

СЧЕТОВОДНО ПРИКЛЮЧВАНЕ НА 2017 ГОДИНА

АКТУАЛНИ ВЪПРОСИ ПО ПРИЛАГАНЕ НА ЗКПО И ЗДДФЛ

ЛЕКТОР:

Д.Е.С. МАРГАРИТА ДОБРЕВА

СЧЕТОВОДНО ПРИКЛЮЧВАНЕ НА 2017 ГОДИНА

ПРОМЕНИ В ЗАКОНА ЗА СЧЕТОВОДСТВОТО

➤ ДВ. БР. 85/24.10.2017 г.

• **Чл. 4. (1)** Счетоводният документ е хартиен или технически носител на счетоводна информация, класифициран като първичен, вторичен и регистър.

(5) (Изм. ДВ, бр. 85 от 2017 г.) Счетоводен документ по ал. 1 може да е електронен документ, който съдържа информацията, изисквана по този закон, издаден и получен в какъвто и да е електронен формат при спазване на изискванията на Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги.

➤ ДВ. БР. 92/17.11.2017 г.

• **Чл. 38. (9)** Алинеи 1 – 8 не се прилагат за:

1. бюджетни предприятия и еднолични търговци, които не подлежат на задължителен независим финансов одит; и

2. предприятия, които не са осъществявали дейност през отчетния период; това обстоятелство се декларира с **декларация**, която се публикува в търговския регистър в срок до 31 март на следващата година; такси по чл. 12, ал. 1, т. 1 от Закона за търговския регистър и регистъра на юридическите лица с нестопанска цел за публикуване на декларацията не се дължат.

• **Пар.1 от ДР, т.30.** „Предприятия, които не са осъществявали дейност през отчетния период" са предприятия, за които **едновременно** са налице следните условия:

а) през отчетния период не са извършвали сделки по чл. 1, ал. 1 от Търговския закон;

б) през отчетния период не са възникнали условия да бъде признат приход съгласно Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти;

в) не са осъществявали дейност, свързана с инвестиции, производство и/или продажба;

г) не са осъществявали покупка на стоки и услуги с цел получаване на доходи и печалби.

- Годишният финансов отчет за всички предприятия се състои най-малко от счетоводен баланс, отчет за приходите и разходите и приложение.
- Годишният финансов отчет на едноличните търговци, на които размерът на нетните приходи от продажби за текущия отчетен период не надхвърля 200 000 лв. и не подлежи на задължителен независим финансов одит, може да се състои само от отчет за приходите и разходите
- Годишният финансов отчет на микропредприятията може да се състои само от съкратен баланс и съкратен отчет за приходите и разходите по раздели.
- Годишният финансов отчет на малките предприятия може да се състои от съкратен баланс, съкратен отчет за приходите и разходите по раздели и групи и приложение.
- Предприятията по ал. 1, 3, 4 и 6 могат по избор да съставят пълен комплект финансови отчети.
- Годишният финансов отчет на средните и големите предприятия, както и на предприятията от обществен интерес се съставя в пълен комплект съгласно приложимите счетоводни стандарти.

СЪСТАВИТЕЛИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

- **НОРМАТИВНИ ИЗИСКВАНИЯ**
- **КОНТРОЛНА ПРАКТИКА ПРИ ПРОВЕРКИ И РЕВИЗИИ ОТ НАП**

„Относно лицето осъществяващо счетоводно обслужване:

Счетоводната отчетност на фирмата се осъществява от ... с ЕИК...

Представен е Договор за счетоводно обслужване от с договорен месечен абонаментен хонорар в размер на ... лв.

От проверяваното дружество се представиха фактури относно извършените счетоводни услуги за проверявания период ... като е извършено фактуриране на тримесечие, както следва ...

При извършена справка в Търговския регистър се установи, че ... с ЕИК...е счетоводно предприятие по смисъла на т.27 от ДР на Закона за счетоводството и съответно са спазени изискванията на раздел VI Съставители на финансови отчети“

„НАП напомня на своите клиенти за липсващи данни в данъчните декларации, свързани със съставителите на годишния финансов отчет

16 Ноември 2017

От 15 ноември 2017 г. Национална агенция за приходите започна изпращането на близо 18 хил. електронни и хартиени писма до клиенти, подали годишни данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО и по чл. 50 ЗДДФЛ, в които при проверка са открити липсващи данни, грешен идентификационен номер за съставителя на годишния финансов отчет или неуточнен вид на правоотношението със задълженото лице (трудова или облигационно). Приходната администрация обръща внимание на клиентите си, че е необходимо да коригират данните в годишните декларации, като в 14-дневен срок от получаване на електронните писма, подадат нова декларация в компетентната структура на НАП.“

ПИСМА НА НАП ПО ЗАКОНА ЗА СЧЕТОВОДСТВОТО

- **Изх. № М-26-К-26/16.03.2017 год.**

Съгласно чл. 17, ал. 1 от ЗСч междинните, годишните и консолидираните отчети на предприятията се съставят от физически лица, които са в трудово, служебно или облигационно правоотношение,

или от счетоводни предприятия. За целите на прилагане на данъчното законодателство е необходимо да се има предвид, че извършаването на услуги както за текущо счетоводно обслужване, така и за съставяне на финансови отчети (междинни, годишни или консолидирани) без уговорено възнаграждение, в общия случай би се третираше като сделка, сключена при условия, водещи до отклонение от данъчно облагане, без оглед на това дали страните по подобно правоотношение са свързани лица по смисъла на § 1, т. 3 от ДР на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс. Спрямо подобен род взаимоотношения приложение намира разпоредбата на чл. 77 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица във връзка с чл. 15 и чл. 16 от Закона за корпоративното подоходно облагане.

- **Изх. № 24-39-19/16.03.2017 год.**

Във връзка с начина на попълване на ред 9 на част II от образец 1010 на годишната данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО и по-конкретно кой подред следва да се попълни: ред 9.1, на който се посочват физическите лица – съставители на ГФО, или ред 9.2, който се попълва, когато съставител на ГФО е счетоводно предприятие ?

Дружествата по ЗЗД не попадат в обхвата на дефиницията за „счетоводно предприятие” по смисъла на § 1, т. 27 от ДР на Закона за счетоводството (ЗСч).

Основна особеност на договора за гражданско дружество е, че създаденото дружество не е юридическо лице и не е самостоятелен (различен от съдружниците) правен субект – правата и задълженията от дружествената дейност не възникват за дружеството, а са права и задължения на самите съдружници и страна по сключваните във връзка с дейността на дружеството сделки са именно съдружниците. Поради това считаме, че гражданското дружество не е счетоводно предприятие по смисъла на определението в § 1, т. 27 от ДР на ЗСч.

В случая съставителят на годишния финансов отчет не е счетоводно предприятие по смисъла на ЗСч, а гражданско дружество и съгласно текста на чл. 360 от ЗЗД, решенията относно работите на дружеството се взимат със съгласието на всичките съдружници освен ако дружественият договор предвижда друго, както и всеки съдружник има право да управлява, ако не е уговорено друго. Това означава, че всеки от съдружниците, съставили финансовия отчет, може да го подпише, също така самите съдружници, изготвили отчета, могат да изберат един от тях да постави подписа си под него, при условие че отговаря на изискванията на чл. 18 от ЗСч. И в двата случая, при попълване на „Данни за годишния финансов отчет“ на данъчната декларация за финансовата 2016 г. съгласно чл. 92 от ЗКПО, подписалият се ще впише своите данни в клетка 9.2. „Физическо лице”.

