



ДЕКЛАРИРАНЕ НА СВЕТОВНИЯ ДОХОД В ГОДИШНАТА ДАНЪЧНА ДЕКЛАРАЦИЯ ПО ЧЛЕН 92 ОТ ЗКПО

Христо Досев

Дипломиран експерт-счетоводител,
 регистриран одитор,
 Управляващ съдружник в „Досеви – консултации и одит“ ООД и в „Търтей консулт“ ООД – Габрово

Ключови думи:	Резюме
<p>ЗКПО СИДДО Данъчен кредит Освобождаване с прогресия Печалби Доходи от недвижимо имущество Премахване на двойното данъчно облагане Освобождаване от облагане Приспаднат от данъка</p>	<p>В статията ще бъдат разгледани възможностите, които предоставя местното данъчно законодателство за приспадане на подобен на корпоративния или наложен вместо него данък, платен в чужбина. С конкретни практически примери ще покажем как печалбите, реализирани в чужбина, следва да се декларират в ГДД по чл. 92 от ЗКПО в зависимост от предвидения в съответната СИДДО метод за избягване на двойното данъчно облагане – облагане с прогресия или данъчен кредит. Ще разгледаме конкретната фактическа обстановка, при която местно юридическо лице реализира един и същи вид доход в чужбина – доходи от недвижимо имущество, но в зависимост от това в коя държава се намира имотът – в Испания и съответно в Русия, СИДДО предвиждат различни методи за облагането на световния доход на предприятието, което предопределя различен подход при деклариране на печалбите в ГДД по чл. 92 от ЗКПО.</p>

Въведение

Данъчно задължените по ЗКПО местни юридически лица следва да знаят, че материалният данъчен закон има за цел да обложи с корпоративен данък реализираната от тях печалба, без оглед на това дали същата е с произход от страната, или е реализирана в друга държава. При условие че счетоводният финансов резултат на всяко едно предприятие следва да включва всички доходи, реализирани както в България, така и в чужбина, то на практика се получава, че световната печалба на местните юридически лица представлява онази база, от която по реда на ЗКПО се определят данъчната основа и съответно дължимият корпоративен данък за финансовата година. Обикновено местните данъчни законодателства не пропускат възможността да обложат с данък реализираните на тяхна територия доходи и печалби, поради което за предприятията в страната съществува вероятност да обложат част от своите печалби два пъти – веднъж по реда на чуждестранното

данъчно законодателство и още веднъж по реда на ЗКПО. В този смисъл в ЗКПО са предвидени ред механизми, така че предприятията да не бъдат ощетявани посредством двойно облагане на едни и същи счетоводно отчетени печалби. На първо място следва да посочим нормата на чл. 13 от материалния данъчен закон, която третира най-общо международните договори при международното облагане на предприятията. По силата на цитираната данъчна норма, когато в международен договор, ратифициран от Република България, обнародван и влязъл в сила, се съдържат разпоредби, различни от разпоредбите на ЗКПО, се прилагат разпоредбите на съответния международен договор. В случая именно спогодбите за избягване на двойното данъчно облагане (СИДДО) представляват такъв международен договор.

Вземайки предвид факта, че България не е сключила СИДДО с абсолютно всички държави, в чл. 14 от ЗКПО е предвиден механизъм, посредством който предприятията, местни юридически лица за България, ще имат право да приспаднат платените в чужбина данъци при определяне на данъчните си задължения за корпоративния данък или на алтернативните данъци. Най-общо казано при липса на СИДДО със съответната държава, в която местното юридическо лице е реализирало печалби или доходи, при определяне на корпоративния данък или на алтернативните данъци, то ще има право да приспадне като данъчен кредит за всеки подобен на корпоративния или наложен вместо него данък, **платен в чужбина**, ограничен до размера на българския данък върху тези печалби или доходи за всяка държава и за всеки вид доход поотделно.

В нашето изложение към статията ще представим единствено хипотезата за деклариране на придобития в чужбина доход от страна, с която Република България има сключена СИДДО, като ще разгледаме два варианта:

☛ **Вариант I** – при който за придобития в чужбина доход е предвидено да се прилага методът – „Освобождаване с прогресия”;

☛ **Вариант II** – при който за придобития в чужбина доход е предвидено да се прилага методът – „Данъчен кредит”.

Изложение

С приключване на финансовата 2019 година несъмнено за предприятията в страната започва процесът по годишното счетоводно и данъчно приключване. Това изисква от лицата да приложат принципите и концепциите на приложимото счетоводно законодателство в лицето на Закона за счетоводството и възприетата счетоводна база за съставяне на финансовите отчети – НСС или МСФО, както и да познават достатъчно задълбочено материалния данъчен закон в лицето на ЗКПО и СИДДО. Те следва да подсигурят формирането на верен счетоводен финансов резултат, който да бъде обложен коректно с корпоративен данък след съответните преобразувания, предвидени в ЗКПО. Финалният етап на данъчното приключване завършва със самото деклариране на счетоводната печалба и данъчния финансов резултат, респективно

определяне на дължимия корпоративен данък в годишната данъчна декларация. По наше наблюдение не всички предприятия попъхват коректно своята годишна данъчна декларация, особено когато следва да декларират в нея и придобитите в чужбина доходи и печалби. Ето защо, водени от идеята да бъдем максимално полезни, в изложението на настоящата статия ще разгледаме паралелно и с подходящите пояснения как местното данъчно задължено лице следва да попълни своята ГДД по чл. 92 от ЗКПО в случаите, когато за придобитите в чужбина доходи и печалби съответните СИДДО предвиждат двата възможни метода за избягване на двойното данъчно облагане, а именно метода на *освобождаване с прогресия* и съответно метода на *данъчния кредит*. В конкретните примери, които ще бъдат разгледани по-долу, сме възприели, че местното юридическо лице е получило един и същ вид доход – доход от наем на недвижимо имущество, разположено в две различни държави – Кралство Испания (Испания) и Руската федерация (Русия), които в зависимост от различния допустим метод за избягване на двойното данъчно облагане ще изискват от предприятието да попълни по различен начин своята годишна данъчна декларация.

