КОРПОРАТИВЕН ДАНЪК
КОРИГИРАНЕ НА СЧЕТОВОДНИ ГРЕШКИ

I. СЧЕТОВОДНИ ГРЕШКИ

Данъчното третиране на счетоводните грешки е регламентирано с Глава XI „Счетоводни грешки", чл. 75 – чл. 81 от ЗКПО.

II. КОРИГИРАНЕ НА СЧЕТОВОДНИ ГРЕШКИ

1. Механизъм за коригиране на счетоводни грешки – чл. 75.

При откриване на счетоводна грешка през текущата година, свързана с минали години, следва да се приложи следният ред за нейното коригиране:

- Коригират се данъчните финансови резултати за съответните минали години;
- Корекциите се правят съгласно изискванията на действащите през съответните минали години законови норми, така, че все едно грешката не е била допусната;
- Върху коригирания данъчен финансов резултат се прилага данъчната ставка за съответната минала година, регламентирана със закона;
- При откриване през текущата година на счетоводна грешка, свързана с данъчния финансов резултат и данъчното задължение за корпоративния данък за предходната година, за която е подадена ГДД по чл. 92 от ЗКПО и законоустановеният срок за подаването й 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 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. (чл. 75, ал. 3, изм. ДВ, бр. 97 от 2016 г., в сила от 01.01.2017 г.)

По отношение на прилагането на този механизъм за корекция на допуснати грешки в ГДД по чл. 92 от ЗКПО – т. е. само с подаване по инициатива на данъчно задълженото лице на коригираща ГДД по чл. 92 от ЗКПО, следва да се обърне внимание на **три неща**:

- грешката е свързана **само с преходната година**, т.е. в случая става въпрос за грешка в ГДД по чл. 92 от ЗКПО например за X0 г., подадена до 30.06.X1 г.;

- грешката следва да е открита и коригиращата ГДД по чл. 92 от ЗКПО следва да е подадена до 30.09.X1 г.;
- **коригираща ГДД по чл. 92 от ЗКПО по този ред може да се подаде само еднократно.**

Ако грешката е:

- свързана с ГДД по чл. 92 от ЗКПО за **година преди предходната**, например в случая с ГДД по чл. 92 от ЗКПО за X-1 г., X-2 г., X-3 г. и т. н., или
- открита след 30.09, в случая след 30.09.X1 г., или
- вече един път е подадена коригираща ГДД по реда на чл. 75, ал. 3 от ЗКПО за предходната година - **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.

Описаният до тук механизъм се отнася 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 (чл. 79 от ЗКПО).

По отношение на грешки с характер на данъчна временна разлика (например, ако в минала година ДЗЛ е пропуснало да осчетоводи разход за провизия), разпоредбата на чл. 75, ал. 5 от ЗКПО предвижда следното:

> Данъчна временна разлика, която би възникнала през минала година, ако грешката не е била допусната, се смята за възникнала през съответната минала година и се признава за данъчни цели по общия ред на закона.

В този случай не се прилага чл. 75, ал. 3 от ЗКПО (подаване на коригираща декларация до 30 септември или на уведомление), защото корекцията на грешката не води до промяна на данъчния финансов резултат или дължимия данък за съответната минала година. Същото се отнася и за грешки с характер на данъчна постоянна разлика. Например ДЗЛ е

пропуснало да осчетоводи разход, който се явява документално необоснован. Ако разходът беше отчетен и с него беше преобразуван счетоводният финансов резултат, данъчният финансов резултат щеше да бъде същият, както данъчния финансов резултат, в който не е включен документално необоснованият разход.

2. Данъчно третиране на приходите и разходите, отчетени във връзка с открита счетоводна грешка.

> ***Всички приходи и разходи, отчетени през текущата година във връзка с открита счетоводна грешка от минали години, не се признават за данъчни цели*** *(чл. 75, ал. 7 от ЗКПО).*

3. Пример:

Търговско дружество „Х", е декларирало с годишната си данъчна декларация за Х1 г. данъчен финансов резултат в размер на 100 000 евро.

