ОБЛАГАНЕ НА МНОГОНАЦИОНАЛНИТЕ И ГОЛЕМИТЕ НАЦИОНАЛНИ ГРУПИ ПРЕДПРИЯТИЯ С ДОПЪЛНИТЕЛЕН ДАНЪК И С НАЦИОНАЛЕН ДОПЪЛНИТЕЛЕН ДАНЪК ОБЩИ РАЗПОРЕДБИ

В ЗКПО е създадена част пета „а“ с чл. 260а – чл. 260я[35] „Облагане на многонационални групи предприятия и на големи национални групи предприятия с допълнителен данък и с национален допълнителен данък“.

В националното законодателство е транспонирана ***Директива (ЕС) 2022/2523 на Съвета от 15 декември 2022 г. за гарантиране на глобално минимално равнище на данъчно облагане на многонационалните групи от предприятия и големите национални групи в Съюза*** ***(ОВ, L 328/1 от 22 декември 2022 г.) (Директива (ЕС) 2022/2523 /Директива).***

С разпоредбите на Директива 2022/2523 са приети правила за осигуряване на минимално ефективно данъчно облагане на големи многонационални групи предприятия и големи изцяло национални групи, опериращи на единния пазар. Тези правила са в съответствие със споразумението, постигнато от Приобщаващата рамка на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) на 8 октомври 2021 г. за решение за справяне с данъчните предизвикателства, възникнали в резултат на дигитализацията на икономиката, както и в съответствие с Модела на правила на ОИСР за минимално данъчно облагане на печалбите на големите многонационални групи предприятия, публикуван на 20 декември 2021 г.

Следването на модела/правилата на ОИСР изрично е отбелязано в ал. 24 на Преамбюла на Директивата: „*При изпълнението на настоящата директива държавите членки следва да използват* ***типовите правила на ОИСР*** *и* ***обясненията и примерите*** *в „Данъчни предизвикателства, произтичащи от цифровизацията на икономиката – Типови глобални правила срещу свиване на данъчната основа (втори стълб)“, договорени в Приобщаващата рамка на ОИСР/Г-20 относно BEPS (Global Base Erosion Profit Shifting), както и Рамката за прилагане на GloBE (Global Base Erosion), включително нейните правила за ограничаване на данъчните задължения, като източник на примери или тълкуване, така че да се гарантира последователността в прилагането във всички държави членки, доколкото правилата отговарят на настоящата директива и правото на Съюза. Такива правила за ограничаване на данъчните задължения следва да са относими към МГП (многонационални групи предприятия), както и към големите национални групи*“

Идентичен подход и използван и в §2, ал. 2 от ДР на ЗКПО, съгласно която за целите на част пета „а“ като източник на примери или тълкуване, доколкото тези източници са в съответствие с този закон, се прилагат документът на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие „Данъчни предизвикателства, произтичащи от цифровизацията на икономиката - Коментар към Типови глобални правила срещу свиване на данъчната основа (втори стълб)“ в последната му редакция, както и документите в Рамката за прилагане на типовите глобални правила срещу свиване на данъчната основа (втори стълб) в последната им редакция, включително правилата за облекчени данъчни режими.

Видно от цитираната разпоредба, като източници на информация са посочени обяснения и примери към Типовите правила от ОИСР. Към тях са разработени допълнително коментари/обяснения и примери.

Във връзка с изясняването на въпроси, възникващи относно практическото прилагане на глобалния минимален данък, ОИСР публикува Agreed Administrative Guidance – Съгласувани административни насоки по прилагането на Модела на правила – през февруари, юли и декември 2023 г., през юни 2024 г. и през януари 2025 г.