Пример: „Алфа” ООД е местно юридическо лице, което през 2019 година има място на стопанска дейност в страната и съответно осъществява независима икономическа дейност на територията на България. През годината дружеството е отчетло нетни приходи от продажби на стоки в размер на 100 000 лева. За осъществяване на дейността си в страната дружеството е отчетло следните разходи в своя отчет за приходите и разходите:

- Разходи за материали – 5 000 лева;
- Разходи за външни услуги – 8 000 лева;
- Разходи за амортизация – 10 000 лева. В данъчния амортизационен план разходите за амортизация са в размер на 14 000 лева; и
- Отчетна стойност на продадените стоки – 67 000 лева.

О Б Щ О Разходи = 90 000 лева.

Паралелно с това „Алфа” ООД е закупило недвижимо имот – сграда, разположена в чужбина, от която през 2019 година е отчетло приходи от наем в размер на левовата равностойност на 38 000 лева. За съответния недвижимо имот дружеството е начислило разходи за амортизация в размер на 15 000 лева. В данъчния амортизационен план разходите за амортизация са в размер на 9 000 лева. Отделно от това „Алфа” ООД е отчетло разходи за външни услуги, платени на местни доставчици в размер на левовата равностойност на 3 000 лева, за които дружеството не разполага с първични счетоводни документи.

Върху реализирания приход от наем в чужбина „Алфа” ООД е заплатило данък в размер на 4 000 лева по реда на местното данъчно законодателство.

Иска се от „Алфа” ООД да попълни своята ГДД по чл. 92 от ЗКПО за финансовата 2019 година, при условие че:

☛ **Вариант I** – недвижимото имущество е разположено в Испания и

☛ **Вариант II** – недвижимото имущество е разположено в Русия.

Преди да престъпим към конкретното решаване на казуса в своите два варианта, следва да направим някои изходни обобщения, които са общовалидни от гледна точка на счетоводното и данъчно законодателство и които местното юридическо лице „Алфа“ ООД трябва да съобрази, без оглед на това дали недвижимият имот се намира в Испания, или в Русия.

Основното предположение за текущото счетоводно отчитане на предприятията в страната, регламентирано в чл. 3, ал. 3 от Закона за счетоводството, е, че същите осъществяват текущото счетоводно отчитане на основата на документална обосновааност на стопанските операции и факти при спазване изискванията за съставянето на документи по този закон. Ето защо, когато предприятието встъпва в търговско-правни взаимоотношения с други лица, то следва да издава документи, отговарящи на изискванията за първичен счетоводен документ, адресиран до външен получател по смисъла на чл. 6, ал. 1 от Закона за счетоводството. Имайки предвид, че осъществяваната независима икономическа дейност е на територията на друга държава, където не се формира място на стопанска дейност, това би означавало, че предприятието „Алфа“ ООД би следвало да се съобразява и с изискванията на законодателството на тази друга държава по отношение документиранията на извършените от него стопански операции. Тоест независимо дали „Алфа“ ООД е подвластно на испанското, или на руското данъчно законодателство, то следва да разполага с първични счетоводни документи, посредством които може да идентифицира лицата, осъществили търговско-правните сделки, техния предмет и стойностно изражение, както и момента на осъществяването им. Ето защо задължение на „Алфа“ ООД е да подsigури съответната документална обосновааност на извършените от дружеството приходи и разходи с място на изпълнение на територията на другата държава. Следва да се има предвид, че първичните счетоводни документи, които са съставени на чуждия език (испански или руски), ще трябва да се превеждат на български език единствено в случаите, когато подобен превод се изисква по силата на някой друг закон. Законът за счетоводството не изисква задължително документите, които постъпват в предприятията на чужд език, да се превеждат на български език.

Първичните документи, с които са документирани стопанските операции, извършени във връзка с отдаването под наем на недвижим имот, находящ се на територията на Испания/Русия, както и всички счетоводно отчетени разходи във връзка с реализираните приходи (разходи за амортизации и разходи за външни услуги в случая), следва да намерят счетоводно отражение в хронологичните счетоводни регистри на предприятието „Алфа“ ООД. Тоест документите, с които предприятието отчита приходите и разходите във връзка с извършените търговско-правни сделки на територията на Испания, респективно Русия, ще представляват част от счетоводния финансов резултат на

отчитащото се предприятие за финансовата 2019 година.

☛ **Решение на Вариант I – недвижимото имущество е разположено в Испания**

За да може „Алфа” ООД да формира коректно своя счетоводен и съответно данъчен финансов резултат за 2019 година, то паралелно с изискванията на ЗКПО предприятието следва да се съобразява и със СИДДО с Кралство Испания. Съгласно чл. 5 от спогодбата доходи, получени от местно лице на едната договаряща държава (България), от недвижимо имущество, намиращо се в другата договаряща държава (Испания), могат да се облагат в тази друга държава (съответно в Испания). Това означава, че след като доходите (печалбите) от недвижимото имущество, намиращо се в Испания, се облагат по реда на испанското данъчно законодателство, то за да се избегне двойното данъчно облагане на доходите (печалбите), следва да се приложи конкретно предвиденият в СИДДО метод за избягване на двойното данъчно облагане. Съгласно чл. 21, т. 2 от спогодбата, където се решава въпросът, свързан с премахване на двойното данъчно облагане в България, се казва: *Двойното данъчно облагане се избягва по следния начин:*

