за групата съгласно чл. 260б от ЗКПО, като същевременно съгласно чл. 260я<sup>16</sup> от ЗКПО този период ще се яви и преходен период за групата за България, доколкото съгласно Вашия пример групата има съставни образувания в страната. В този случай ще се приложат сроковете по чл. 260я<sup>19</sup> от ЗКПО, а не по чл. 260я<sup>23</sup>, ал. 8 от ЗКПО, тъй като разглежданият случай касае преходен период за групата за Република България. В тази връзка, крайният срок за подаване на данъчната декларация по чл. 260я<sup>28</sup>, ал. 1 от ЗКПО за националния допълнителен данък за календарната 2026 г., съгласно чл. 260я<sup>19</sup> от ЗКПО, е не по-късно от 18 месеца след последния ден на данъчния период, който е преходен период съгласно чл. 260я<sup>16</sup>, т.е. срокът е не по-късно от 18 месеца след 31 май 2027 г.

#### **По двадесет и четвърти въпрос**

**Съответства ли на Директива (ЕС) 2022/2523 на Съвета от 15 декември 2022 г. и Модела на ОИСР, въвеждането на национален допълнителен данък при който не се приспада едно или всички изключения за съществена стопанска дейност? Приемали се за „допустим“ подобен режим на облагане с национален допълнителен данък? Каква е причината да се налага допълнителна данъчна тежест чрез неотчитане на изключението за съществена стопанска дейност свързано с разходите за персонал при определяне на националния допълнителен данък, което не е наложено и не се изисква от новия режим на глобално минимално равнище на данъчно облагане. Т.е. защо Република България използвайки формално новия режим на глобално минимално равнище на данъчно облагане въвежда по-високо от необходимото и допустимо данъчно облагане за съставните предприятия в България?**

Съгласно административните насоки на ОИСР, отразени в Коментара към Типовите глобални правила в последната му редакция към момента на изготвяне на това писмо, юрисдикцията може да не намалява основата на националния си допълнителен данък с размера на изключението за съществена стопанска дейност или да я намали само с различен

по-нисък процент или само с част от него, без това да повлияе отрицателно на квалифицирания статут на този данък. В тази връзка приетият от законодателя текст по отношение на изключението за съществена стопанска дейност не взема предвид изключението за разходи за персонал по чл. 260щ, ал. 3 от ЗКПО за целите на националния допълнителен данък по част пета „а“ от ЗКПО, което е допустимо съгласно същите административни насоки.

След процес по самооценка и преглед на законодателството на Република България в рамките на 2024 г., беше получено одобрение от страна на ОИСР (официално одобрен на 13 януари 2025 г. и публикуван на интернет страницата на ОИСР списък със страните с временен квалифициран статут) за:

- временен квалифициран статут по отношение на правилото за облагане с първичен допълнителен данък (transitional qualified status of the Income Inclusion Rule);
- временен квалифициран статут по отношение на националния допълнителен данък и на облекчения режим на национален допълнителен данък (transitional qualified status of the domestic minimum top-up tax and of the safe harbour for the qualified domestic minimum top-up tax).

Едновременно с това следва да се има предвид, че съгласно чл. 11 от Директива (ЕС) 2022/2523 прилагането на допустим национален допълнителен данък по смисъла на директивата е въпрос на избор от държавите членки, т.е. България не е задължена да го прилага. Доколкото страната не е направила избор да прилага допустим национален допълнителен данък по смисъла на Директива (ЕС) 2022/2523, то разпоредбите на част пета „а“ от ЗКПО са в пълно съответствие с тази директива.

#### **По двадесет и пети въпрос**

**Представява ли дискриминация и нарушение на конституционни права облагането с национален допълнителен данък на тази част от печалбата на съставни предприятия, която принадлежи на собственици, различни от многонационални и големи национални групи предприятия, които отговарят на условията - например български физически и/или юридически лица собствениците на капитал в съставни образувания, които се облагат с национален допълнителен данък.**

По поставения въпрос следва да се има предвид, че същият е извън компетентността на Министерството на финансите, доколкото случаите на нарушаване на Конституцията са в компетентността на Конституционния съд, така както Съдът на Европейския съюз притежава компетентност по отношение на случаите на нарушаване на правото на Съюза, например по отношение на спазването 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, която позволява въвеждане на национален допълнителен данък.

В заключение е важно да се има предвид, че 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.