СЧЕТОВОДНИ ПРИНЦИПИ И ПРАВИЛА

КАЗУСИ

КАЗУС 1: Предоставяне на консултантски услуги за период от три години

С Договор е уговорено предоставянето на консултантски услуги, за срок от три години: 2013 г., 2014 г. и 2015 г., като е посочен ясно реда за формиране на възнаграждението на консултанта-изпълнител. Издадени са три фактури (по една за всяка година) от възложителя. Липсва предсрочно прекратяване на договора. Възложителят не начислява разход по фактурата за 2015 г. и не плаща фактурата за 2014 г., поради Образувано е съдебно дело по искова молба на възложителя през 2017 г.

Приложими счетоводни принципи.

Счетоводно отчитане – варианти.

Счетоводни грешки.

Данъчни ефекти.

КАЗУС 2: Продажба на дружествени дялове – срещу вземане

Съгласно Договор за прехвърляне на дружествен дял, сключен между АЛФА ООД - *Прехвърлител*, и ГАМА ООД - *Приобретател*, е прехвърлена собствеността върху 100 000 дяла от капитала на БЕТА ЕООД, представляващи 30 на сто от капитала на БЕТА ЕООД (с едноличен собственик АЛФА ООД), всеки един от които по един лева. ГАМА ООД придобива собствеността върху посочените 300 000 дяла вместо вземането си от Прехвърлителя, в размер 170 000 лв., като отчита инвестицията за 170 000 лв.

НСС № 27 Консолидирани финансови отчети и отчитане на инвестиции в дъщерни предприятия:

- *т.13.* В индивидуалния си финансов отчет предприятието майка отчита инвестицията в дъщерно предприятие по себестойностния метод съгласно СС 28 - Отчитане на инвестициите в асоциирани предприятия или като финансов актив съгласно СС - 32 Финансови инструменти.

НСС 28 Отчитане на инвестициите в асоциирани предприятия:

- *т. 5.2.* Когато инвестицията е придобита чрез прехвърляне на активи, различни от пари, себестойността ѝ се определя въз основа на справедливата стойност на прехвърлените активи към датата на придобиване на инвестицията.
- *т. 6.1.* В индивидуалния си финансов отчет инвеститорът отчита инвестицията в асоциирано предприятие по себестойностния метод или като финансов актив съгласно СС 32 - Финансови инструменти.

НСС 32 Финансови инструменти:

- *5.1. Финансовите инструменти се оценяват при първоначалното придобиване по цена на придобиване, която включва:*
 - а) справедливата стойност на даденото (при финансов актив) или полученото (при финансов пасив) за него вложение;*
 - б) разходите по извършване на сделка с финансови инструменти, като:*
 - *хonorари, комисиони и други възнаграждения, изплатени на агенти, брокери, консултанти, дилъри и други, пряко ангажирани със сделката лица;*
 - *данъци, такси, разрешения и други, изплатени на борси и на регулационни органи;*
 - *трансферни данъци и мита и други.*

Приложими счетоводни принципи.

Счетоводно отчитане – НСС, МСС.

Данъчни ефекти.

КАЗУС 3: Отчетен разход за замръзнала реколта през 2011 г. - 130 хил. лв.

Замръзването на реколта от рапица е документирано от предприятието с Протокол за бракуване на материални запаси от мес. декември 2011 г. Издадени са Констативни протоколи от проверки на Областни служби по земеделие, към Областните дирекции „Земеделие“ в населените места, където са съответните площи с рапица, с дати: 27.03.2012 г., 21.03.2012 г. и 05.03.2013 г. Площите са презасети с церевица и слънчоглед. За погиналите площи е получено обезщетение от ДФ „Земеделие“ през 2013 г. в размер 40 хил. лв. Годишният финансов отчет на предприятието за 2011 г. е публикуван на 20 март 2012 г. (30 юни 2012 г.) в Търговския регистър.

Документална обосновааност.

Съпоставимост между приходите и разходите.

Събития, настъпили след датата на годишния финансов отчет – НСС 10.

КАЗУС 4: Разходи за автомобили, предоставени по комисионни договори

Съгласно договор Комитентът (Дружеството) възлага на Комисионера срещу възнаграждение да извърши действия по посредничество относно постигането на договорни отношения с цел покупко-продажба на селскостопанска продукция и торове за селското стопанство. С Анекс към Договора, Комитентът предоставя на Комисионера служебен автомобил Шкода Фабия за изпълнение на възложената работа. Всички разходи по автомобила са за сметка на Комитента. Комисионерът се задължава да отчита разходите за гориво с пътен лист, а всеки друг разход с надлежно издадена фактура на името на Комисионера.

След извършена данъчна ревизия, органите по приходите са намерили, че относно разходите, отчетени от дружеството във връзка с автомобилите, предадени на комисионерите за извършване на възложената работа, Дружеството е следвало да издаде фактури към комисионера и да **отчете приходи**, с оглед на което на основание чл.78 от ЗКПО е направено увеличение на СФР със сумата от лв., съответно - направено е предложение за установяване на допълнителен корпоративен данък за тези данъчни периоди.

Чл. 348, ал.1 от ТЗ и чл. 285 от ЗЗД

НСС 18 Приходи

КАЗУС 5: Финансиране на дълготрайни активи по проекти

При данъчна ревизия на „Х“ ООД за периода 2010 г.-2014 г. е установено, че през 2013 г. „Х“ ООД (*Ползвател*) е сключило договор с ДФ „Земеделие“ за отпускане на финансова помощ по мярка 123 „Добавяне на стойност към земеделски и горски продукти“ от Програмата за развитие на селските райони за периода 2007-2013 г. (ПРСР), подкрепена от Европейския земеделски фонд за развитие на селските райони (ЕЗФРСР). Одобрен е Проект „Фуражен цех, складово стопанство „силозен тип“ с 4 бр. силози и линия за производство на пелети и брикети от слама, находящ се в имот, като „Ползвателят се задължава да направи инвестицията, предмет на настоящия Договор, в срок от 24 месеца след подписване на договора, но не по-късно от 15.07.2015 г.“

На 10.05.2014 г. по сметка на „Х“ ООД постъпва авансово плащане от ДФ „Земеделие“, в размер 2 млн. лв., отчетно по сметка 751 *Нефинансови приходи за бъдещи периоди* Към 31.12.2014 г. по сметка 613 *Разходи за придобиване на дълготрайни активи* са отчетени разходи в размер 600 хил.лв., които органът по приходите твърди, че не са доказани. Определен е допълнителен корпоративен данък в размер 200 хил.лв. върху непризнатите през 2014 г. приходи 2 млн.лв., на основание чл.78 от ЗКПО.

Документална обоснованост.

Съпоставимост между приходите и разходите.

НСС 20 Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ – т.3.2. и т.3.7.

КАЗУС 6: Разходи за ремонт или разходи за реконструкция, модернизация и подобрене на дълготрайни активи

Извършени са следните ремонтни дейности в магазин: демонтаж и монтаж на гипсокартон; обличане – колони, трегери, первази, тавани; изхвърляне на отпадъци и боядисване – 60 хил.лв., отчетени като текущи разходи.

Ревизиращият орган твърди, че на магазина е придадено ново качество, което не е притежавал до момента. Жалбоподателят възражава, че е направено вътрешно преустройство и работа по поддържане на сградите в изправност, без да се извършват дейности, засягащи конструкцията на сградите и промяна на предназначението на помещенията.

Варианти: собствен и нает магазин.

КАЗУС 7: Определяне на дружествен дял

През мес. юли 2017 г. е подадено предизвестие от съдружник до АБВ ООД, на основание чл.125, ал.2 от ТЗ, за прекратяване на участието му в АБВ ООД, с произтичащите от това правни последици.

През мес. юли 2017 г. управителят на АБВ ООД възлага независима проверка на счетоводния баланс на АБВ ООД към 31.12.2016 г. – с посочен собствен капитал 100 хил.лв. Проверителят издава доклад на 10 септември 2017 г., в който посочва, че собственият капитал на АБВ ООД към 31.12.2016 г. е в размер 20 хил.лв.

Документална обосновааност.