- а) когато местно лице на България получава доходи или притежава имущество, които в съответствие с разпоредбите на тази спогодба могат да се облагат в Испания, такива доходи или имущество се освобождават от облагане в България;*
- б) въпреки това такива доходи или имущество могат да бъдат взети предвид при изчисляването на сумата на данъка върху оставащата част от доходите или имуществото на такова местно лице.*

Това означава, че конкретната СИДДО предвижда при облагане на доходи от имущество, разположено на територията на Испания, местното българско юридическо лице да може да ползва метода за избягване на двойното данъчно облагане – „освобождаване с прогресия” (ОП). В случай на освобождаване с прогресия обложеният доход при източника в Испания се освобождава от облагане в България, която представлява държавата, на която получателят на дохода (печалбата) – „Алфа” ООД, е местно лице.

Преди да пристъпим към онагледяване на попълване на ГДД по чл. 92, ал. 1 от ЗКПО (Образец 1010) на „Алфа” ООД за финансовата 2019 година, ще обърнем внимание на следните изисквания и последователности, които трябва да се спазят:

- ❖ в част V Определяне на данъчния финансов резултат и дължимия корпоративен данък, на редове Общо приходи (шифър 0100) и Общо разходи (шифър 0200) следва да се включат както осъществените приходи и разходи от дейността на „Алфа” ООД в България, така и приходите и разходите от дейността по отдаване под наем на недвижимото имущество в Испания. Тоест на ред 1

(Шифър 0100) следва да се посочат както нетните приходи от продажба на стоки в размер на 100 000 лева, реализирани в България, така и доходите от наем на недвижимо имущество, разположено в Испания, в размер на 38 000 лева. Аналогично на ред 2 (шифър 0200) следва да се посочат както разходите в България в размер на 90 000 лева, така и тези, реализирани за дейността в Испания в размер на 18 000 лева (15 000 лева амортизации + 3 000 лева външни услуги = 18 000 лева);

- ❖ декларираната счетоводна печалба (шифър 0310) включва счетоводно отчетената печалба на предприятието за цялата независима икономическа дейност, включително и тази, извършена в чужбина;
- ❖ положителният счетоводен финансов резултат за данъчно преобразуване (шифър 0610) подлежи на преобразуване с увеличенията и намаленията по реда на ЗКПО. Тоест счетоводният финансов резултат следва да се увеличи със счетоводните амортизации в размер на 10 000 лева (от дейността в България) и с тези в размер на 15 000 лева (от дейността в Испания), както и с разходите за външни услуги в размер на 3 000 лева, извършени в Испания, които не са документално обосновани. В същото време счетоводният финансов резултат трябва да се намали с данъчните амортизации в размер на 14 000 лева (от дейността в България) и респективно с данъчните амортизации в размер на 9 000 лева (от дейността в Испания);
- ❖ данъчната печалба (шифър 0910) включва и счетоводната печалба от дейността в Испания, преобразувана по реда на ЗКПО;
- ❖ върху така определената данъчна печалба се начислява корпоративен данък в размер на 10% и се посочва на ред Полагащ се корпоративен данък (шифър 1100);
- ❖ паралелно с това предприятието следва да попълни Приложение № 2 за печалби (доходи), обложени в чужбина, за които се прилага метод за избягване на двойното данъчно облагане (Образец 1012). Сумата на полагащия се данък след прилагане на метода за избягване на двойното данъчно облагане, съгласно СИДДО с Испания, определен в Приложение № 2 към годишната данъчна декларация, после ще се пренесе на ред 12 *Полагащ се корпоративен данък при прилагане на методи за избягване на двойно данъчно облагане* (шифър 1200) на част V от годишната данъчна декларация (Образец 1010) и именно това ще представлява размерът на дължимия в България годишен корпоративен данък на данъчно задълженото лице, което има доходи както в страната, така и от чужбина, след като е приложило съответната СИДДО за елиминиране на двойното данъчно облагане.

Попълването на Приложение № 2 към ГДД по чл. 92 от ЗКПО (Образец 1012) става посредством спазването на следните стъпки:

I. На първо място следва да се попълни Справка 2 – *Данни за печалби (доходи), обложени в чужбина при прилагане на метода*

„освобождаване с прогресия” и/или методи на данъчен кредит към Приложение № 2 към годишната данъчна декларация (образец 1012). В тази справка следва да се посочи държавата, в която предприятието е придобило доходи (колона 2) – в случая Испания; видът на придобития доход (колона 3) – в случая доходи от недвижимо имущество; приложеният метод за избягване на двойното данъчно облагане (колона 4) – в случая *освобождаване с прогресия*; brutният размер на дохода/прихода от съответната държава (колона 6) – в случая 38 000 лева и данъчният финансов резултат от съответната държава (колона 7) – **тоест преобразуваната по реда на ЗКПО счетоводна печалба, реализирана в Испания.** В случая счетоводната печалба в Испания е 20 000 лева (38 000 лева приходи – 18 000 лева разходи = 20 000 лева печалба), която за данъчни цели се увеличава със счетоводната амортизация от 15 000 лева и с разходите за външни услуги в размер на 3 000 лева, които не са документално обосновани, и съответно се намалява с данъчните амортизации в размер на 9 000 лева. Тоест преобразуваният данъчен финансов резултат е печалба в размер на 29 000 лева (20 000 лева + 15 000 лева + 3 000 лева – 9 000 лева = 29 000 лева.)

