

# Данъци Върху Дохода

|   |
|---|
| <p><b>ЦЕЛ</b></p> <p>Целта на този стандарт е да регламентира счетоводното третиране на данъците върху дохода. Основният въпрос е как да се отчетат текущите и бъдещите данъчни последици от: (i) възстановяване (уреждане) на балансовата стойност на активите/пасивите, както и (ii) операциите и другите събития признати във финансовия отчет на предприятието през текущия период. Настоящият стандарт разглежда също признаването на отсрочените данъчни активи, възникващи от неизползвани данъчни загуби или неизползвани данъчни кредити, представянето на данъците върху дохода във финансовите отчети и оповестяването на информацията, отнасяща се до тези данъци.</p>  |
| <p><b>ОБХВАТ</b></p> <p>Прилага се при отчитане на данъците върху дохода. Последните включват корпоративен данък и данък при източника, платим от дъщерно, асоциирано или смесено предприятие при разпределението на печалбата на отчитащото се предприятие, както и всички местни (български) и чуждестранни данъци, платими на база на облагаемата печалба.</p>   |
| <p><b>ИЗКЛЮЧЕНИЯ ОТ ОБХВАТА</b></p> <p>Стандартът не разглежда методите за счетоводно отчитане на безвъзмездните средства предоставени от държавата или данъчни кредити за инвестиции, но третира счетоводно отчитане на временните разлики в резултат на такива безвъзмездни средства и инвестиции.</p>  |
| <p><b>ОПРЕДЕЛЕНИЯ</b></p> <p><b>Счетоводен резултат</b>- Печалбата или загубата за периода, преди намаляването и с данъци (т.е. счетоводна печалба/загуба преди данъчно облагане).</p> <p><b>Облагаема печалба/данъчна загуба</b> - печалбата/загубата за периода, определена в съответствие с правилата, установени от данъчните органи (т.е. счетоводният финансов резултат след данъчно облагане).</p> <p><b>Данъчен разход/приход</b> - общата сума, включена при определянето на печалбата или загубата за периода във връзка с текущите и отсрочените данъци.</p> <p><b>Текущ данък</b> - сумата на дължимите/възстановимите данъци върху дохода във връзка с облагаемата печалба/данъчната загуба за периода.</p> <p><b>Отсрочени данъчни пасиви</b> - дължимите в бъдещи периоди суми на данъци върху дохода, свързани с облагаемите временни разлики.</p> <p><b>Отсрочени данъчни активи</b> - възстановимите в бъдещи периоди суми на данъци, свързани с: (i) приспадащите се временни разлики, (ii) преноса на неизползвани данъчни загуби; и (iii) преноса на неизползвани данъчни кредити.</p> <p><b>Временни разлики</b> - разликите между балансовата стойност на един актив или пасив и неговата данъчна основа. Временните разлики могат да бъдат:</p> <p>а) облагаеми временни разлики (т.е. в резултат на които ще възникнат облагаеми суми при определянето на облагаемата печалба/загуба в бъдещи периоди, когато балансовата стойност на актива или пасива бъде възстановена или уредена); и</p> <p>б) приспадащи се (намаляеми) временни разлики (т.е. в резултат на които ще възникнат суми, подлежащи на приспадане, при определянето на облагаемата печалба/загуба в бъдещи периоди, когато балансовата стойност на актива или пасива бъде възстановена или уредена).</p> <p><b>Данъчна основа на актив</b> - стойността, приписана на този актив за данъчни цели. По-специално, данъчната основа на един актив е сумата, която подлежи на приспадане от всички бъдещи икономически ползи (приходи), които ще постигне предприятието, за да възстанови балансовата стойност на актива.</p> <p><b>Данъчна основа на пасив</b> - стойността, приписана на този пасив за данъчни цели. По-специално данъчната основа на един пасив е неговата балансова стойност, намалена с всички суми които подлежат на приспадане за данъчни цели във връзка с него в бъдещи периоди. При авансово получен приход данъчната основа на възникналия пасив е неговата балансова стойност, намалена с сумите на приходите, които няма да бъдат облагаеми в бъдещи периоди.</p> |

## 1. ВЪВЕДЕНИЕ И ОСНОВНИ ПРИНЦИПИ

- Целта на признаване на отсрочени данъчни активи или пасиви е финансовите отчети да предоставят достоверна информация за данъчните ефекти породени от разлики във времето при признаване на приходи/разходи съответно за счетоводни и данъчни цели.
- Данъчната основа се определя съгласно действащото законодателство в съответната юрисдикция и би могла да бъде различна при идентични казуси в друга данъчна юрисдикция (в случаите когато двете държави имат различни данъчни разпоредби).
- Най-общо когато данъчната балансова стойност на един актив превишава неговата счетоводна балансова стойност, това означава че в един бъдещ период предприятието ще приспадне повече разходи за данъчни цели от счетоводните такива, т.е. възниква отсрочен данъчен актив. И обратното отсрочен данъчен пасив имаме, когато данъчната стойност на актива е по-ниска от счетоводната.
- Реципрочната логика важи за пасивите.