Счетоводни принципи.

Инвентаризация.

Счетоводни грешки

СЧЕТОВОДНИ ГРЕШКИ

НСС № 8 Нетни печалби или загуби за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика

- *Фундаментални грешки* - грешки, които са от такова значение, че финансовият отчет за един или повече предходни периоди вече не може да се счита за достоверен към датата на неговото публикуване.
- *Препоръчителен подход* - фундаментална грешка, която е свързана с предходни периоди, се отчита през текущия период чрез увеличаване или намаляване на салдото на неразпределената печалба от минали години. сравнителната информация от предходния отчетен период следва да се преизчисли.
- *Допустим алтернативен подход* - фундаментална грешка, която е свързана с предходни периоди, се включва в другите приходи или разходи при определянето на печалбата или загубата за текущия период (проформа отчет за приходите и разходите, счетоводен баланс, отчет за паричния поток и отчет за собствения капитал, в които позициите от предходния и текущия период се посочват във вид, сякаш фундаменталната грешка е била коригирана през периода, през който е направена. Тези отчети се прилагат към годишния финансов отчет като елемент от приложението)

МСС 8 Счетоводна политика, промени в счетоводните приблизителни оценки и грешки

- *Същественост* - пропуските и неточното/погрешно представяне и/или отчитане на отчетни обекти са съществени, ако те биха могли поотделно или заедно да повлияят на икономическите решения на ползвателите, направени въз основа на финансовите отчети. Съществеността зависи от размера и естеството на пропуските или неточното представяне, преценявани спрямо съществуващите обстоятелства. Размерът или естеството на дадена позиция или комбинацията от двете могат да бъдат определящият фактор
- *Грешки от предходен период* - пропуски или неточно/погрешно представяне и/или отчитане на финансовите отчети на предприятието за един или повече минали периоди, произтичащи от неизползване или неправилно използване на надеждна информация, която:
 - а) е била налична към момента, в който финансовите отчети за тези периоди са били утвърдени за публикуване; и
 - б) е могла, при полагането на разумни усилия, да бъде получена и взета предвид при изготвянето и представянето на тези финансови отчети.Тези грешки включват ефектите от математически грешки, грешки при прилагане на счетоводната политика, недоглеждане или неточно представяне на факти, и измамите.

- *Преизчисляване Ретроспективно* - коригиране на признаването, оценяването и оповестяването на сумите на елементи от финансовите отчети така, сякаш не са възниквали грешки за предходен период.

Грешка от предходен период се коригира посредством преизчисляване етроспективно, освен ако е практически неприложимо да се определи някой от специфичните ефекти за периода или кумулативният ефект от тази грешка.

Грешки могат да възникнат във връзка с признаването, оценяването, представянето или оповестяването на елементи от финансовите отчети.

Евентуални грешки за текущия период, открити в същия, се коригират преди финансовите отчети да бъдат одобрени за публикуване. Въпреки това понякога се откриват съществени грешки в последващ период и тези грешки от предходни периоди се коригират в сравнителната информация, представена във финансовите отчети за този последващ период

ПРЕОБРАЗУВАНЕ НА ТЪРГОВСКИ ДРУЖЕСТВА

- Съотношение на замяна
- Счетоводно отчитане - балансови и справедливи стойности
- Данъчни последици по ЗКПО - общ и специален (облекчен) режим
- Данъчно третиране съгласно ЗДДС, ЗМДТ, ЗДДФЛ

ЗАКОН ЗА КОРПОРАТИВНОТО ПОДОХОДНО ОБЛАГАНЕ (ЗКПО)

ПРОМЕНИ В ЗКПО

- ДВ. БР. 58/18.07.2017 г. , ДВ. БР. 85/24.10.2017 г.
- ДВ. БР. 92/17.11.2017 г.

Чл. 92 ал. 4 се изменя така:

(4) Годишна данъчна декларация и годишен отчет за дейността **не подават** данъчно задължените лица, които през данъчния период не са осъществявали дейност по смисъла на Закона за счетоводството.

- ДВ. БР. 97/05.12.2017 г.

Чл. 28 ал. 4 се изменя така:

(4) Не се признава за данъчни цели разходът за данък по чл. 79, ал. 1 от Закона за данък върху добавената стойност на активи, непризнати по реда на ал. 1 - 3.

ДАНЪЧНИ ДЕКЛАРАЦИИ 2017 г.

(ДВ. БР. 97/06.12.2016 г., в сила от 01.01.2018 г.)

- **Чл.7, ал.2:** Подаването на декларациите по образец по този закон се извършва по електронен път.
- **Чл. 92, ал. 5: отменен** (Данъчно задължено лице, което подаде годишна данъчна декларация и годишен отчет за дейността до 31 март на следващата година по електронен път и внесе корпоративния данък в същия срок, може да ползва отстъпка в размер 1 на сто от дължимия годишен корпоративен данък, но не повече от 1000 лв.)

- **Чл. 92, ал. 3:** В случаите по ал. 1 при откриване през текущата година на счетоводна грешка, свързана с предходната година, за която е подадена годишна данъчна декларация и законоустановеният срок за подаването ѝ е изтекъл, данъчно задълженото лице може еднократно в срок до 30 септември на текущата година да коригира данъчния финансов резултат и данъчното задължение чрез подаване на нова декларация. В останалите случаи по ал. 1 данъчно задълженото лице уведомява писмено компетентния орган по приходите, който в 30-дневен срок от получаване на уведомлението предприема действия за промяна на данъчния финансов резултат и на задължението за съответния данъчен период.

СЧЕТОВОДНИ ГРЕШКИ – ГЛАВА ДВАНАДЕСЕТА НА ЗКПО

- При откриване през текущата година на счетоводна грешка, свързана с минали години, **данъчните финансови резултати** за съответните минали години се коригират съгласно изискванията на действащите през съответните минали години закони така, че все едно грешката не е била допусната.
- В случаите по ал. 1 при откриване през текущата година на счетоводна грешка, свързана с предходната година, за която е подадена годишна данъчна декларация и законоустановеният срок за подаването ѝ е изтекъл, данъчно задълженото лице може **еднократно в срок до 30 септември** на текущата година да коригира данъчния финансов резултат и данъчното задължение чрез подаване на нова декларация. В останалите случаи по ал. 1 данъчно задълженото лице уведомява писмено компетентния орган по приходите, който в 30-дневен срок от получаване на уведомлението предприема действия за промяна на данъчния финансов резултат и на задължението за съответния данъчен период.
- Редът не се прилага по отношение на данъчния финансов резултат и данъчното задължение върху него за тази минала година, за която към 1 януари на годината на откриване на грешката са изтекли **поне 6 години**.
- При коригирането на данъчния финансов резултат са възможни промени на **данъчната загуба** за съответния минал период.
- Разпоредбите се прилагат и за **грешки, различни от счетоводни грешки**, включително за грешки при преобразуване на счетоводния финансов резултат за целите на определяне на данъчния финансов резултат както и за коригиращи събития по смисъла на приложимите счетоводни стандарти.
- Разпоредбите на тази глава, с изключение на чл. 75, ал. 3, се прилагат и в случаите **на грешки, установени при данъчен контрол**.

СЧЕТОВОДНИ И ДАНЪЧНИ ГРЕШКИ - КАЗУСИ

1. Установена грешка при данъчно преобразуване през година X+6.
2. Установени грешки в счетоводния финансов резултат през години от X-1 до X-4.
3. Установено е неначисляване на разходи за провизии в година X, които през година X+1 са платени.

СКРИТО РАЗПРЕДЕЛЕНИЕ НА ПЕЧАЛБАТА

От: <napt@nra.bg>
До:
Изпратено: 15 Септември 2017 г. 16:20
Относно: Проверки на лица, посочили в счетоводния си баланс за 2016 г. касови наличности в значителен размер

ДО.....

