

ВЪВЕДЕНИЕ

„Заг всеки успешен бизнес стои един добър счетоводител.“

Ние от екипа на издателство „Резон България“ напълно подкрепяме горната максима. Неслучайно през 2003 година започнахме нашата дейност с информационен продукт за счетоводители (CD на счетоводителя). Гордеем се, че така вече 15 години даваме своята скромна подкрепа за българския бизнес и специално към професионалната гилдия на счетоводителите. През всички тези години сме отговорили на стотици запитвания, пристигнали на редакционния ни адрес. В настоящото издание сме селектирали 120 реални казуса, зададени ни от практикуващи специалисти. Без претенции за изчерпателност, но с желание изданието да е максимално полезно, сме се опитали да обхванем широк спектър от проблеми, касаещи различни раздели на данъчното облагане, като сме засегнали и счетоводното отчитане.

Заради разнородната тематика в „Наръчник Правилните решения на 120 казуса пред счетоводителя“ обединихме усилията на специалисти от различни области на данъчното облагане и счетоводно отчитане.

Казусите в глава „Корпоративно подоходно облагане“ са подготвени от Анета Георгиева, към настоящия момент данъчен консултант в адвокатско дружество, с богат опит в системата на държавната данъчна администрация.

Глава „Облагане доходите на физическите лица“ е подготвена от Лорета Цветкова, държавен експерт и методолог по ЗДДФЛ в Дирекция „Данъчно-осигурителна методология“ в Централно управление на Националната агенция за приходите.

Казусите в глава „Данъчно производство“ са подготвени от адв. Биляна Гецова, специалист по прилагане на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс.

Главите „Данък върху добавената стойност“ и „Счетоводно отчитане“ включват казуси, подготвени от г.е.с. Христо Досев, регистриран одитор със собствена практика и многобройни публикации в специализирания печат.

Наръчникът е актуален за практикуващите специалисти, защото разглежда режима на данъчните облекчения съгласно действащите регламенти за 2018 година и в този смисъл ще е полезно помагало и при тазгодишното счетоводно и данъчно приключване.

Казус № 7

Разграничаване на скритото разпределение на печалба от разходите, облагани с „данък уикенд“ по реда на ЗКПО

Дружество „Полиформа“ ЕООД притежава недвижият имот, представляващ къща с двор. Едноличният собственик на дружеството, който е местно физическо лице, използва безвъзмездно имота за свои жилищни нужди, а също така не заплаща никакви консултативни разходи, свързани с обитаването на имота (газ, ел. енергия, телефон, интернет). Едноличният собственик не е в никакви правоотношения с дружеството, в т. ч. не полага и личен труд в същото, както и не получава възнаграждение под каквато и да е форма.

Представяват ли „разходи в натура“ гореописаните разходи, заплащани от дружеството, но възникващи по повод на използването на недвижият имот за лични нужди от едноличния собственик? Дъжки ли се в този случай данък върху разходите по чл. 204, ал. 1, т. 4 от ЗКПО? Какво е правилното третиране и облагане по ЗКПО и върху каква данъчна основа?

Според въведената правна конструкция за алтернативно данъчно третиране, правото на избор е дадено само на лицата, явяващи се работодатели по смисъла на § 1, т. 27 от ЗДДФЛ, както и че то се прилага спрямо определен кръг физически лица – тези, наети по трудови правоотношения по смисъла на § 1, т. 26 от ДР на ЗДДФЛ. Следователно за прилагането на правото на избор на първо място е необходимо да се установи дали „Полиформа“ ЕООД се явява работодател на физическото лице – собственик, съответно дали правоотношението между дружеството и физическото лице попада в кръга на трудовите правоотношения по смисъла на § 1, т. 26 от ДР на ЗДДФЛ. От изложената фактическа обстановка става ясно, че между дружеството и едноличния му собственик не са налице каквито и да е правоотношения, вкл. - същият не упражнява личен труд в дружеството. Това означава, че в конкретния случай е недопустимо „Полиформа“ ЕООД да приложи реда за облагане с данък върху разходи-

ме, предвиден в чл. 204, ал. 1, т. 4 от ЗКПО.

Съгласно дефиницията за „скрито разпределение на печалбата“, дадена в § 1, т. 5, б. „а“ от ДР на ЗКПО, това са 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. Конкретните данни в запитването сочат, че случаят попада в приложното поле на цитираното определение, защото използването на недвижимия имот не е свързано с дейността на дружеството, а удовлетворява изцяло и само частен интерес на собственика на последното.