- От гледна точка на българското данъчно законодателство най-честите случаи на временни разлики са: разлика в счетоводната балансова стойност на дълготрайните амортизируеми активи и тази по данъчен амортизационен план, данъчни загуби за пренасяне, лихви за пренасяне (непризнати по реда за слабата капитализация), начислени задължения за отпуски, провизии, неизплатени задължения по договори за управление, обезценки на материални запаси финансови активи и вземания (с изключение на финансовите активи при финансовите предприятия).

**Пример:**

- Машина е придобита за 100 единици и има счетоводна балансова стойност от 20 единици (след извършена обезценка и начислени амортизации). За данъчни цели е била вече отчислена амортизация в размер на 30 единици в текущия и предходни периоди и остатъчната стойност ще подлежи на приспадане в бъдещи периоди. Генерираният приход от използването на машината е облагаем, както и евентуална печалба при изваждане на актива от употреба, а всяка загуба при отписване на актива ще подлежи на приспадане за данъчни цели. Данъчната ставка е 10%. Данъчната основа на машината - 70 единици; счетоводна балансова стойност - 20 единици; отсрочен данъчен актив - 5 единици.

- Вземане за дивиденди от дъщерно предприятие има балансова стойност 100 единици. Дивидентите са необлагаеми. Поради тази причина не възниква данъчна временна разлика и съответно отсрочен данъчен пасив.

- Пасиви включват начислени разходи с балансова стойност 100 единици (например начислени провизии). Свързаният с тях разход ще бъде приспаднат за данъчни цели на базата на извършено плащане. Данъчна основа на начислените разходи - нула; счетоводна стойност на пасива - 100 единици; отсрочен данъчен актив - 10 единици.

- Текущите пасиви включват начислени глоби и наказателни лихви с балансова стойност 100 единици. Глобите и наказателните лихви не подлежат на приспадане за данъчни цели (както в настоящия, така и в бъдещи периоди). Не възниква отсрочен данъчен актив.

- При консолидираните финансови отчети временните разлики се определят посредством сравнение на балансовите стойности на активите и пасивите в консолидираните финансови отчети със съответната данъчна основа. Последната се определя на базата на данъчната декларация на всяко предприятие от групата, освен ако не се подава консолидирана данъчна декларация.

**2. ПРИЗНАВАНЕ НА ТЕКУЩ ДАΝЪЧЕН АКТИВ И ПАСИВ**

- Текущият данък се признават като задължение до размера, до който не е платен. Ако платеният данък надвишава дължимите суми, превишението се признава като актив (вземане).

- Ползата, свързана с данъчна загуба, която може да бъде пренесена назад, за да се възстанови текущ данък за предходен период, се признава като актив. *Забележка: българското данъчно законодателство не позволява пренасяне на загуби назад (т.е. пренасяне на нововъзникнали данъчни загуби срещу облагаеми печалби за минали периоди).*

**3. ПРИЗНАВАНЕ НА ОТСРОЧЕНИ ДАΝЪЧНИ ПАСИВИ И ОТСРОЧЕНИ ДАΝЪЧНИ АКТИВИ**

- Отсрочен данъчен пасив се признава за всички облагаеми временни разлики, освен ако отсроченият данъчен пасив възниква от:

- първоначалното признаване на репутация; или
- първоначалното признаване на актив или пасив при операция, която не е бизнес комбинация и не влияе нито върху счетоводната печалба, нито върху данъчната печалба (загуба) към момента на извършване на операцията.

- Отсрочен данъчен актив се признава за всички приспадащи се временни разлики, до степента, до която е вероятно да съществува облагаема печалба, срещу която да могат да се оползотворят приспадащите се временните разлики, освен ако отсроченият данъчен актив не произтича от първоначалното признаване на актив или пасив в операция, която:

- не е бизнес комбинация; и
- не влияе нито върху счетоводната, нито върху данъчната печалба (загуба) към момента на извършване на операцията.

**Пример:**

Актив, придобит за 150 единици, има балансова стойност 100 единици. Натрупаната амортизация за данъчни цели е 90 единици, а данъчната ставка е 25%.