През Х2г. е открита е счетоводна грешка – неотчетен разход през Х1г. в размер на 10 000 евро. Този разход е отчетен през Х2 г.

Данъчният финансов резултат за Х2 г. е в размер на 50 000 евро (неотчетеният през Х1 г. разход в размер на 10 000 евро е включен при определяне на счетоводния финансов резултат, съответно в данъчния финансов резултат за Х2 г.).

Как следва да се приложи механизмът за коригиране на счетоводните грешки като се има предвид чл. 75, ал. 7 от ЗКПО?

Х1		Х2	
Деклариран данъчен финансов резултат	100 000	**Данъчен финансов резултат**	50 000 ***В данъчния финансов резултат е включена корекцията на счетоводната грешка - 10 000 евро са отчетени като разход.***

Дължим данък 10 %	10 000	**Дължим данък 10%**	5 000
Данъчен финансов резултат, който би се получил, ако грешката не беше допусната	100 000 – 10 000= 90 000	**Данъчен финансов резултат след преобразуването на счет. финансов резулат с разм. на счетоводната грешка, която вече е отчетена като разход през Х2 г.**	50 000 + 10 000= 60 000
Дължим данък 10 %	9 000	**Дължим данък 10%**	6 000
Разлика между внесения корпоративен данък за Х1 г. без отчитане на счетоводната грешка и данъка, който би бил дължим, ако не беше допусната грешка	- 1 000 ***(Ако не беше допусната счетоводната грешка корпоративният данък щеше да бъде с 1000 евро по-нисък)***	**Корпоративен данък, който ДЗЛ трябва да внесе след корекция с разликата между данъка преди и след корекцията на счет. грешка през Х2 г.**	5 000 + 1 000 = 6 000

II. Специфични случаи за коригиране на счетоводни грешки (чл. 76 от ЗКПО)

Ако след коригиране на данъчния финансов резултат по реда на чл. 75, ал. 1 от ЗКПО с откритата счетоводна грешка възникне или се промени данъчната загуба за съответен минал период:

- Данъчните финансови резултати за годините от допускане на грешката до нейното откриване се коригират по реда на чл.75 така, сякаш грешката не е била допусната;

- Година на възникване на данъчната загуба се смята годината, в която е допусната грешката.

III. Разходи, отчетени в нарушение на счетоводното законодателство (чл. 77 от ЗКПО)

- Не се признават за данъчни цели в годината на счетоводното им отчитане;
- Тези разходи се признават за данъчни цели, когато това е допустимо по този закон и при спазване на изискванията на Глава XI от ЗКПО.

IV. Приходи и разходи, неотчетени по реда, определен с нормативен акт (чл. 78 от ЗКПО)

В тези случаи, при определяне на данъчния финансов резултат счетоводния финансов резултат се коригира със сумата на приходите и разходите, които е следвало да бъдат отчетени през текущата година съгласно изискванията на нормативен акт, но не са отчетени от ДЗЛ. Когато в последствие във връзка със стопанска операция по изречение първо бъдат отчетени счетоводни приходи и разходи, те не се признават за данъчни цели.

V. Счетоводни грешки, свързани с данъчни амортизируеми активи (чл. 75, ал. 4 от ЗКПО)

В сила от 01.01.2011 г. (ДВ бр. 94/2010 г.) са направени промени в следните разпоредби на ЗКПО, относими към данъчното третиране на грешки, свързани с данъчни амортизируеми активи – чл. 61, т. 3, чл. 62, ал. 1 и 4, чл. 75, ал. 4, чл. 79 и е създадена нова т. 63 в ДР на ЗКПО.

Чрез извършените изменения и допълнения се изравнява данъчното третиране на тези грешки с общия ред за коригиране на счетоводни грешки, а именно данъчните финансови резултати за съответните минали години се коригират съгласно изискванията на действащите закони през съответните минали години така, че все едно грешката не е била допусната.