II. Така посоченият данъчен финансов резултат, тоест счетоводната печалба от сделките в Испания, преобразувана съгласно изискванията на материалния данъчен закон (ЗКПО), посочена в колона 7 на Справка 2, за която се прилага методът „Освобождаване с прогресия”, следва да се пренесе в ред 1.1. на Справка 1 *Определяне на дължимия годишен корпоративен данък при прилагане на метода „освобождаване с прогресия” и/или методи на данъчен кредит.*

III. На следващо място следва да се определи данъчната печалба на предприятието, която служи като база за определяне размера на дължимия корпоративен данък. За целта от общата данъчна печалба следва да се приспадне (извади) данъчната печалба, която е реализирана в Испания и която подлежи на облагане по реда на испанското данъчно законодателство – получената сума се отразява в ред 2 (шифър 2000) на Справка 1 от Приложение № 2.

IV. След това върху така определената по-горе данъчна печалба следва да се приложи данъчната ставка на корпоративния данък от 10% и да се определи полагащият се корпоративен данък при прилагане на метода „Освобождаване с прогресия” (шифър 3000).

V. Така определената сума на полагащия се корпоративен данък от шифър 3000 се пренася в ГДД образец 1010 – в част V *Определяне на данъчния финансов резултат и дължимия корпоративен данък*, на ред 12 *Полагащ се корпоративен данък при прилагане на методи за избягване на двойно данъчно облагане* – шифър 1200.

Имайки предвид, че за доходите от имущество СИДДО с Испания предвижда да се прилага методът за избягване на двойното данъчно облагане – „Освобождаване с прогресия”, чл. 92, ал. 6 от ЗКПО регламентира, че данъчно задълженото лице **няма задължението** да прилага към своята годишна данъчна декларация доказателства за внесения данък в чужбина. Подобно задължение имат единствено онези данъчно задължени лица, които съгласно съответната СИДДО прилагат

метода „Данъчен кредит” или които на основание чл. 14 от ЗКПО приспадат данък, платен в чужбина, когато със съответната държава България няма подписана СИДДО.

„Алфа” ООД е отчетло за 2019 година:

1. общо приходи в размер на 138 000 лева (100 000 лева от България + 38 000 лева от Испания = 138 000 лева);
2. общо разходи в размер на 108 000 лева (90 000 лева от България + 18 000 лева от Испания = 108 000 лева);
3. брутна счетоводна печалба в размер на 30 000 лева (138 000 лева приходи – 108 000 лева разходи = 30 000 лева печалба), от която 10 000 лева счетоводна печалба от България и 20 000 лева счетоводна печалба от Испания.

При равни други условия „Алфа” ООД следва да попълни своята годишна данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО, **спазвайки следните стъпки:**

(1) За деклариране на световния доход на предприятието, включващ както печалбите от България, така и тези, реализирани в Испания, посредством попълване на Част V от ГДД по чл. 92 от ЗКПО

№	ПОКАЗАТЕЛИ	ШИФЪР	СУМА
1	2	3	4
1	ОБЩО ПРИХОДИ (посочват се приходите по отчета за приходите и разходите/отчета за доходите)	0100	138 000
1.1	в т.ч. нетни приходи от продажби (посочват се нетните приходи от продажби по смисъла на § 1, т. 49 от ДР на ЗКПО във връзка с § 1, т. 11 от ДР на Закона за счетоводството)	0110	138 000
2	ОБЩО РАЗХОДИ (посочват се разходите по отчета за приходите и разходите/отчета за доходите)	0200	108 000
СЧЕТОВОДЕН ФИНАНСОВ РЕЗУЛТАТ (р.1 – р.2) (Ако получената разлика е > 0, попълнете ред 3.1; ако получената разлика е ≤ 0, попълнете ред 3.2)			
3.1	СЧЕТОВОДНА ПЕЧАЛБА	0310	30 000
3.2	СЧЕТОВОДНА ЗАГУБА	0320	

(2) На преобразуване съгласно механизмите на ЗКПО подлежи положителният финансов резултат, посочен на ред 6.1 (шифър 0610)

СЧЕТОВОДЕН ФИНАНСОВ РЕЗУЛТАТ ЗА ДАНЪЧНО ПРЕОБРАЗУВАНЕ <i>(р.1 - р.4) - (р.2 - р.5)</i>			
<i>(Ако получената разлика е > 0, попълнете ред 6.1; ако получената разлика е ≤ 0, попълнете ред 6.2)</i>			
6.1	ПОЛОЖИТЕЛЕН	0610	30 000
6.2	ОТРИЦАТЕЛЕН	0620	

(3) За преобразуване на положителния счетоводен финансов резултат съгласно изискванията на ЗКПО се попълва таблицата за преобразуване с увеличенията и намаленията

ПРЕОБРАЗУВАНЕ НА СЧЕТОВОДНИЯ ФИНАНСОВ РЕЗУЛТАТ							
№	А. УВЕЛИЧЕНИЯ	ШИФЪР	СУМА	№	Б. НАМАЛЕНИЯ	ШИФЪР	СУМА
1	Годишни счетоводни разходи за амортизации (чл. 54, ал. 2)	7010	25 000 ¹	1	Годишни данъчни амортизации (чл. 54, ал.1) - вж. помощна справка „Амортизируем и активи“, публикувана на интернет страницата на НАП – www.nap.bg	8010	23 000 ²
8	Разходи, непризнати за данъчни цели съгласно чл. 26, в т. ч.:	7080	3 000				
8.1	разходи, несвързани с дейността и/или които не са документално обосновани (чл. 26, т. 1 и 2)	7081	3 000 ³				
7	ВСИЧКО УВЕЛИЧЕНИЯ (от ред 1 до ред 10)	0700	28 000	8	ВСИЧКО НАМАЛЕНИЯ (от ред 1 до ред 13)	0800	23 000

¹ В справката за преобразуване на счетоводния финансов резултат се посочват увеличения и намаления на световния доход – както счетоводните амортизации от дейността в България, така и счетоводните амортизации от недвижимите имоти, разположени на територията на Кралство Испания. Тоест 25 000 лева = 10 000 лева амортизации от активите в България + 15 000 лева амортизации от активите в Испания.