Данъчната основа на актива е 60 единици (150-90). За да се възстанови балансовата стойност от 100 единици, предприятието трябва да генерира облагаем доход от 100 единици, но ще може да приспадне за данъчни цели само за 60 единици. Като последица от това предприятието ще плати данък върху дохода от 10 единици (25%\*40), когато си възстанови балансовата стойност на актива. Разликата между балансовата стойност от 100 единици и данъчната основа от 60 единици представлява облагаема временна разлика от 40

*единици. Поради това предприятието признава отсрочен данъчен пасив в размер на 10 единици (25\*40), представляващ данъците върху дохода, които ще бъдат платени, когато то възстанови балансовата стойност на актива.*

- При по-висока балансова стойност на даден актив от неговата данъчна база възниква отсрочен данъчен пасив и обратно при по-ниска балансова стойност на даден актив от неговата данъчна база възниква отсрочен данъчен актив.
- При по-висока балансова стойност на даден пасив от неговата данъчна база възниква отсрочен данъчен актив и обратно при по-ниска балансова стойност на даден пасив от неговата данъчна база възниква отсрочен данъчен пасив.
- Активи отчитани по справедлива стойност - при преценка на актив до неговата справедлива стойност разликата между балансовата стойност и данъчната му основа е временна разлика и поражда отсрочен данъчен пасив или актив. Това е дори когато (i) предприятието не възнамерява да извади актива от употреба (в такива случаи преценената балансова стойност на актива ще бъде възстановена посредством използването му) или (ii) данъкът върху капиталовия доход се отсрочва, ако постъпленията от изваждането на актива от употреба бъдат инвестирани в сходни активи (в такива случаи данъкът в крайна сметка ще бъде дължим при продажбата или използването на сходния актив).
- При бизнес комбинация временни разлики възникват когато данъчните основи на придобитите разграничими активи и поетите пасиви не са засегнати от бизнес комбинацията или са засегнати в различна степен. Предприятието признава всички последващи отсрочени данъчни активи (до степента до която отговарят на критериите за признаване описани по-горе) и отсрочени данъчни пасиви като разграничими активи и пасиви към датата на придобиването.
- Репутация - отсрочени данъчни пасиви, произтичащи от първоначалното признаване на репутацията, не се признават, тъй като репутацията се измерва като остатъчна величина и признаването на отсрочения данъчен пасив би увеличило балансовата стойност на репутацията. Например, ако репутацията, придобита в бизнес комбинация, е с цена на придобиване 100 единици, но е с нулева данъчна основа, се забранява предприятието да признава произтичащия отсрочен данъчен пасив. Ако предприятието в последствие признае 20 единици загуба от обезценка на тази репутация, размерът на облагаемата временна разлика, свързана с репутацията, намалява от 100 на 80 единици, което води до намаление на стойността на непризнатия отсрочен данъчен пасив. Това намаление също се счита за свързано с първоначалното признаване на репутацията, поради което признаването му е забранено.
- Първоначално признаване на актив или пасив - може да възникне временна разлика, ако част от цената или цялата цена на придобиване на актива не подлежи на приспадане за данъчни цели.

**Пример:**

*Предприятие възнамерява да използва актив, който струва 1 000 единици през полезния му живот от 5 години, и след това да се освободи от него по остатъчната му стойност от нула единици. Данъчната ставка е 40%. Амортизацията на актива не подлежи на приспадане за данъчни цели. При изваждането му от употреба всеки капиталов доход не би бил облагаем и всяка евентуална капиталова загуба не би подлежала на приспадане.*

*В процес на възстановяване на балансовата стойност на актива предприятието ще спечели облагаем доход от 1 000 единици и ще плати данък в размер на 400 единици. Предприятието не признава получения отсрочен данъчен пасив от 400 единици, тъй като той произтича от първоначално признаване на актива.*

*През следващата година балансовата сума на актива е 800 единици. Като реализира облагаем доход от 800 единици, предприятието ще заплати данък в размер на 320 единици. Предприятието не признава отсрочения данъчен пасив в размер на 320 единици, защото той произтича от първоначално признаване на актива.*

- Приспадащи се (намаляеми) временни разлики - отсрочен данъчен актив се признава за всички приспадащи се временни разлики, до степента до която е вероятно да съществува облагаема печалба срещу която могат да се оползотворят приспадащите се временни разлики. *Изключения: не се признава отсрочен данъчен актив, произтичащ от първоначално признаване на актив или пасив в операция, която не е бизнес комбинация и не влияе нито на данъчната нито на счетоводната печалба към момента на извършване на операцията. (примера по-горе). Освен това предприятието не признава последващите изменения в непризнатите отсрочени данъчни пасиви или активи, когато активът се амортизира.*