УВАЖАЕМИ/А ГОСПОДИН / ГОСПОЖО,

Уведомявам Ви, че Националната агенция за приходите (НАП) предприема действия за извършване на

проверки на дружества - нефинансови предприятия, посочили в счетоводния си баланс за 2016 г. касови наличности в значителен размер.

Целта на проверките е да се изследват всички факти и обстоятелства, свързани с посочената касова наличност, както и за наличието на сделки, сключени при условия, водещи до отклонение от данъчно облагане, наличието на скрито разпределение на печалбата по смисъла на § I, т. 5 от ДР на **Закона за корпоративното подоходно облагане** (ЗКПО) и използването на неистински или с невярно съдържание документи с цел осуетяване установяването на данъчни задължения.

Представяването от Вас дружество попада в групата от лица, в чиито счетоводен баланс за 2016 г. са посочени касови наличности в значителен размер.

В случай че към настоящия момент посочената във финансовия отчет като касова наличност сума не е реално налична и липсват доказателства за разходване на паричните средства или други обстоятелства, обуславящи причините за тяхната фактическа липса, обосновано би се предположил извод, че собственикът (акционерите, съдружниците) на данъчно задълженото лице се е разпоредил със същите в своя полза или в полза на свързани с него лица, без това да е свързано с осъществяваната дейност. Тази хипотеза попада в обхвата на дефиницията за „скрито разпределение на печалбата“ по смисъла на § 1, т. 5, б. „а“ от ДР на ЗКПО.

По смисъла на § 1, т. 4, б. „в“ от ДР на ЗКПО скритото разпределение на печалба се смята за дивидент. Следователно по отношение средствата с характер на скрито разпределение на печалбата се прилага и облагане като дивидент - с данък при източника в случаите, предвидени в чл. 194 от ЗКПО, съответно с окончателен данък по реда на чл. 38 от ЗДДФЛ.

Съгласно чл. 267, ал. 1 от ЗКПО данъчно задвижено лице, което извърши скрито разпределение на печалба, се наказва с имуществена санкция в размер 20 на сто от средствата, представляващи скрито разпределение на печалба.

Обръщам внимание, че съгласно ал. 2 на чл. 267 от ЗКПО, когато данъчно задължено лице е извършило скрито разпределение на печалба и е посочило това обстоятелство в данъчната си декларация, предвидената по ал. 1 санкция не се налага.

В случай на допусната счетоводна или друга грешка, отнасяща се за минали години, свързана с извършено скрито разпределение на печалбата, можете по реда на чл. 103, ал. 2 от ДОПК да предприемете действия за коригиране на данните в годишната данъчна декларация за годината, в която е допусната грешката. В този смисъл настоящото съобщение може да се счита и като такова по чл. 103, ал. 1 от ДОПК. Подаването на новата декларация се извършва в 14-дневен срок от получаване на настоящото съобщение в компетентната териториална дирекция на НАП. По този начин по отношение на дружеството биха се реализирали благоприятните последици на чл. 267, ал. 2 от ЗКПО, а именно отпадане на административнонаказателната отговорност за извършено скрито разпределение на печалбата.

По отношение на лицата, които в указания срок не подадат коригиращи декларации, когато са налице основания за това, ще бъдат предприети своевременно контролни действия.

Т.4. "Дивидент" е разпределението в полза на лице, произтичащо от неговия дял в капитала на друго лице, вследствие на което намалява собственият капитал на последното, включително:

- а) доходи от акции;
- б) доходи от дялови участия, включително от неперсонифицирани дружества и от други права, третиращи като доходи от акции;
- в) скрито разпределение на печалба. Не е дивидент разпределението, което съгласно счетоводното законодателство е отчетено при разпределящото лице като разход, с изключение на случаите на скрито разпределение на печалбата.

Т.5. "Скрито разпределение на печалба" са:

- а) сумите, несвързани с осъществяваната от данъчно задълженото лице дейност или превишаващи обичайните пазарни нива, начислени, изплатени или разпределени под каквато и да е форма в полза на акционерите, съдружниците или свързани с тях лица, с изключение на дивидентите по т. 4, букви "а" и "б";
- б) начислените разходи за лихви (освен ако условията на заема не са уговорени в изпълнение на изисквания, предвидени в нормативен акт), когато са налице поне три от следните условия:
 - аа) заемът превишава собствения капитал на платеща на дохода към 31 декември на предходната година;
 - бб) изплащането на заема или на лихвите по него не е ограничено с фиксиран срок;
 - вв) изплащането на заема или на лихвите по него или размерът на лихвите е в зависимост от наличието или от размера на печалбите на платеща на дохода;
 - гг) изплащането на заема е в зависимост от удовлетворяване исканията на други кредитори или от изплащането на дивиденди.

„3 млрд. лв. вече не са в касите на фирмите след проверките на НАП

Компаниите с големи касови наличности могат да признаят грешките си до края на годината

До края на 2017 г. всяко лице, което доброволно признае допуснати счетоводни и данъчни отклонения при касовата си наличност, ще получи възможност за корекция на вече подадени данни без да му бъде възлагана проверка или ревизия, обещава от НАП. През следващата година обаче на дружествата, които продължават да твърдят, че разполагат с големи суми на каса ще бъдат извършени инвентаризации на наличните средства и, при необходимост, проверки или ревизии.

„Опитът ни в последните месеци потвърждава, че над 13-те млрд лв., които бяха посочени във финансовите отчети са мит. В голяма част от случаите ставаше дума за непозволените счетоводни операции и скрито разпределение на печалба. Въпреки всичко намираме подхода на насърчим доброволни корекции за по-подходящ от автоматичното налагане на санкции и затова в оставащите дни до края на годината компаниите могат да се свържат с НАП за съдействие. През 2018 г. обаче законът ще бъде прилаган в пълната му строгост“, коментира изпълнителният директор на НАП Галя Димитрова.“

ВЪПРОСИ ПО ЗКПО – СЪГЛАСНО НАП

1. № 2_275/06.02.2017 г. – данъчно третиране на разходи извършени от ЕТ по реда на чл. 204, ал. 1, т. 4 от ЗКПО

По реда на чл. 204, ал. 1, т. 4 от ЗКПО се облагат 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, б. „и“ от ДР на ЗДДФЛ. По силата на § 1, т. 83, изречение първо от ДР на ЗКПО, "разходи в натура" за целите на чл. 204, ал. 1, т. 4 е частта, съответстваща на личното ползване на активите и/или персонала, от счетоводните разходи, които не попадат в чл.204, ал. 1, т. 1 - 2 и са свързани със собствени, наети или предоставени за ползване активи и/или персонал, използвани както за дейността, така и за лично ползване.

Видно от изложеното когато фирмените активи се използват за лични цели от физическото лице, регистрирано като ЕТ, то направените разходи не подлежат на облагане с данък по реда на чл. 204, ал. 1, т. 4 от ЗКПО.

От друга страна обаче, съгласно чл. 26, ал. 1 от ЗДДФЛ облагаемият доход от дейност като ЕТ е формираната по реда на ЗКПО данъчна печалба. За целите на облагането определянето на данъчна основа по чл. 26 от ЗДДФЛ е обвързано с определяне на данъчен финансов резултат, получен като счетоводният финансов резултат се преобразува за данъчни цели по реда на ЗКПО. Когато фирмените активи се използват за лични цели от физическото лице собственик на ЕТ, следва да се извърши увеличение на счетоводния финансов резултат на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО, която предвижда, че не се признават за данъчни цели счетоводните разходи, несвързани с дейността.