² 23 000 лева = 14 000 лева данъчна амортизация от активите в България + 9 000 лева данъчна амортизация от активите в Испания.

³ 3 000 лева са документално необоснованите разходи за външни услуги, направени от сделките в Испания.

(4) За деклариране на данъчния финансов резултат и полагащия се корпоративен данък при прилагане на данъчната ставка от 10%, **преди прилагането на СИДДО и преди попълването на Приложение № 2 към ГДД**

ДАНЪЧЕН ФИНАНСОВ РЕЗУЛТАТ <i>(р. 6.1 или р. 6.2 + р. 7 от колона А – р. 8 от колона Б)</i> <i>(Ако получената разлика е > 0, попълнете ред 9.1; ако получената разлика е ≤ 0, попълнете ред 9.2)</i>			
9.1	ДАНЪЧНА ПЕЧАЛБА	0910	35 000
9.2	ДАНЪЧНА ЗАГУБА	0920	
10	ДАНЪЧНА СТАВКА	1000	10%
11	ПОЛАГАЩ СЕ КОРПОРАТИВЕН ДАНЪК <i>(р. 9.1 x р. 10)</i>	1100	3 500
12	ПОЛАГАЩ СЕ КОРПОРАТИВЕН ДАНЪК при прилагане на методи за избягване на двойно данъчно облагане <i>(р. 3 или ред 5 от справка 1 на образец 1012 – Приложение № 2)</i>	1200	Още не е попълнено

(5) За прилагането на СИДДО с Испания следва да се попълни Приложение № 2 към ГДД (Образец 1012). За целта първо се попълват данните, които се изискват в Справка 2 – Данни за печалби (доходи), обложени в чужбина при прилагане на метода „освобождение с прогресия” и/или методи на данъчен кредит към Приложение № 2 (образец 1012). Размерът на данъчния финансов резултат от дейността в Испания се определя, като счетоводно отчетеният финансов резултат от дейността в Испания – печалба в размер на 20 000 лева, се преобразува за данъчни цели по реда на ЗКПО по следния начин:

- Счетоводна печалба = 20 000 лева (38 000 лева приходи – 18 000 лева разходи = 20 000 лева печалба)
- Увеличение със счетоводните амортизации + 15 000 лева
- Намаление с данъчните амортизации – 9 000 лева
- Увеличение с разходите за външни услуги, които не са документално обосновани + 3 000 лева

Данъчна печалба в Испания = 29 000 лева.

№ по ред	Държава	Вид доход	Приложен метод		Брутен размер на дохода/прихода от съответната държава	Данъчен финансов резултат от съответната държава	Дължим данък по ЗКПО	Платен данък в чужбина	Размер на данъчния кредит
			Освобождение с прогресия	Данъчен кредит					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.	Испания	Недвижимо имущество	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	38 000	29 000			
5.	Всичко:	x	x	X	X	X			

В колона 7 на таблицата се записва данъчният финансов резултат, реализиран в съответната държава и формиран съгласно българското вътрешно законодателство.

Размерът на данъчния кредит, посочен на ред 5 в колона 10, не може да превишава сумата, посочена на ред 11 от част V на образец 1010, съответно на ред 3 от справка 1 на това приложение.

(б) След това се попълват данните в Справка 1 – *Определяне на дължимия годишен корпоративен данък при прилагане на метода „освобождение с прогресия” и/или методи на данъчен кредит.* В нея на ред 1.1. се пренася сумата, посочена в колона 7 на Справка 2 и се определя размерът на дължимия корпоративен данък.

№	ПОКАЗАТЕЛИ	ШИФЪР	СУМА
1	ДАНЪЧЕН ФИНАНСОВ РЕЗУЛТАТ от източници в чужбина, за които се прилага методът „Освобождение с прогресия”		
1.1	Данъчна печалба	1001	29 000
1.2	Данъчна загуба	1002	
2	ДАНЪЧНА ПЕЧАЛБА ЗА ОПРЕДЕЛЯНЕ РАЗМЕРА НА КОРПОРАТИВНИЯ ДАНЪК при прилагане на метода „Освобождение с прогресия” <i>(р. 9.1 или р. 9.2 от част V на образец 1010 – р. 1.1 – р. 1.2)</i> <i>В случай че получената разлика е отрицателна величина, на този ред се записва нула.</i>	2000	6 000⁴
3	ПОЛАГАЩ СЕ КОРПОРАТИВЕН ДАНЪК при прилагане на метода „Освобождение с прогресия” <i>(р. 2 x 10%)</i>	3000	600
4	РАЗМЕР НА ПРИЗНАТИЯ ДАНЪЧЕН КРЕДИТ ЗА УДЪРЖАНИЯ ДАНЪК В ЧУЖБИНА	4000	
5	ПОЛАГАЩ СЕ КОРПОРАТИВЕН ДАНЪК, намален с размера на удържания в чужбина данък, за който е признат данъчен кредит <i>(р. 11 от част V на образец 1010 или р. 3 – р. 4)</i>	5000	

⁴ 6 000 лева данъчна печалба за облагане с корпоративен данък по ЗКПО = 35 000 лева данъчна печалба от световния доход – 29 000 лева данъчна печалба от Испания.