В новата редакция на т. 125 от § 1 на ДР на ЗКПО е посочено следното“

Правила на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие *§ 1, т. 125 от ДР на ЗКПО*	„Правилата на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (Данъчни предизвикателства, произтичащи от цифровизацията на икономиката - Типови глобални правила срещу свиване на данъчната основа (втори стълб)“ за целите на част пета „а“ **включват следните документи**, доколкото тези документи са в съответствие с този закон: а) „Данъчни предизвикателства, произтичащи от цифровизацията на икономиката - Типови глобални правила срещу свиване на данъчната основа (втори стълб)“ от 14 декември 2021 г.; б) „Данъчни предизвикателства, произтичащи от цифровизацията на икономиката - Коментар към Типови глобални правила срещу свиване на данъчната основа (втори стълб)“ в последната му редакция; в) „Данъчни предизвикателства, произтичащи от цифровизацията на икономиката - Административни насоки към типовите глобални правила срещу свиване на данъчната основа (втори стълб)“ в последната им редакция;

	г) „Облекчени данъчни режими и намаляване на санкциите: Типови глобални правила срещу свиване на данъчната основа (втори стълб)“ в последната му редакция.

В Глава XIV от настоящия наръчник е направен опит да се систематизират накратко въведените в ЗКПО правила за първично и вторично облагане с допълнителен данък, но основният източник на информация относно прилагане на глобалния минимален данък са разработените материали на ОИСР (правила, примери и тълкувания, които непрекъснато се допълват), доколкото са в съответствие с директивата, правото на Съюза и ЗКПО.

Внимание! Със специалната преходна разпоредба на § 31 от ПЗР на ЗДБРБ 2025, отнасяща се единствено за разпоредбите, включени в част V „а“ от ЗКПО, се предвижда всички промени в тях да се прилагат и за данъчен период, започващ на 1 януари 2024 г. или по-късно през същата календарна година.

Изключени са само промените, свързани с разпоредби на вторичното данъчно облагане, които още при въвеждането им миналата година бе предвидено да се прилагат от 01.01.2025 г., поради което само за специфичните случаи по чл. 260и, ал. 2, се прилагат и за данъчен период, започващ на 1 януари 2024 г. или по-късно през същата календарна година.

Обекти на облагане

Минималното ефективно данъчно облагане се прилага за съставни образувания, които:

- ✓ са разположени в страната и които през данъчния период са членове на многонационална група предприятия (МГП) или
- ✓ са членове на голяма национална група предприятия (ГНП),

с **годишни приходи в консолидираните финансови отчети** (КФО) на крайното образувание майка на групата **най-малко 750 000 000 евро** или левовата им равностойност, определена по официалния валутен курс на лева към еврото/**750 000 000 евро** (Изм. - ДВ, бр.

70 от 2024 г., в сила от 01.01.2026 г.) през поне два от четирите данъчни периода преди текущия данъчен период (чл. 260а, ал. 1 и 2).

Когато някой от четирите данъчни периода е по-кратък или по-дълъг от 12 месеца, прагът се коригира пропорционално на броя на месеците в този данъчен период. При определяне на прага следва да се имат предвид и специалните разпореди на чл. 260я[5] от глава тридесет и четвърта „ж“ „Специални правила при корпоративното преструктуриране и холдингови структури“.

Изключени образувания данък (чл. 260а, ал. 4).

Изключените от минималното ефективно данъчно облагане образувания са посочени в чл. 260, ал. 4, **т. 1** от ЗКПО:

- ✓ публично образувание;
- ✓ международна организация;
- ✓ организация с нестопанска цел;
- ✓ пенсионен фонд;
- ✓ инвестиционен фонд, който е крайно образувание майка, както и
- ✓ дружество за инвестиции в недвижими имоти, което е крайно образувание майка.

т. 2. образувание, най-малко 95 на сто от стойността на което се държи пряко или косвено от едно или повече образувания по т. 1, различни от образувания за пенсионни услуги, и което:

а) извършва дейност, която се състои изцяло или почти изцяло в държане на активи или инвестиране на средства в полза на образувания по т. 1, или

б) извършва единствено спомагателни дейности към дейностите, извършвани от образувания по т. 1;

т. 3. образувание, най-малко 85 на сто от стойността на което се държи пряко или чрез едно или повече изключени образувания от едно или повече образувания по т. 1, различни от образувания за пенсионни услуги, при условие че печалбата му почти изцяло е

формирана от дивиденти или капиталови печалби или загуби, които не се вземат предвид при определяне на допустимата печалба или загуба по реда на чл. 260н, ал. 2, т. 2 и 3.