2. № 96-00-236/22.08.2017 г. - данъчно третиране на разходи за превоз на наети лица на друг работодател

Дружеството има сключен договор с друго предприятие за извършване на определена работа. Работата ще се извършва от работниците на другото предприятие в цеховете на възложителя. Възложителят иска да извозва работниците на другото предприятие от определен сборен пункт до цеховете, където ще се полага труда. Според разпоредбата на чл. 204, ал. 1, т. 2 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ с данък върху разходите се облагат документално обосноващите социални разходи, предоставени в натура на работници и служители и лица, наети по договор за управление и контрол (наети лица). Видно от посоченото в запитването ще бъдат превозвани наети лица на друг работодател, а не лица, които са наети от дружеството, което поставя въпросите. От посоченото до тук следва, че счетоводните разходи, които ще се правят от дружеството възложител не са социални по своята характеристика и следователно за тях е

неприложима разпоредбата на чл. 204, ал. 1, т.2 от ЗКПО. Възможно е едно предприятие да организира транспорт на работници, които са наети от друго предприятие, но съответно за това следва да бъде уговорена цена за услугата. При изложената фактическа обстановка такава уговорка липса и по-точно, както е посочено счетоводният разход ще е изцяло за сметка на дружеството възложител. Въпреки че работниците на чуждото дружество ще работят в интерес на дружеството възложител и съответно се предполага връзка с цялостната икономическа дейност на същото, не е налице пряка и непосредствена икономическа връзка между извършените разходи за транспорт и дейността на лицето, тъй като пряката и непосредствена връзка на извършените разходи е с безвъзмездно транспортно обслужване на чуждите работници. Едно от основните изисквания на ЗКПО е, че разходите, несвързани с дейността, не се признават за данъчни цели на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО. Законът не дефинира понятието „разходи, несвързани с дейността“, което означава, че то следва да се разбира в общоприетия му смисъл (чл. 46 от Закона за нормативните актове и чл. 37, ал. 2 и 3 от Указ № 883 за прилагане на Закона за нормативните актове). В категорията на разходите, несвързани с дейността, се включват всякакви разходи, които не са присъщи или иначе казано са чужди (извършват се в чужд интерес) и потенциално не създават доход за данъчно задълженото лице. Извършването на разходи в чужда полза, не може да са приеме за свързано с дейността, още повече с дейността на търговец, чиято основна цел е реализирането на печалба. В този смисъл, ако е договорено, че транспортът ще се извършва без да се дължи възнаграждение, се оказва, че дружеството извършва разходи в чужда полза, а резултатът от извършените разходи е безвъзмездно предоставяне на услуга. Характерът на разхода, като такъв в полза на друг търговец прави приложима по аргумент за по-силното основание нормата на чл. 26, т. 7 от ЗКПО, съгласно която за данъчни цели не се признават счетоводни разходи за дарения, извън посочените в чл. 31 от закона, каквото безспорно ще се яви извършването на транспортни разходи за превоз на чужди работници.

В заключение, ако бъде направен счетоводен разход за транспорт на чужди работници, този разход не е облагаем с данък върху разходите и не е данъчно признат. Същият ще формира данъчна постоянна разлика и счетоводния финансов резултат ще подлежи на увеличение.

3. № 14-38-36/25.08.2017 г. - разрешение за извършването на корекция на ГДД по чл. 92 от ЗКПО – поради допуснатата техническа грешка в при вписване на размера на тримесечната авансова вноска за 2017 г.

Правилата за определяне на авансовите вноски са регламентирани в глава четиринадесета, чл. 83 – 91 от ЗКПО. На основание чл. 88 от ЗКПО лицата могат да подават декларация за намаляване или увеличаване на авансовите вноски, когато смятат, че те ще се отличават от дължимия годишен корпоративен данък, като намалението, съответно увеличението на авансовите вноски се ползва след подаването на декларацията. Редът по чл. 103-106 от ДОПК по правило не може да се използва за намаляване размера на авансовите вноски по ЗКПО. Възможността за коригиране по реда на чл. 103-106 от ДОПК на декларация за авансови вноски по чл. 86 или 87 от ЗКПО е изключение от правилото за коригиране по реда на чл. 88 от ЗКПО и следва да се прилага единствено в случаите на техническа грешка. Това са случаите, при които за деклариране на съответната авансова вноска не съществуват никакви разумни причини. Доколкото причините за погрешното деклариране (наличие на техническа грешка) се твърдят от лицето, но преценката за същите следва да се извърши от компетентния орган по приходите, считам че при тази преценка следва да се вземат предвид освен обясненията на лицето, също и характерът, обемът и текущите резултатите от дейността на предприятието. Ако при тази преценка се налага изводът, че декларираната като авансова вноска цифра няма обяснение в неправилна прогноза на печалбата, а е в резултат на техническа грешка, следва да се допусне коригирането на декларацията по реда на чл. 103-105 от ДОПК. Такъв би бил например случаят, при който едно дружеството няма промени в структурата, персонала и вида на упражняваната дейност, но е декларирано авансова вноска,

изчислена на база цифра за размер на печалбата, съществено отличаваща се от печалбата предшествашите години. Възможно е грешката да е в резултат на погрешно изписване на цифра, нямаща отношение към действителната прогнозна печалба. Считам, че от значение за допустимостта на корекцията също така е и своевременното заявяване от страна на лицето на допуснатата грешка. Намирам за недопустимо по реда на чл. 103-105 от ДОПК с обратно действие да се заличава правният ефект от декларация, ако същата е подадена от лицето месеци преди заявяване на грешката, доколкото стопанските субекти следва да полагат характерната за търговец по-висока степен на грижа за своевременно и точно определяне и деклариране на данъчните си задължения. В конкретния случай органът по приходите следва да упражни компетентността си, като съобрази относимите към случая факти и обстоятелства с оглед изложените по-горе критерии и като прецени характера на грешката, да реши казуса по същество.

ПРАКТИКА НА ВЪРХОВНИЯ АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД

- **Решение № 14848 от 05.12.2017 г. по адм. д. № 13289/2016**

Предмет на доставките са компютърни и офис консумативи, строителни материали, хранителни продукти и др. Към процесните фактури не са представени сключени договори с дружествата-доставчици и приемо-предавателни протоколи. Не е установено как са транспортирани стоките и къде са били складирани преди доставките. Две от фактурите от доставчика [фирма] са с предмет хранителни стоки по опис и хранителни стоки по заявка, но опис липсва, както и заявки за стоките, т.е. фактурите нямат годем предмет. Като доказателство към делото е приет и РА № 2101307984/05.03.2014 г., издаден на [фирма] и съответстващият му РД. В тях органите на приходите са направили изричен извод, че дружеството като доставчик не е осъществило доставките, документиран с процесните фактури. Наличието на надлежни фактури, които са отразени счетоводно, не е достатъчно да обуслови право на приспадане на данъчен кредит. ... Липсата на данни за приемо-предаване изначално опровергава извода за осъществено прехвърляне на право на собственост върху родово определените вещи, предмет на процесните фактури. Данъчното събитие и правомерното начисляване на данъчен кредит са функция от извършено прехвърляне на право на собственост върху стоки. В процесния случай не се установяват тези релевантни за спора обстоятелства. Направената корекция на декларирания финансов резултата за 2012 г. е законосъобразна на основание на чл.26, т.2 от ЗКПО вр. чл.10, ал.1 от ЗКПО и чл. 16, ал.2, т.4 от ЗКПО. ... При липса на правомерно начисляване на данъка, не е налице данъчно събитие, т.е. издадените данъчни документи са документално необосновани, поради което вписаните в тях разходи не следва да се признаят за данъчни цели, при което с техния размер следва да се увеличи финансовият резултат за периода.