По отношение на определянето на данъчната основа по реда на чл. 38, ал. 3 от ЗДДФЛ за данъка върху дивидента с характер на скрито разпределение на печалбата, както и за целите на преобразуването на счетоводния финансов резултат по реда на чл. 26, т. 11 от ЗКПО, следва да се отбележи, че „Полиформа“ ЕООД следва да съобрази и включи в данъчната основа за облагане всички свързани с имота разходи, поети от дружеството, *например*: консумативи, разходите за данък върху недвижимите имоти, за таксата за битови отпадъци, за имуществената застраховка и т.н. Тези суми също се явяват „скрито разпределение на печалбата“ в полза на физическото лице, което ползва имота само за свои лични жилищни нужди, защото извършването на тези разходи очевидно не е в интерес на дейността на данъчно задълженото лице, а обслужва изцяло частен интерес на неговия собственик (вероятно и на свързани с него лица). В този смисъл е и разяснението, дадено в *Писто с изх.№ 24-38-6 от 13.03.2017 г. на ЦУ на НАП.*

Казус № 8

Данъчно третиране на дивиденди по чл. 27, ал. 1, т. 1 от ЗКПО при консорциум

През 2017 г. по реда на Закона за задълженията и договорите (ЗЗД) е образуван Консорциум от две местни дружества, кой-

грешки, установени при данъчен контрол, тоест - се прилагат универсално/равнопоставено в данъчно-административния процес при ревизия.

✓ През 2018 г. не е изтекъл и максимално допустимият 6-годишен срок по чл. 75, ал. 6 от ЗКПО за извършване на корекции на установени счетоводни грешки.

☞ Полезно би било да добавим, че изцяло в подкрепа на изложеното становище/отговор по поставения въпрос е съдебната практика по идентичен данъчен спор - *Решение № 15628 от 26.11.2013 г. на ВАС по адм. г. № 3869/2013 г., I о., докладчик съдията Бисер Цветков*, с което се постановява, цитирам:

„Като счетоводна грешка следва да се квалифицира пренасянето като данъчна загуба от минал период на разходи за бъдещи периоди, вместо да са отчетат като текущи разходи в съответствие с принципа за съпоставимост на приходите и разходите, формулиран чл. 4, ал. 1, т. 4 ЗСч. Грешка, открита в текущата година, но допусната през минал период, е преодолена при действието на чл. 75, ал. 1 във връзка с чл. 77, ал. 2 ЗКПО. Съдържанието на корекцията е привеждане на ФР в измерения, каквито би имал, ако грешката не е допусната.

Задължени да извършат корекцията са и органите по приходите, ако я установят при упражнен данъчен контрол (чл. 81 ЗКПО). Обвързаността да установи връзка на разходите и с други приходи в различни данъчни периоди в случая е валидна за администрацията - чл. 170, ал. 1 АПК, във връзка с § 2 ДР ДОПК“.

Казус № 24

Възможностите за корекции на авансови вноски по ЗКПО

Задълженото лице „Фактор“ ООД установява, че при потвъряване на Годишната данъчна декларация за 2016 г. вместо размера на тримесечната авансова вноска е записана друга сума, която представлява прогнозната данъчна печалба на дружеството за 2017 г.

Налице ли са основания за извършване на корекции от орган по приходите по реда на чл. 103 от ДОПК в случаите на допус-

ната техническа грешка при попълване на изискуеми от закона данни в данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО за размера на авансовите вноски, определени по реда на чл. 86 и чл. 87 от ЗКПО?

Правилата за определяне на авансовите вноски са регламентирани в глава четирнадесета, чл. 83 - 91 от ЗКПО. Съгласно чл. 83, ал. 1 от закона лицата правят месечни и тримесечни авансови вноски на базата на прогнозна данъчна печалба. На основание чл. 88 от ЗКПО „Фактор“ ООД може да подаде декларация за намаляване или увеличаване на авансовите вноски, когато смята, че те ще се отличават от дължимия годишен корпоративен данък, като намалението, съответно увеличението на авансовите вноски се ползва след подаването на декларацията.