Сумата на данъчната загуба на ред 1.2 от тази справка или на ред 9.2 от част V на образец 1010 се посочва в абсолютна стойност на посочените редове, но участва със знак минус при изчисленията, предвидени на ред 2. **Пример:** На ред 9.2 от част V на образец 1010 е посочена данъчна загуба в размер на 100 ед., на ред 1.2 от тази справка е посочена данъчна загуба в размер на 200 ед. Сумата на ред 2 се определя по следния начин: $- 100 - (- 200) = - 100 + 200 = 100$ ед.

(7) За пренасяне на определения в Приложение № 2 полагащ се корпоративен данък след прилагане на предвидения в СИДДО с Испания метод „Освобождаване с прогресия” в основното тяло на Част V от годишната данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО и определяне на корпоративния данък, който „Алфа” ООД ще дължи в България за финансовата 2019 година за своята независима икономическа дейност, осъществявана както в България, така и в Испания.

ДАНЪЧЕН ФИНАНСОВ РЕЗУЛТАТ (р. 6.1 или р. 6.2 + р. 7 от колона А – р. 8 от колона Б) (Ако получената разлика е > 0, попълнете ред 9.1; ако получената разлика е ≤ 0, попълнете ред 9.2)			
9.1	ДАНЪЧНА ПЕЧАЛБА	0910	35 000
9.2	ДАНЪЧНА ЗАГУБА	0920	
10	ДАНЪЧНА СТАВКА	1000	10%
11	ПОЛАГАЩ СЕ КОРПОРАТИВЕН ДАНЪК (р. 9.1 x р. 10)	1100	3 500
12	ПОЛАГАЩ СЕ КОРПОРАТИВЕН ДАНЪК при прилагане на методи за избягване на двойно данъчно облагане (р. 3 или р. 5 от справка 1 на образец 1012 - Приложение № 2)	1200	600

Ето как в крайна сметка „Алфа” ООД трябва да декларира своите печалби за 2019 година в ГДД по чл. 92 от ЗКПО и да определи дължимия корпоративен данък в размер на 600 лева, който следва да внесе в компетентната ТД на НАП, **без да взема предвид, че доходът от чужбина е обложен с 4 000 лева по реда на Испанското данъчно законодателство и без да се налага да доказва или прилага документи, удостоверяващи размера на платения данък в Испания.**

☛ **Решение на Вариант II – недвижимото имущество е разположено в Русия.**

За да може „Алфа” ООД да формира коректно своя счетоводен и съответно данъчен финансов резултат за 2019 година, то паралелно с изискванията на ЗКПО предприятието следва да се съобразява и със СИДДО с Руската федерация. Съгласно чл. 6 от спогодбата доходи, получени от местно лице на едната договаряща държава (България), от недвижимо имущество (включително доходи от селско и горско стопанство), намиращо се в другата договаряща държава (Русия), могат да се облагат с данъци в тази друга държава (съответно в Русия). Това означава, че след като доходите (печалбите) от недвижимото имущество, намиращо се в Русия, се облагат по реда на руското данъчно законодателство, то за да се избегне двойното данъчно облагане на доходите (печалбите), следва да се приложи конкретно предвиденият в СИДДО метод за избягване на двойното данъчно облагане. Съгласно чл. 23, т. 2 от спогодбата, където се решава въпросът, свързан с премахване на двойното данъчно облагане в България, се казва: *Ако местно лице на едната договаряща държава получава доходи или владее имущество в другата договаряща държава, които в съответствие с разпоредбите на тази спогодба могат да се облагат с данък в другата държава, размерът на данъка върху този доход или имущество, който се плаща в тази друга държава, може да бъде приспаднат от данъка, събиран от това лице за такива доходи или имущество в първата посочена държава. Това приспадане обаче няма да надвишава сумата на данъка на първата държава за такъв доход или имущество, определен в съответствие с нейното данъчно законодателство.*

Това означава, че конкретната СИДДО предвижда при облагане на доходи от имущество, разположено на територията на Русия, местното българско юридическо лице „Алфа” ООД да ползва метода за избягване на двойното данъчно облагане – „Данъчен кредит” (ДК). В този случай от платения в Русия данък в размер на 4 000 лева местното юридическо лице ще може да приспадне като данъчен кредит само такава част, каквато би била определена за съответната печалба (доход) по реда на ЗКПО. В случая, на основание чл. 92, ал. 6 от ЗКПО, данъчно задълженото лице задължително следва да приложи към своята ГДД по чл. 92 и доказателства за действително внесения в Русия данък.

При тази хипотеза подходът за попълване на ГДД по чл. 92 от ЗКПО **ще бъде същият** както и в случая, при който доходът от недвижимото имущество е реализиран на територията на Испания, **само при първите четири стъпки:**

- (1) за деклариране на приходите и разходите от световния доход, както и за счетоводната печалба от световния доход;
- (2) за деклариране на brutната счетоводна печалба от 30 000 лева, която подлежи на преобразуване по реда на ЗКПО;
- (3) за преобразуване на положителния счетоводен финансов резултат съгласно изискванията на ЗКПО, в резултат на което дружеството

увеличава своята счетоводна печалба с 28 000 лева и съответно я намалява със сумата в размер на 23 000 лева;

- (4) за деклариране на данъчния финансов резултат от световния доход в размер на 35 000 лева и полагащия се 10% корпоративен данък в размер на 3 500 лева **преди прилагането на метода за избягване на двойното данъчно облагане.**

Следващите две стъпки (5) и (6) изцяло следва да бъдат съобразени с приложимия в СИДДО с Русия метод за избягване на двойното данъчно облагане – „Данъчен кредит”, както следва:

(5) За прилагането на СИДДО с Русия следва да се попълни Приложение № 2 към ГДД (Образец 1012). За целта първо се попълват данните, които се изискват в Справка 2 – *Данни за печалби (доходи), обложени в чужбина при прилагане на метода „освобождаване с прогресия” и/или методи на данъчен кредит* към Приложение № 2 (образец 1012). Размерът на данъчния финансов резултат от дейността в Русия се определя, като счетоводно отчетеният финансов резултат от дейността в Русия – печалба в размер на 20 000 лева, се преобразува за данъчни цели по реда на ЗКПО по следния начин:

- счетоводна печалба = 20 000 лева (38 000 лева приходи – 18 000 лева разходи = 20 000 лева печалба)
- увеличение със счетоводните амортизации + 15 000 лева
- намаление с данъчните амортизации – 9 000 лева
- увеличение с разходите за външни услуги, които не са документално обосновани + 3 000 лева

Данъчна печалба в Русия = 29 000 лева.

№ по ред	Държава	Вид доход	Приложен метод		Брутен размер на дохода/прихода от съответната държава	Данъчен финансов резултат от съответната държава	Дължим данък по ЗКПО	Платен данък в чужбина	Размер на данъчния кредит
			Освобождаване с прогресия	Данъчен кредит					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.	Русия	Недвижимо имущество	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	38 000	29 000	2 900	4 000	2 900
5.	Всичко:	x	x	x	x	x			

В колона 7 на таблицата се записва данъчният финансов резултат, реализиран в съответната държава и формиран съгласно българското вътрешно законодателство.

Размерът на данъчния кредит, посочен на ред 5 в колона 10, не може да превишава сумата, посочена на ред 11 от част V на образец 1010, съответно на ред 3 от справка 1 на това приложение.

Имайки предвид, че дължимият по ЗКПО 10% корпоративен данък върху така определения данъчен финансов резултат в размер на 29 000 лева за доходите от Русия е 2 900 лева, и предвид факта, че „Алфа” ООД е заплатило равностойността на 4 000 лева

данък по реда на руското данъчно законодателство, то сумата, която данъчно задълженото лице може да приспадне като данъчен кредит, е тази с по-ниската стойност, която в случая е 2 900 лева.

Същата се декларира на колона 10 от Справка 2 към Приложение № 2 (Образец 1012) и съответно се пренася на ред 4 (шифър 4 000) от Справка 1 към Приложение № 2 (Образец 1012).

(6) След това се попълват данните в Справка 1 – *Определяне на дължимия годишен корпоративен данък при прилагане на метода „освобождение с прогресия” и/или методи на данъчен кредит.* На ред 4 (шифър 4000) се пренася сумата, посочена в колона 10 от Справка 2 към Приложение № 2 (Образец 1012). По този начин полагащият се корпоративен данък, намален с размера на удържания в чужбина данък, за който е признат данъчен кредит на ред 5 (шифър 5000) в размер на 600 лева, се изчислява като разлика между полагащия се корпоративен данък от ред 11 (шифър 1100) от част V на основната декларация – (Образец 1010) и размера на признатия данъчен кредит за удържания данък в чужбина от ред 4 (шифър 4000) на Справка 1 от Приложение № 2.

№	ПОКАЗАТЕЛИ	ШИФЪР	СУМА
1	ДАНЪЧЕН ФИНАНСОВ РЕЗУЛТАТ от източници в чужбина, за които се прилага методът „Освобождение с прогресия”		
1.1	Данъчна печалба	1001	
1.2	Данъчна загуба	1002	
2	ДАНЪЧНА ПЕЧАЛБА ЗА ОПРЕДЕЛЯНЕ РАЗМЕРА НА КОРПОРАТИВНИЯ ДАНЪК при прилагане на метода „Освобождение с прогресия” <i>(р. 9.1 или р. 9.2 от част V на образец 1010 - р. 1.1 - р. 1.2)</i> <i>В случай че получената разлика е отрицателна величина, на този ред се записва нула.</i>	2000	
3	ПОЛАГАЩ СЕ КОРПОРАТИВЕН ДАНЪК при прилагане на метода „Освобождение с прогресия” (р. 2 x 10%)	3000	
4	РАЗМЕР НА ПРИЗНАТИЯ ДАНЪЧЕН КРЕДИТ ЗА УДЪРЖАНИЯ ДАНЪК В ЧУЖБИНА	4000	2 900
5	ПОЛАГАЩ СЕ КОРПОРАТИВЕН ДАНЪК, намален с размера на удържания в чужбина данък, за който е признат данъчен кредит <i>(р. 11 от част V на образец 1010 или р. 3 – р. 4)</i>	5000	600
<p><i>Сумата на данъчната загуба на ред 1.2 от тази справка или на ред 9.2 от част V на образец 1010 се посочва в абсолютна стойност на посочените редове, но участва със знак минус при изчисленията, предвидени на ред 2. Пример: На ред 9.2 от част V на образец 1010 е посочена данъчна загуба в размер на 100 ед., на ред 1.2 от тази справка е посочена данъчна загуба в размер на 200 ед. Сумата на ред 2 се определя по следния начин: - 100 - (- 200) = - 100 + 200 = 100 ед.</i></p>			

(7) За пренасяне на определения на ред 5 от справка 1 на образец 1012 - Приложение № 2 полагащ се корпоративен данък в размер на 600 лева след прилагане на предвидения в СИДДО с Русия метод „Данъчен кредит” в основното тяло на Част V от годишната данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО и определяне на корпоративния данък, който „Алфа” ООД ще дължи за финансовата 2019 година за своята независима икономическа дейност, осъществявана както в България, така и в Русия.