- **Решение № 13421 от 07.11.2017 г. по адм. д. № 258/2017**

При липса на доставки по спорните фактури доводът на ревизираното лице за приложение на чл.27, ал.1, т.2 от ЗКПО е неоснователен, тъй като на разходите по фактурите не съответстват приходи. По фактурите за СМР, издадени от ревизираното лице на неговия възложител, ревизираното лице е получило приходи, които не могат да се обвържат с разходите по фактурите на [фирма] и [фирма], след като с влязъл в сила РА е прието, че по тези фактури доставките не са осъществени. Действителните разходи по изграждане на СМР, които ревизираното лице е доставило на своя възложител не са доказани по делото и доводът за приложение на чл.27, ал.1, т.2 от ЗКПО е неоснователен. Законосъобразно в РА на основание чл.26, т.1, чл.10, ал.1 и чл.16, ал.2, т.4 от ЗКПО е увеличен финансовият резултат с разходите по фактурите за доставки, които не са осъществени и са използвани с цел отклонение от данъчно облагане.

- **Решение № 13287 от 07.12.2016 г. по адм. д. № 14650/2015**

Съгласно чл. 28, ал.2 ЗКПО разходите за материални запаси, произтичащи от брак, не се признават за данъчни цели и се третира като данъчни постоянни разлики - изключение от общото правило е предвидени в чл. 28, ал.3,т.3 ЗКПО при брак на материални запаси. Твърденията на ревизирания търговец са, че бракуваните стоки – украински бонбони и алкохол са с изтекъл срок на годност, не са доказани. Не е доказано и по какъв начин е извършено бракуването на стоките. Липсата на

данни кога са закупени стоките за да се прецени кога е изтекъл техният срок на годност, не може да се установи само със свидетелски показания, както е приел първоинстанционният съд относно разпита на свидетеля С. С., работил като счетоводител през 2008 г. при едноличния търговец. Само описанието на стоките в протокола за брак, без в него да са налице данни за срока на годност на същите, не е достатъчно за да се приеме, че е налице изключението по 28, ал.3, т.3 ЗКПО за неприлагане на ал. 2 на същата разпоредба. Липсват и инвентаризационни описи, въпреки че такива са поискани от ревизираното лице, а свидетелят С. е пояснил, че те са предадени на собственика – едноличния търговец, поради което на последния е било задължението да ги съхранява. В този смисъл настоящият съдебен състав възприема констатациите в ревизионния акт за увеличаване финансов резултат за 2008 г. като законосъобразно.

- **Решение № 4248 от 23.6.2017 г. по адм.д. № 3728/2015 г.**

...от представените документи не се доказват изпълнение на изискванията на чл.136, т.2 и т.3 ДОПК, като чуждестранното лице не е удостоверило по посочени в ДОПК ред, че е местно лице по смисъла на СИДДО с Великобритания, че е притежател на дохода; че не притежава място на стопанска дейност или определена база на територията на страната, с която е свързан съответният доход... Съгласно разпоредбата на чл.135, ал.2 ДОПК спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане се прилагат след удостоверяване на основанията за това. В разпоредбата на чл.136 от кодекса са въведени общите основания за прилагане на СИДДО, като едно от тях, посочено в чл.136, ал.1, т.2, е чуждестранното лице да удостовери пред органа по приходите, че е притежател на дохода от източник в Република България. В случая спорната предпоставка за прилагане на СИДДО е тази по чл.136, т.2 ДОПК, като в случая събраните доказателства, преценени поотделно и в тяхната съвкупност, обосновават извода, че по отношение на чуждестранното лице, реализирало доход от източник в страната, не са налице основанията на чл.136, т.2 ДОПК, тъй като същото не е действителен притежател на доходите от лихви, реализирани от източник в Република България.

Вярно е, че в случая е представена декларация от чуждестранното лице "А. кепитъл лимитид", че същия е получател на доходи от източник в страната, но с оглед възникналото съмнение и в съответствие с правомощието си по чл.141, ал.1 ДОПК приходните органи са извършили проверка на декларираните данни във връзка с представеното заемно споразумение и са достигнали до правилния извод, че "А. кепитъл лимитид"-М. е сключило споразумението и е получило извършените плащания по него, единствено в ролята си на прикриващо дружество спрямо свързаното с него лице "А. кепитъл корпорейшън" Л., установено на К. острови.

- **Решение № 6669 от 29.05.2017 г. по адм. д. № 9285/2016**

По делото не е спорно, че в периода м.12.2007г. до 15.02.2013г. ревизираното лице е получило заем от чуждестранното лице [фирма] - собственик на капитала на ревизираното лице, в размер 7 080 098,39 лв, за които суми дължимите договорени лихви са 1 521 131,61 лв. Сумите са били предоставяни във връзка с изграждане на вилни сгради на българското Черноморско крайбрежие. В РД е констатирано, че е направена апортна вноска в капитала на ревизираното лице от собственикът на капитала в размер на предоставените в заем средства и лихвите за тях, определени с експертна оценка на трима оценители, като разходите за лихви са осчетоводени от ревизираното лице на 25.06.2013 г. На същата дата е осчетоводена и апортната вноска. Не е начислен данък при източника, който получателят – чуждестранно лице дължи.

Начисляването на дохода от лихви е извършено през 2013 г., когато с тяхната стойност е направена апортна вноска от получателя на дохода в капитала на дружеството, поради което предвид чл.202, ал.2 от ЗКПО платецът на дохода, удържащ данък при източника по чл.195, е длъжен да внесе дължимия данък в срок до края на месеца, следващ тримесечието на начисляване на дохода. Правилен е изводът на съда, че жалбоподателят не е доказал основания за приложение на СИДДО между правителствата на Народна република България и правителството на Обединеното кралство Великобритания и Северна Ирландия /отм. с ДВ, бр.10/05.02.2016г./. Видно от приложените договори получателят на дохода е регистриран в столицата на Британските Вирджински острови Роуд Таун на о.Тортола, не е с място на управление в Обединеното кралство в границите, посочени в чл.3, ал.1, б."а" от цитираната СИДДО.

- **Решение № 12986 от 01.12.2016 г. по адм. д. № 1085/2016**

Относно допълнително определените с РА данъци при източника по реда на чл.195, ал.1 ЗКПО за изплатените през 2012 г. в полза на т.н. „картови дружества” възнаграждения за технически услуги по смисъла на чл.12, ал.5, т.3 и т.4 ЗКПО, първоинстанционният съд е приел, че изводът на приходните органи е неправилен. След съобразяване на заключението на експерта по ССЧЕ и на легалните дефиниции за „авторизация”, „сетълмент” и „клиринг”, решаващият състав е счел, че предоставените от картовите дружества комплексни услуги са от първостепенно значение за извършването на платежните трансакции. Разгледани поотделно и в съвкупност те не могат да се характеризират като технически, а като финансови.

ЗАКОН ЗА ДАНЪЦИТЕ ВЪРХУ ДОХОДИТЕ НА ФИЗИЧЕСКИТЕ ЛИЦА **(ЗДДФЛ)**

ПРОМЕНИ В ЗДДФЛ

➤ **ДВ. БР. 97/06.12.2016 г. - в сила от 01.01.2017 г.**

- **Чл.23, ал.2** Данъчните облекчения се ползват, при условие че данъчно задълженото лице няма подлежащи на принудително изпълнение публични задължения към датата на подаване на годишната данъчна декларация.

➤ **ДВ. БР. 58/18.07.2017 г. , ДВ. БР. 63 /04.08.2017 г.**

➤ **ДВ. БР. 97/05.12.2017 г.**

- **Чл. 50** Задължение за подаване на годишна данъчна декларация

Ал.5. Местните физически лица прилагат към годишната данъчна декларация по ал. 1 доказателства за размера на внесените в чужбина данъци и задължителни осигурителни вноски.

Ал.6. За доходи от източник в чужбина, при облагането на които съгласно действаща данъчна спогодба се прилага метод за избягване на двойното данъчно облагане "освобождаване с прогресия", местните физически лица могат да не представят доказателства за размера на внесените данък по ал. 5.