**Пример:**

*Предприятие признава пасив от 100 единици, свързан с начисление за разходи за продуктови гаранции. За данъчни цели разходите за продуктови гаранции няма да подлежат на приспадане, докато предприятието не заплати дължимите искиове. Данъчната ставка е 25%.*

*Данъчната основа на пасива е нула (балансираната стойност от 100 единици, намалена със сумата, която подлежи на приспадане за данъчни цели във връзка с този пасив в бъдещи периоди). При уреждане на това задължение в размер на балансовата му стойност предприятието ще намали бъдещата си облагаема печалба със сумата от 100 единици и следователно бъдещите си данъчни плащания – с 25 единици (25%-100). Разликата между балансовата стойност от 100 единици и данъчната основа от нула единици представлява прис-*

*падаща се временна разлика от 100 единици. Поради това предприятието признава отсрочен данъчен актив от 25 единици (25%\*100), при положение че съществува вероятност предприятието да реализира достатъчна облагаема печалба в бъдещи периоди, срещу която да може да извлече изгода от намалените данъчни плащания*

• При инвестиции в дъщерни предприятия, клонове и асоциирани предприятия и дялове в съвместни предприятия, дружеството признава отсрочени данъчни активи и пасиви освен ако:

- за отсрочени данъчни пасиви - предприятието майка, инвеститорът или съдружникът е в състояние да контролира времето на обратното проявление на временната разлика и съществува вероятност временната разлика да не се прояви обратно в предвидимо бъдеще;

- за отсрочени данъчни активи - не съществува вероятност временната разлика да се прояви обратно в обозримо бъдеще или да бъде реализирана облагаема печалба, срещу която да се оползотвори временната разлика.

• Неизползвани данъчни загуби и неизползвани данъчни кредити – при пренасяне на неизползвани данъчни загуби за бъдещи периоди и данъчни кредити се признава отсрочен данъчен актив до степента в която е вероятно предприятието да реализира бъдеща облагаема печалба, срещу която да се оползотворят неизползваните данъчни загуби и неизползваните данъчни кредити. Предприятието разглежда следните критерии при оценяване възможността за оползотворяване на неизползваните загуби и данъчни кредити:

- дали има достатъчно облагаеми временни разлики в съответната юрисдикция за съответното данъчно задължено лице които ще доведат до облагаеми суми;

- дали има вероятност за реализиране на облагаема печалба преди да е изтекъл срока за пренасяне на данъчните загуби и данъчните кредити;

- дали загубите са в резултат от установими причини които е малко вероятно да се проявят отново;

- дали предприятието разполага с възможности за данъчно планиране, чрез които да генерира облагаема печалба.

• Предприятието преразглежда непризнатите отсрочени данъчни активи към датата на всеки баланс и признава отсрочен данъчен актив, ако се е появила вероятност бъдещата облагаема печалба да позволи неговото реализиране.

• Оценяване:

- текущите данъчни пасиви /активи за текущия и предходни периоди се оценяват по сумата, която се очаква да бъде платена на /възстановена от данъчните органи при прилагане на данъчни ставки действащи или по същество въведени в сила към датата на баланса;

- отсрочените данъчни активи и пасиви се оценяват по данъчните ставки, които се очаква да бъдат в сила за периода, в който активът се реализира или пасивът се уреди въз основа на данъчните ставки и закони действащи или въведени в сила към датата на баланса;

- оценяването на отсрочени данъчни активи и пасиви отразяват данъчните последици, които биха произтекли от начина, по който предприятието очаква да възстанови или уреди балансовата стойност на своите активи или пасиви;

- отсрочените данъчни активи и пасиви не се дисконтират;

- балансовата стойност на отсрочените данъчни активи се преразглежда към всяка дата на баланса. Предприятието намалява балансовата стойност на отсрочения данъчен актив до степента, до която вече не е вероятно да бъде реализирана достатъчна облагаема печалба. Всяко такова намаление трябва да се отчете с обратен ефект (т.е. се признае отново като отсрочен данъчен актив) до степента, до която стане вероятно да се реализира достатъчно облагаема печалба.

• Признаване на текущ и отсрочен данък:

В отчета за доходите - текущите и отсрочени данъци се признават като приход или разход и се включват в печалбата или загубата за периода освен до степента, до която данъка възниква от:

- операция или събитие което е признато през същия или различен период директно в собствения капитал; или

- бизнес комбинация.