ДАНЪЧЕН ФИНАНСОВ РЕЗУЛТАТ			
<i>(р. 6.1 или р. 6.2 + р. 7 от колона А – р. 8 от колона Б)</i>			
<i>(Ако получената разлика е > 0, попълнете ред 9.1; ако получената разлика е ≤ 0, попълнете ред 9.2)</i>			
9.1	ДАНЪЧНА ПЕЧАЛБА	0910	35 000
9.2	ДАНЪЧНА ЗАГУБА	0920	
10	ДАНЪЧНА СТАВКА	1000	10%
11	ПОЛАГАЩ СЕ КОРПОРАТИВЕН ДАНЪК (р. 9.1 x р. 10)	1100	3 500
12	ПОЛАГАЩ СЕ КОРПОРАТИВЕН ДАНЪК при прилагане на методи за избягване на двойно данъчно облагане <i>(р. 3 или ред 5 от справка 1 на образец 1012 – Приложение № 2)</i>	1200	<u>600</u>

Съгласно показаните по-горе таблици „Алфа” ООД трябва да декларира своите печалби за 2019 година в ГДД по чл. 92 от ЗКПО и да определи дължимия корпоративен данък в размер на 600 лева, който следва да внесе в компетентната ТД на НАП. След като дружеството ползва метода на „данъчния кредит” за избягване на двойното данъчно облагане, **то ще е длъжно да приложи към своята ГДД по чл. 92 от ЗКПО документи, удостоверяващи платения данък с левова равностойност от 4 000 лева в Русия.**

Заклучение

От казаното по-горе можем да обобщим, че всяко едно данъчно задължено лице следва много добре да изследва своя световен доход, за да може коректно да приложи съответната СИДДО и респективно вярно да декларира печалбите си така, че да бъдат обложени коректно с данъците, предвидени в ЗКПО. При деклариране на реализираните от него печалби и доходи от източници в чужбина в своята ГДД по чл. 92 от ЗКПО то следва да се съобразява със следните пет на брой принципни постановки, а именно:

- ☛ Когато не се прилагат разпоредбите на международен договор, данъчно задължените лица имат право на данъчен кредит съгласно ЗКПО за всеки подобен на корпоративния или наложен вместо него данък, платен в чужбина.

- ☛ Когато не се прилагат разпоредбите на международен договор, данъчно задължените лица имат право на данъчен кредит съгласно ЗКПО за данъка, наложен в чужбина, върху brutния размер на доходите от дивиденди, лихви, авторски и лицензионни възнаграждения, възнаграждения за технически услуги и наеми, произхождащи от чуждестранни източници.
- ☛ Размерът на данъчния кредит се определя за всяка държава поотделно и се ограничава до размера на българския данък върху тези печалби и доходи.
- ☛ При определяне на данъчната си печалба и/или на дължимия корпоративен данък местните за България юридически лица имат право да ползват метод за избягване на двойното данъчно облагане, предвиден във влязла в сила Спогодба за избягване на двойното данъчно облагане (СИДДО).
- ☛ Данъчно задължените лица, ползващи метода на **данъчен кредит, независимо дали** по реда на ЗКПО или по реда на СИДДО, заедно с декларацията си по чл. 92 от ЗКПО представят доказателства за размера на **платения** в чужбина данък. При ползване на предвидения в СИДДО метод на **освобождение с прогресия** към ГДД по чл. 92 от ЗКПО не се изисква да се прилагат доказателства за платения в чужбина данък.

Библиографска справка:

1. Закон за корпоративното подоходно облагане, в сила от 01.01.2007 г., обн., ДВ, бр. 105 от 22 декември 2006 г., последно изм. и доп., ДВ, бр. 64 от 13 август 2019 г.
2. СИДДО – Испания, ратифицирана с Решение на Великото Народно събрание от 4.01.1991 г. – ДВ, бр. 11 от 08.02.1991 г., обн., ДВ, бр. 11 от 08.02.1991 г., в сила от 14.06.1991 г.
3. СИДДО – Русия, ратифицирана със закон, приет от 36-то Народно събрание на 23.03.1994 г. – ДВ, бр. 29 от 1994 г. Издадена от Министерство на финансите, обн., ДВ, бр. 3 от 09.01.1996 г., в сила от 8.12.1995 г.

**DECLARING WORLDWIDE INCOME IN THE ANNUAL TAX RETURN
UNDER ARTICLE 92 OF THE CORPORATE INCOME TAX ACT**

Hristo Dosev*Certified Public Accountant, Registered Auditor**Managing Partner**“Dosevi – consultations and audit” LTD &**“Tartey consult” LTD – Gabrovo*

Keywords:	Summary
<i>Corporate Income Tax Act</i> <i>Convention for the Avoidance of Double Taxation</i> <i>Tax credit</i> <i>Exemption with progression</i> <i>Profits</i> <i>Real estate income</i> <i>Elimination of double taxation</i> <i>Tax exemption</i> <i>Deducted from tax</i>	<p><i>The article discusses the opportunities provided by the local tax legislation to deduct tax similar to, or imposed instead of, the corporate income tax paid abroad. Using specific practical examples, the paper shows how the profits earned abroad should be declared in the annual tax return under Article 92 of the Corporate Income Tax Act depending on the method provided for in the relevant Convention for the Avoidance of Double Taxation, i.e. taxation with progression or tax credit. The article looks into the specific set of circumstances where a local legal entity earns one and the same type of income abroad, i.e. real estate income, but depending on the country where the real estate is located, i.e., in Spain or in Russia, respectively, the Convention for the Avoidance of Double Taxation provides for different methods for taxation of the worldwide income of the entity which in its turn determines a different approach in declaring the profits in the annual tax return under Art. 92 of the Corporate Income Tax Act.</i></p>