- Създава се чл. 50а Възможност за деклариране на необлагаеми доходи

Чл. 50а. Местните физически лица могат да декларират в годишната данъчна декларация по чл. 50 придобитите през годината доходи по чл. 13, полученото имущество по наследство, завет и дарение, както и полученото имущество с възстановено право на собственост по реда на нормативен акт.

- **В чл. 53** Срок и начин за подаване на годишната данъчна декларация

Ал.6. Лицата, които подадат годишната данъчна декларация до 31 януари на следващата година по електронен път, ползват отстъпка 5 на сто върху данъка за довносяне по годишната данъчна декларация, но не повече от 500 лв., при условие че нямат подлежащи на принудително изпълнение публични задължения към момента на подаване на декларацията и данъкът за довносяне е внесен в срок до 31 януари.

- **В чл. 56** Срок за подаване на декларацията за дължими данъци

Ал.2. Предприятията - платци на доходи, подават декларацията по чл. 55, ал. 1 само по електронен път.

- **В чл. 73** Задължения за предоставяне на информация от платци на доходи

Ал.4. Справката по ал. 1 се предоставя в срок до 15 март на следващата година на териториалната дирекция на Националната агенция за приходите по мястото на регистрация на платеща на дохода. При прекратяване с ликвидация или с обявяване в несъстоятелност на предприятие справката по ал. 1 се предоставя в сроковете и по реда за подаване на данъчната декларация по чл. 162 от Закона за корпоративното подоходно облагане.електронен път.

МЕСТНИ И ЧУЖДЕСТРАННИ ФИЗИЧЕСКИ ЛИЦА - ЗДДФЛ

Местните физически лица са носители на задължението за данъци за придобити доходи от източници в Република България и в чужбина, а чуждестранните физически лица са носители на задължението за данъци за придобити доходи от източници в Република България (чл. 6 и 7 от ЗДДФЛ).

МЕСТНИ ФИЗИЧЕСКИ ЛИЦА – СИДДО

1. За целите на тази спогодба понятието "местно лице на едната договаряща държава" означава всяко лице, което съгласно законодателството на тази държава подлежи на данъчно облагане в нея поради своето местожителство, местопребиваване, място на учредяване, място на управление или всеки друг критерий от подобно естество, а също включва тази държава и всяко нейно административно териториално подразделение или неин орган на местна власт. Този термин обаче не включва лице, което подлежи на данъчно облагане в тази държава само по отношение на доходи от източници в тази държава или имущество, разположено в нея.

2. Когато въз основа на разпоредбите на ал. 1 едно физическо лице е местно лице и на двете договарящи държави, тогава неговото положение се определя, както следва:

- а) то се счита за местно лице само на държавата, в която разполага с постоянно жилище; ако то разполага с постоянно жилище в двете държави, то се счита за местно лице само на държавата, с която има по-тесни лични и икономически връзки (център на жизнени интереси);
- б) ако държавата, в която е центърът на жизнените му интереси, не може да бъде определена съгласно разпоредбите на буква "а" или ако то не разполага с постоянно жилище в нито една държава, то се счита местно лице само на държавата, в която обичайно пребивава;
- в) ако то обичайно пребивава в двете държави или в нито една от тях, то се счита за местно лице само на държавата, на която е гражданин;
- г) ако то е гражданин и на двете държави или на нито една от тях, компетентните органи на договарящите държави ще решат въпроса чрез взаимно споразумение.

- **Облага се САМО** - не се облага в страната, където доходът е придобит
- **МОЖЕ да се облага** – задължително се облага в страната, където доходът е придобит, при източника; лимит

Задължения за предоставяне на информация от държавни органи

Чл. 74. (1) Министерството на вътрешните работи при поискване от органите по приходите предоставя необходимата информация за установяване дали едно лице е местно или чуждестранно съгласно глава първа.

(2) Министерството на регионалното развитие и благоустройството ежегодно до 15 декември предоставя на Националната агенция за приходите актуални данни за населението по настоящ адрес, обобщени по населени места.

Придобиване на доходи

- Датата на плащане в брой; заверяването на сметката на получателя на дохода или получаването на чека-при безналично плащане.
- В случаите на продажба, замяна или друго възмездно прехвърляне на права или имущество по чл. 33, ал. 3 доходът се смята за придобит към датата на прехвърлянето.

- Доходът се смята за придобит от физическото лице и когато по негово нареждане или по споразумение между него и платеща плащането или престацията са получени от трето лице - датата на придобиване се определя по общия ред на чл. 11, ал. 1 и 2 от ЗДДФЛ.

ВЪПРОСИ ПО ЗДДФЛ - СЪГЛАСНО НАП

1. № 94005/11.01.2017 г. - Данъчно облагане на доходи от наем на имоти от двама съсобственика, като единият е получавал наемите в целия им размер; частта от наемите в размер на $\frac{1}{2}$ не е предадена на другия съсобственик; предстои завеждане на дело.

Ако е изпълнено условието на разпоредбата на чл. 11, ал. 3 от ЗДДФЛ, и е налице нареждане или споразумение с платеща, плащането или престацията да са получени от трето лице, е налице придобит от доход и съответно задължение за деклариране в ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ. Аргумент в тази посока е разпоредбата на чл. 30 от Закона за собствеността, според която всеки съсобственик участва в ползите и тежестите на общата вещ съразмерно с частта си.

Ако платещът на дохода не издаде служебна бележка по чл. 45, ал. 4 от ЗДДФЛ (поотделно на всяко лице, представляващо наемодател и получател на доход от наем, съобразно сключения договор за наем), физическото лице не може да удостовери размера на удържания авансово данък; но неиздаването на формулярите по чл. 45, ал. 4 от ЗДДФЛ от платеща на дохода не освобождава физическото лице от задължението да декларира brutния размер на придобития от него доход.

В съответствие с изискванията на чл. 45, ал. 8 и 9 от ЗДДФЛ, служебната бележка по чл. 45, ал. 4 се издава при поискване от лицето, придобило дохода, а когато лицето не е поискало издаването ѝ – в срок до 15 април на следващата година и се предоставя на лицето, придобило дохода, или на упълномощено от него лице. Подписването им означава, че сте получили дохода.

2. № 3_ 2169/12.10.2017 г. - български гражданин, но по смисъла на ЗДДФЛ е чуждестранно физическо лице - живее повече от 183 дни в чужбина и центърът на жизнените му интереси е във Великобритания. Същото отдава под наем на местни физически лица свой недвижим имот в България.

Ако физическото лице се определя като чуждестранно лице за целите на ЗДДФЛ и местно лице за друга държава, съгласно критериите посочени в чл.4, то тогава за него следва да бъде приложена нормата на чл. 7 от ЗДДФЛ.

С оглед разпоредбата на чл. 8, ал. 6, т. 5 от ЗДДФЛ доходите от наем или от друго възмездно предоставяне за ползване на движимо или недвижимо имущество, намиращо се на територията на страната, са от източник в България. Следва обаче да се има предвид и нормата на чл. 75 от ЗДДФЛ, съгласно която когато в данъчна спогодба или в друг международен договор, ратифициран от Република България, обнародван и влязъл в сила, се съдържат разпоредби, различни от разпоредбите на този закон, прилагат се разпоредбите на съответната данъчна спогодба или договор.