Направените промени засягат две хипотези на допуснати грешки, свързани с данъчни амортизируеми активи, като тяхното данъчно третиране се изразява в следното:

I хипотеза **Откриване на грешка, засягаща стойностите на данъчните амортизируеми активи**	***II хипотеза*** **Откриване на грешка, водеща до формиране на данъчен амортизируем актив**
1. Допуска се промяна в стойностите на	1. Когато в резултат на открита грешка се

<table>
<tr><td>данъчните амортизируеми активи при допуснати счетоводни грешки от минали периоди (отменена е разпоредбата на чл. 61, т. 3 и е допълнена ал. 4 на чл. 75).</td><td rowspan="2">установи, че за съответната минала година данъчно задълженото лице е следвало да формира данъчен амортизируем актив, то при определяне на ДФР за предходните години се признава годишна данъчна амортизация, равна на счетоводната амортизация, която би била начислена за този актив за съответните години, но не повече от годишната данъчна амортизация, която би била начислена, ако са били използвани максимално допустимите годишни данъчни амортизационни норми (§ 1, т. 63 от ДР на ЗКПО*) за съответните години (чл. 75, ал. 4).</td></tr>
<tr><td>2. Промяната се отразява в ДАП към 1 януари на годината, в която е открита грешката. Не се прави промяна в ДАП и не се коригира НДА за предходните години (чл. 62, ал. 2 във връзка с чл. 75, ал. 4).</td></tr>
<tr><td>3. Стойностите на актива след промяната трябва да са равни на стойностите, които биха били определени, ако не беше допусната грешката (чл. 62, ал. 3 във връзка с чл. 75, ал. 4).</td><td rowspan="3">2. Данъчният амортизируем актив се завежда в данъчния амортизационен план към 1 януари на годината на откриване на грешката с данъчната си амортизируема стойност и начислената данъчна амортизация по т. 1 (чл. 75, ал. 4).</td></tr>
<tr><td>4. Извършва се корекция на ДФР за предходните години, така все едно, че грешката не е била допусната (чл. 75, ал. 1).</td></tr>
<tr><td>5. Определя се корпоративен данък върху коригирания ДФР за предходните години като се прилага съответната данъчна ставка (чл. 75, ал. 2).</td></tr>
<tr><td>6. ДЗЛ уведомява писмено компетентния орган по приходите, който в 30-дневен срок от получаване на уведомлението, следва да предприеме действия за промяна на ДФР и на задължението за съответния данъчен период (чл. 75, ал. 3).</td><td rowspan="2">3. Останалите разпоредби на глава дванадесета прилагат съответно.</td></tr>
<tr><td>7. Останалите разпоредби на глава дванадесета се прилагат съответно.</td></tr>
<tr><td colspan="2">* Съгласно § 1, т. 63 от ДР на ЗКПО "максимално допустими годишни данъчни амортизационни норми" за целите на чл. 75, ал. 4 са максималните размери на годишните данъчни амортизационни норми съгласно чл. 55 или максималните размери на амортизационните норми съгласно чл. 22 от отменения ЗКПО за годините преди 2007 г.</td></tr>
</table>

VI. Изключение :

Чл. 75, ал. 6 от ЗКПО постановява, че ал. 1 – 4 не се прилагат 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.

VII. Коригиране на грешки, различни от счетоводни грешки

В чл. 79 е направена промяна (в сила от 01.01.2011 г., ДВ бр. 94/2010 г.), според която разпоредбите на глава дванадесета „Счетоводни грешки" 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.**

Основната цел на тази промяна е да поясни изрично, че редът за корекции на счетоводни грешки се прилага и по отношение на грешки, допуснати при преобразуване на счетоводния финансов резултат за целите на определяне на данъчния финансов резултат.

Пример: Дадено данъчно задължено лице е допуснало грешка при попълване на годишната си данъчните си декларация за минала година като е пропуснало да увеличи счетоводния си финансов резултат например с отчетен разход от липса на парични средства или с отчетен разход от обезценка на материални запаси. В този случай то следва да приложи разпоредбата на чл. 75, ал. 1 като извърши корекция на ДФР за миналите години, така все едно, че грешката не е била допусната.

VIII. Лихва за просрочие

(чл. 80)

При прилагане на чл. 75 от ЗКПО се дължи лихва за просрочие, определена по общия ред. Лихвата се дължи от датата, на която е следвало да бъде внесен корпоративния данък за съответната минала година.