Съгласно разпоредбата на чл. 103, ал. 1 от ДОПК, при установяване на несъответствия между съдържанието на подадената декларация и изискванията за попълването ѝ или несъответствия между данните в декларацията и данните, получени от органите по приходите от трети лица или администрации съгласно изискванията на данъчното и осигурителното законодателство за подаване на декларации или информация, извън случаите по чл. 101, ал. 4 и чл. 102, ал. 4, подателят се поканва да отстрани несъответствията в 14-дневен срок от получаването на съобщението. Отстраняването на несъответствията се извършва с подаване на нова декларация, като подаването на новата декларация, извършено в срока по чл. 103, ал. 1 от ДОПК, ползва подателя, независимо от чл. 104, ал. 3 от ДОПК.

Следва да се има предвид, че редът по чл. 103 - 106 от ДОПК по правило не може да се използва за намаляване размера на авансовите вноски по ЗКПО, тъй като задълженото лице посочва в декларацията по чл. 92 от ЗКПО размерът на месечните и тримесечните авансови вноски на базата на направена от него преценка за прогнозна данъчна печалба. Тази преценка представлява упражняване на субективното право на лицето самостоятелно да определи размера на авансовите си вноски по ЗКПО според своята прогноза за данъчната си печалба през съответната календарна година. Прогнозната данъчна печалба не може да бъде коригирана или променена от органите по приходите, поради което по правило не

може да подлежи и на преценка по реда на чл. 103 - 106 от ДОПК от НАП, доколкото е направена правилно или обосновано от задълженото лице – в случая „Фактор“ ООД.

Независимо от горното, възможни са и случаи при деклариране на авансовите вноски задълженото лице да допусне техническа грешка. Касае се в тези случаи не за неправилна преценка и необоснована прогноза на лицето за данъчната му печалба за текущата година, а за техническа грешка при изписването на дължимата като авансова вноска сума. Като техническа грешка може да се приеме например: грешка в пресмятането при приложение на формулите по чл. 86 или чл. 87 на ЗКПО или грешка при изписването на цифрата на декларираната авансовата вноска и други подобни грешки. В тези случаи следва да се приеме, че за отстраняване на грешката са налице основания за корекция на подадената декларация по реда на чл. 103 - 106 от ДОПК, като новоподадената коригираща декларация заличава правния ефект от грешната и по силата на чл. 103, ал. 2 от ДОПК ползва подателя, независимо от разпоредбата на чл. 104, ал. 3 от кодекса.

Следователно 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. В същия смисъл е *Писмо с изх. № 14-38-36 от 25.08.2017 г. на НАП.*

Казус № 25

Специфични случаи, при които предприятието без дейност следва или може да подаде данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО

„Филаделфия“ ООД с основна дейност консултантски услуги през изтеклата 2017 г. година не е извършвало никаква търговска дейност. Дружеството е данъчно задължено по ЗКПО лице, което към 31.12.2016 г. е оповестило голяма касова наличност от 120 000 лв. и едновременно с това неразпределена печалба от мина-

ли години в размер на 90 000 лв. Във връзка с получено Писмо-покана от НАП на 15.09.2017 г. са извършени следните действия:

✓ Към 19.09.2017 г. е разпределен дивидентът от 90 000 лв. с протоколно решение на тримата съдружници – местни физически лица;

✓ Сума от 90 000 лв., като част от касовата наличност е внесена в банковата сметка на предприятието и на всеки от тримата съдружници са наредени по разплащателна сметка по 28 500 лв. ($90\,000 * 95\% / 3$);

✓ В законовия срок през м. октомври 2017 г. е деклариран и е внесен до 30.10.2017 г. дължимият данък върху дивидента от 4 500 лв. ($90\,000 * 5\%$);

✓ Към 30.12.2017 г. е отчетен разход с характер на скрито разпределение на печалбата по списъка на § 1, т. 5, б. „а“ от ДР на ЗКПО в размер на 9 000 лв. (по 3 000 лв. на всеки от съдружниците), платени по касов път;

✓ Дружеството е поело за своя сметка (като разход) дължимия данък върху дивидента, изплатен касово – 450 лв. ($9\,000 * 5\%$).

✓ В законовия срок през м. януари 2018 г. е деклариран и на 30.01.2018 г. е внесен дължимият данък върху дивидента¹⁵ от 450 лв.

✓ За периода от 01.12.2017 г. до 31.12.2017 г. от „Филаделфия“ ООД са платени лихви и банкови такси в размер на 1 000 лв., във връзка с непогасен заем.

Налице ли е законово задължение и следва ли „Филаделфия“ ООД да подаде Годишна данъчна декларация за 2017 г. по реда на чл. 92 от ЗКПО?