В случая съгласно чл. 6, ал. 1 от Спогодбата между РБългария и Обединеното Кралство Великобритания и Северна Ирландия за избягване на двойното данъчно облагане и предотвратяване отклонението от облагане с данъци на доходите и печалбите от прехвърляне на имущество, доходи, получени от местно лице на едната договаряща държава (в случая на Великобритания) от недвижимо имущество (включително доходи от селско и горско стопанство), намиращо се в другата договаряща държава (Република България), могат да се облагат в тази друга държава. Изразът "може да се облага" по отношение на определен доход означава, че и двете държави облагат с данък този доход по следния начин: държавата на източника на дохода облага посочения доход със съответния данък, предвиден във вътрешното ѝ законодателство (като се

съобразява и с разпоредбите на конкретната СИДДО), а държавата на местното лице – бенефициент на дохода облага същия доход и едновременно с това прилага предвидения в СИДДО метод за избягване на двойното данъчно облагане. Следователно за дохода от наем на имота в България, в изпълнение на Спогодбата, данъкът се дължи в България. Когато са начислени/изплатени в полза на чуждестранни физически лица, този вид доходи от източник в България подлежат на облагане с окончателен данък съгласно чл. 37, ал. 1, т.4 от ЗДДФЛ. На основание чл. 37, ал. 2 от ЗДДФЛ окончателният данък за доходите от наем, попадащи в обхвата на чл. 37, ал. 1, т. 4 от ЗДДФЛ се определя върху брутната сума на начислените/изплатени доходи. При това положение липсва правно основание за приспадане на разходи за дейността за тези доходи, независимо от статута на платеща на дохода. Ставката на данъка за този вид доход е 10 на сто съгласно чл. 46, ал. 1 от ЗДДФЛ. Окончателният данък се удържа и внася в сроковете и по реда на чл. 65 - 68 от същия закон (чл. 46, ал. 5 от ЗДДФЛ).

В разпоредбата на чл. 67, ал. 1 от ЗДДФЛ е предвидено, че данъкът за доходи от наем или от друго възмездно предоставяне за ползване на движимо и недвижимо имущество се внася от лицето, придобило дохода, в срок до края на месеца, следващ тримесечието на придобиване на дохода.

На основание чл. 55, ал. 2 от ЗДДФЛ, декларацията по чл. 55, ал. 1 се подава от физическото лице, придобило дохода или упълномощено лице, когато платещът на дохода не е задължен да удържа и внася данъка, освен в случаите по чл. 67, ал. 4. Данъчната декларация по чл. 55, ал. 1 от ЗДДФЛ се подава в сроковете за внасяне на дължимите данъци в Териториалната дирекция на Националната агенция по приходите (ТД на НАП), в която подлежат на внасяне същите (чл. 56 и чл. 57 от ЗДДФЛ).

Съгласно чл. 37а, ал. 1 от ЗДДФЛ, чуждестранно физическо лице, което е местно лице за данъчни цели на държава - членка на Европейския съюз, или на друга държава – страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство, има право да избере да преизчисли окончателния данък за доходите по чл. 37. Когато чуждестранното лице избере да преизчисли окончателния данък, преизчислението се извършва за всички придобити от лицето доходи през годината, подлежащи на облагане с окончателен данък по чл. 37. В тези случаи, преизчисленият данък е равен на данъка върху общата годишна данъчна основа или на данъка върху годишната данъчна основа по чл. 28, който би бил дължим за тези доходи в случай, че те са придобити от местно физическо лице. Когато чуждестранното лице е извършило разходи, свързани с доходите подлежащи на преизчисляване, за които би бил дължим данък върху разходите по реда на ЗКПО в случай, че те са били извършени от местно физическо лице, с този данък се увеличава сумата на преизчисления данък (чл. 37а, ал. 2 от ЗДДФЛ).

Видно от цитираните разпоредби, когато чуждестранното физическо лице избере да преизчисли окончателния данък за доходите по чл. 37 от ЗДДФЛ, по отношение на формирането на облагаемия доход и на годишната данъчна основа са приложими разпоредбите, валидни за местните физически лица. В случаите, когато разходите за съответния вид доход са във фиксиран размер, регламентиран в самия данъчен закон документ не се изисква. Такива са случаите, при които облагаемият доход ще се формира по реда на чл. 29, 31 или 33, ал. 1 от ЗДДФЛ, сред които е и доходът от наем. В тези случаи размерът на разходите е нормативно регламентиран и не е необходимо да бъдат представяни документи, но и не могат да бъдат приспадани разходи в по-голям размер от посочения в данъчните норми. Когато са налице доходи, които подлежат на облагане с данък върху годишната данъчна основа по чл. 28 от ЗДДФЛ, облагаемият доход се формира по реда на чл. 26 от закона, т.е. по отношение на документирането и признаването на разходите за данъчни цели, следва да се прилагат правилата на ЗКПО. В настоящия случай предвид вида на получения доход, същият не подлежи на облагане с данък върху годишната

данъчна основа по чл. 28 от ЗДДФЛ и облагаемият доход не се формира по реда на чл. 26 от същия закон.

На основание чл. 37а, ал. 3 от ЗДДФЛ, когато размерът на внесения окончателен данък за доходите по чл. 37 превишава размера на преизчисления данък за същите доходи, разликата подлежи на възстановяване до размера на окончателния данък по чл. 37, който чуждестранното лице не може да приспадне от дължимия данък върху тези доходи в държавата, където лицето е местно за данъчни цели. Законодателят не е предвидил специален документ за удостоверяване на това обстоятелство, поради което същото ще бъде декларирано от физическото лице в годишната данъчна декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ. В тази връзка следва да се има предвид, че изборът за преизчисляване на окончателния данък по чл. 37 се упражнява чрез подаване на годишна данъчна декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ. В данъчната декларация се включват и всички други доходи, подлежащи на деклариране от чуждестранното физическо лице (чл. 37а, ал. 4 от ЗДДФЛ).

Съгласно чл. 58 от ЗДДФЛ, по искане от наемодателя може да се издаде удостоверение по образец за платен данък от чуждестранно физическо лице. Искането се подава в ТД на НАП, в която е подадена декларацията по чл. 55. На основание чл. 4, т. 6 от Наредба Н-18/2006 г. на МФ за регистриране и отчитане на продажби в търговските обекти чрез фискални устройства, наемодателите-физически лица, които не са търговци по смисъла на Търговския закон не са задължени да регистрират продажбите чрез фискални устройства.

По силата на чл. 9, ал. 2 от ЗДДФЛ, данъчно задължените лица, които не са длъжни да издават фискална касова бележка от фискално устройство или касова бележка от интегрирана автоматизирана система за управление на търговската дейност съгласно ал. 1, издават документ за придобитите от тях доходи от източници по чл. 10, ал. 1, т. 3 и 4, съдържащ реквизитите по чл. 6, ал. 1 от Закона за счетоводството (ЗСч).

Указание № 92-00-1299#2/04.10.2017 - относно условието за ползване на облекчения по реда на данъчните закони, задълженото лице да няма подлежащи на принудително изпълнение публични задължения

- Изпълнението и доказването на условията за ползване на данъчни облекчения и отстъпки е в тежест на данъчно задълженото лице, доколкото става въпрос за благоприятстващо го изключение от общите правила
- Публичните задължения са държавните и общинските вземания, посочени в т. 1 - 9 на разпоредбата ал. 2 на чл. 162 на ДОПК
- „Подлежащи на принудително изпълнение“
- В практиката се приема за добър стопанин или търговец онзи длъжник, който, за да удовлетвори интереса на кредитора си, изпълнява задълженията си винаги точно, в съобразност с повелите на закона и на добросъвестността. Ето защо, както вече бе посочено, по отношение публичните вземания, като носими парични задължения, не се изисква специално уведомяване или покана от кредитора (публичния вискател), поради което тези задължения трябва да бъдат заплащани доброволно, по собствена инициатива на задълженото лице и в законоустановените срокове, без значение техния размер и размера на разноските по изпълнението.
- Определяне на момента, към който лицето е знаело, че има непогасени публични задължения към релевантната дата
- Момент, към който лицето е следвало да знае, че има непогасени публични задължения към релевантната дата

- Как физическите лица могат да узнаят за наличието на подлежащи на принудително изпълнение публични задължения към момента, в който искат да ползват данъчни облекчения - възможност на физическото лице по всяко време да упражни правото си на достъп до своята данъчно-осигурителна сметка и сметката на предявените за събиране публични вземания, като съответно се съобрази с вписванията в нея