IX. Корекции на грешки, установени при данъчен контрол

При счетоводни грешки, установени при данъчен контрол се прилагат разпоредбите, регламентирани с Глава XII „Счетоводни грешки"от ЗКПО с изключение на **чл. 75, ал. 3 от същия закон**.

X. Практика на НАП

КОРПОРАТИВЕН ДАНЪК
КОРИГИРАНЕ НА СЧЕТОВОДНИ ГРЕШКИ

Данъчно задълженото лице излага съображения за отчитане на задължения за „такси водоползване и ползване на воден обект" за периода 2001-2006г. вследствие на съдебни решения, като счетоводна грешка. В резултат на това дружеството извършва корекция на финансовия резултат за съответните минали години, поради което възниква натрупана загуба за минали години в размер на 1 600 хил. лв.

След извършване на корекция на финансовия резултат е извършена и корекция на дължимия корпоративен данък за всяка една от съответните минали години. Дружеството счита, че предвид чл. 75, ал. 6 от ЗКПО такава корекция е възможна за период от пет години назад, считано от годината, в която е установена грешката – 2009 г. *(съгласно редакцията на чл. 75, ал. 6, в сила до 31.12.2010 г.)*, поради което коригира дължимия корпоративен данък за 2004 г., 2005 г., 2006 г., 2007 г. и за 2008 г.

На дружеството е извършена ревизия по ЗКПО за периода 2005 г. – 2007 г. Ревизионният акт е влязъл в сила.

Становището на Национална агенция за приходите по така изложения казус е следното:

В глава XIV, раздел II от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/ са уредени основанията и процедурата за изменение на влезли в сила ревизионни актове. Съгласно чл. 133, ал. 2 от ДОПК задължение за данъци или задължителни осигурителни вноски, определено с влязъл в сила ревизионен акт, който не е бил обжалван по съдебен ред, може да бъде изменено по инициатива на органа по приходите или по молба на ревизираното лице на изчерпателно изброени в чл. 133, ал. 2 основания. Съгласно т. 1 от същия законов текст, задължението се изменя на следните основания:

1. когато се открият нови обстоятелства или нови писмени доказателства от съществено значение за установяване на задълженията за данъци или задължителни осигурителни вноски, които не са могли да бъдат известни на лицето, съответно органа, издал ревизионния акт, до:

а) издаване на ревизионния акт, когато актът не е бил обжалван;

б) влизането в сила на ревизионния акт, когато актът е бил обжалван.

Останалите, предвидени в закона основания са очевидно неотносими към случая.

КОРПОРАТИВЕН ДАНЪК
КОРИГИРАНЕ НА СЧЕТОВОДНИ ГРЕШКИ

Счетоводната грешка, на която се позовава дружеството, не е ново обстоятелство, което не е могло да бъде известно на лицето, съответно органа, издал ревизионния акт, а възприето вследствие на съдебни решения различно тълкуване на законовите норми относно дължимите от дружеството такси. В случай че един акт е издаден в резултат на неправилно тълкуване на закона, би се стигнало до неговата незаконосъобразност. Видно от посочената норма на ДОПК, незаконосъбразността на ревизионния акт не е сред основанията за отмяната му след влизането му в сила. Способ за защита срещу ревизионен акт, при издаването на който е нарушено материалноправно изискване за законосъобразността му, е обжалването в законоустановените срокове. Изменение на влязъл в сила ревизионен акт на основание извън посочените в чл. 133 от ДОПК е недопустимо, тъй като производството засяга стабилитета на ревизионния акт.

Предвид горното е изразено становище, че е недопустимо дружеството да коригира финансовия си резултат за периода 2005 г. – 2007 г., който е бил разгледан в ревизията по ЗКПО, приключила с влязъл в сила, неоспорен ревизионен акт.

В този смисъл и доколкото в данъчно-правен аспект корекцията на финансовия резултат се отразява на корекцията на корпоративния данък, е недопустимо да се коригира размерът на дължимия данък за периода 2005 – 2007 г.