Директно в собствения капитал - текущите и отсрочените данъци се дебитират или кредитират директно в собствения капитал, когато данъка се отнася до статии (транзакции), които са дебитирани или кредитирани през същия или през различен отчетен период директно в собствения капитал.

• Компенсиране

Предприятието компенсира текущите данъчни активи и пасиви ако:

- има законно право да компенсира сумите;

- възнамерява да уреди на нетна основа или едновременно да реализира актива и да уреди пасива.

Предприятието компенсира отсрочени данъчни активи и пасиви ако:

- има право да приспада текущи данъчни активи срещу текущи данъчни пасиви;
- отсрочените данъчни активи и пасиви се отнасят до данъци върху дохода наложени от един и същ данъчен орган за едно и също данъчно задължено предприятие или различни предприятия които смятат да уредят текущи активи и пасиви на нетна основа или да ги реализират едновременно.

- Данъчен разход - данъчен разход/приход отнасящ се до печалбата или загуба от обичайна дейност, се представя в отчета за доходите.

- Курсови разлики от чуждестранни отсрочени данъчни пасиви или активи - когато курсовите разлики от чуждестранни отсрочени данъчни пасиви или активи се признават в отчета за доходите, тези разлики може да се класифицират като разходи (приходи) за отсрочени данъци, ако се прецени, че това представлява ще бъде от полза за потребителите на финансовите отчети.

#### ОПОВЕСТЯВАНЕ

- Във финансовите отчети се оповестяват поотделно:

(а) Основните компоненти на данъчния разход/приход. Последните могат да включват: текущ данъчен разход/приход; всички корекции на текущ данък от предходни периоди, признати през периода; сумата на разхода/прихода по отсрочени данъци, отнасяща се до възникването и обратното проявление на временни разлики; сумата на отсрочения данъчен разход/приход, отнасяща се до промени в данъчните ставки или въвеждането на нови данъци; сумата на ползите, възникващи от непризната преди данъчна загуба, данъчен кредит или временна разлика за предходен период, използвана, за да се намали разходът за текущи данъци; сумата на ползите, възникващи от непризната преди данъчна загуба, данъчен кредит или временна разлика за предходен период, използвана, за да се намали отсрочения данъчен разход; отсрочения данъчен разход, възникващ в резултат на обезценката или отчитането с обратен ефект на предишна обезценка на отсрочен данъчен актив и др.

(б) Общата сума на текущите и отсрочените данъци отнасящи се до статии, които са дебитирани или кредитирани в собствения капитал;

(в) Обяснение на връзката между данъчния разход/приход и счетоводната печалба;

(г) Обяснение на промените в приложимата данъчна ставка в сравнение с предходен период;

(д) Сумата и дата на изтичане на срока на приспадащи се временни разлики и неизползваните данъчни загуби и кредити за които в баланса не е бил признат отсрочен данъчен актив;

(е) Обща сума на временните разлики от инвестиции в дъщерни предприятия, клонове и асоциирани предприятия и участия в съвместни предприятия, за които не са били признати отсрочени данъчни пасиви;

(ж) По отношение на всеки вид временна разлика и неизползвани данъчни загуби и неизползвани данъчни кредити:

1. Сумата на отсрочени данъчни активи и пасиви, призната в баланса за всеки представен период;

2. Сумата на отсрочения данъчен приход или разход призната в отчета за доходите ако тя не очевидно от измененията на сумите признати в баланса.

(з) По отношение на преустановени дейности, данъчният разход, отнасящ се до:

1. Печалбата или загубата от преустановяването;

2. Печалбата или загубата от обичайна дейност на преустановените дейности за периода заедно със съответните суми за всеки представен период.

(и) сумата на ефектите на дивидентите на акционерите в предприятието върху данъка върху дохода, които са предложени или декларирани преди финансовите отчети да бъдат одобрени за издаване, но не са признати като пасиви във финансовите отчети.

Предприятието оповестява сумата на отсрочен данъчен актив и естеството на доказателствата, подкрепящи неговото признаване, когато: (а) усвояването на отсрочения данъчен актив зависи от бъдещите облагаеми печалби, превишаващи печалбите, възникващи в резултат от обратното проявление на съществуващите облагаеми временни разлики; и (б) предприятието е претърпяло загуба в текущия или в предходния период в данъчната област, към която се отнася отсроченият данъчен актив.

#### РАЗЛИЧИЯ С НАЦИОНАЛНИЯ СТАНДАРТ

Няма съществени различия.