За да бъде даден коректен отговор на поставения въпрос, на първо място е задължително „Филаделфия“ ООД да бъде тествано за спазването на счетоводните критерии за наличие на дейност, към които е наличие препратка в чл. 92, ал. 4 съгласно действащата му редакция, обн. в ДВ, бр. 92 от

¹⁵ По силата на § 1, т. 4, б. „в“ от ДР на ЗКПО скритото разпределение на печалбата е приравнено на дивидент и следователно – за това разпределение се дължи окончателен данък от 5 %.

2017 г., в сила от 1.01.2018 г. и която гласи, че 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.

Към 31.12.2017 г. за „Филаделфия“ ООД се прави проверка за изпълнение на условията по § 1, т. 30 от ДР на Закона за счетоводството, в резултат от което се констатира:

а) През отчетния период НЕ са извършвани сделки по чл. 1, ал. 1 от Търговския закон (ТЗ);

б) През отчетния период НЕ са възникнали условия да бъде признат приход съгласно ЗСч и приложимите счетоводни стандарти (отчетени са само разходи);

в) НЕ е осъществявана дейност, свързана с инвестиции, производство и/или продажба;

г) НЕ са осъществени покупки на стоки и/или услуги с цел получаване на доходи и печалби.

Следователно за „ФИЛАДЕЛФИЯ“ ООД е налице едновременно изпълнение на посочените счетоводни критерии, поради което за 2017 г. дружеството попада в обхвата на определението за „предприятия, които не са осъществявали дейност през отчетния период“. Логично възниква въпросът: *Освободено ли е от подаване на ГДД по ЗКПО за тази година?* Формалният му отговор е „ДА“, но следва да бъде съобразено допълнително следното:

При описаната фактическа обстановка, несъмнено за периода от 01.01.2017 г. до 31.12.2017 г. са налице основания за прилагането на разпоредбите на ЗКПО, като:

✓ Счетоводният финансов резултат (СФР) е загуба от 10 450 лв. (9 000 + 450 + 1 000);

✓ По чл. 26, т. 8 – увеличение на СФР с разхода за данък, който подлежи на удържане при източника и е за сметка на платещия на дохода – **450 лв.;**

✓ По чл. 26, т. 11 – увеличение на СФР с разхода, представляващ скрито разпределение на печалбата – **9 000 лв.;**

✓ Данъчен финансов резултат – **загуба 1 000 лв.** (- 10 450 + 450 + 9 000).

*Как следва да се тълкува и приложи чл. 92, ал. 4
от ЗКПО в примера за 2017 г.?*

Според авторското мнение, тази постановка следва да бъде разбрана като липса на задължение за подаване, но НЕ и като забрана. Тоест – независимо от резултата от проверката на критериите по § 1, т. 30 от ДР на Закона за счетоводството за „Филаделфия“ ООД е полезно да подаде ГДЦ за 2017 г., най-малко за да може да оптимизира данъчния риск от налагане на имуществена санкция по чл. 267, ал. 1 от ЗКПО.

По силата на тази норма данъчно задължено лице, което извърши скрито разпределение на печалба, се наказва с имуществена санкция в размер 20 на сто от сумата, представляваща скрито разпределение на печалба. При примерната фактическа обстановка дружеството би могло да понесе санкция в размер на 1 800 лв. (9 000 * 20 %).

Съобразно чл. 267, ал. 2 от ЗКПО, в случай че дружеството попълни и подаде ГДЦ за 2017 г., като попълни и Част VII – „Деклариране на извършено скрито разпределение на печалбата от Образец 1010“, то няма да подлежи на посочената административнонаказателна санкция.

Допълнително за „Филаделфия“ ООД няма нормативна пречка да декларира други данни, които са обхванати от Годишната декларация по чл. 92 от ЗКПО.

Например, въпреки че не е осъществявало дейност по смисъла на ЗСч през 2017 г., дружеството е формирало **загуба за пренасяне**¹⁶ (1 000 лв.) и желае да декларира нейния размер.

¹⁶ Според автора, дори и да не бъде декларирана възникналата загуба за пренасяне, това автоматично не лишава лицето от правото да пренесе тази загуба по реда, предвиден в чл. 70 и сл. от ЗКПО, защото разпоредбата на чл. 70, ал. 1 от ЗКПО не изисква тази данъчна загуба да бъде декларирана. Следва да се има предвид обаче, че когато загубата не е декларирана, задължително се налага нейният размер да бъде допълнително установен/проверен по време на ревизионно производство за година, през която същата се пренася.