Внимание! Независимо че изключените образувания не прилагат минимално ефективно данъчно облагане с допълнителен данък, приходите им се вземат предвид при изчисляване на прага по чл. 260а, ал. 2 от 750 000 евро за групата, към която принадлежат.

Практика на НАП:



M-24-39-32.docx

Данъчен период

Данъчен период за целите на този данъчен режим е периодът, за който крайното образувание майка на многонационална или голяма национална група предприятия изготвя консолидиран финансов отчет, или календарната година, когато крайното образувание майка не изготвя консолидиран финансов отчет. *(чл. 260б от ЗКПО).*

Това правило е приложимо както за допълнителния, така и за националния допълнителен данък.

Данъчна ставка

Данъчната ставка на допълнителния данък е положителната разлика между 15 на сто и ефективната данъчна ставка на многонационалната или голямата национална група предприятия за юрисдикцията *(чл. 260в от ЗКПО).*

Видове данъци по част пета „а“ от ЗКПО *(чл. 260г от ЗКПО)*

Данъчно задължено лице по чл. 260е и чл. 260я[25] дължи:

1. допълнителен данък, и/или
2. национален допълнителен данък.

ОБЛАГАНЕ НА МНОГОНАЦИОНАЛНИТЕ И ГОЛЕМИТЕ НАЦИОНАЛНИ ГРУПИ ПРЕДПРИЯТИЯ С ДОПЪЛНИТЕЛЕН ДАНЪК И С НАЦИОНАЛЕН ДОПЪЛНИТЕЛЕН ДАНЪК ОБЩИ РАЗПОРЕДБИ

Правилата за разположение на съставно образувание се съдържат в чл. 260д на ЗКПО.

Приложимите дефиниции за целите на част пета „а“ от ЗКПО се съдържат в §1 от ДР на ЗКПО. Ето някои от тях:

„Образувание“ *§ 1, т. 85а от ДР на ЗКПО*	„Образувание“ за целите на част пета „а“ е юридическо лице или правна договореност, която съставя индивидуални финансови отчети.
„Съставно образувание“ *§ 1, т. 120 от ДР на ЗКПО*	„Съставно образувание“ за целите на част пета „а“ е: а) всяко образувание, което е част от многонационална група предприятия или голяма национална група предприятия; б) всяко място на стопанска дейност на главно образувание, което е част от многонационална група предприятия.
„Група“ *§ 1, т. 121 от ДР на ЗКПО*	„Група“ за целите на част пета „а“ е: а) съвкупност от образувания, които са свързани чрез собственост или контрол по смисъла на допустими счетоводни стандарти, в съответствие с които е изготвен консолидираният финансов отчет на групата от крайното образувание майка, включително всяко образувание, което е било изключено от консолидирания финансов отчет на крайното образувание майка, въз основа на малък размер, същественост или поради това, че са държани за продажба, или б) образувание с едно или повече места на стопанска дейност, при условие че не е част от друга група по смисъла на буква „а“.
„Многонационална група предприятия“ *§ 1, т. 122 от ДР на ЗКПО*	„Многонационална група предприятия“ за целите на част пета „а“ е група, която включва поне едно образувание или място на стопанска дейност, което не е разположено в юрисдикцията на крайното образувание майка.
„Голяма национална група предприятия“ *§ 1, т. 123 от ДР на ЗКПО*	„Голяма национална група предприятия“ за целите на част пета „а“ е група, на която всички съставни образувания са разположени в страната.
„Консолидиран финансов отчет“ *§ 1, т. 124 от ДР на ЗКПО*	„Консолидиран финансов отчет“ за целите на част пета „а“ е: а) отчет по смисъла на § 1, т. 7 от допълнителните разпоредби на Закона за счетоводството, изготвен в съответствие с допустими счетоводни стандарти; б) по отношение на група по смисъла на т. 121, буква „б“ -

	финансовият отчет по смисъла на § 1, т. 7 от допълнителните разпоредби на Закона за счетоводството или аналогична разпоредба съгласно законодателството на юрисдикцията на образуването, изготвен от същото в съответствие с допустими счетоводни стандарти; в) финансовият отчет по смисъла на § 1, т. 7 от допълнителните разпоредби на Закона за счетоводството, изготвен от крайното образувание майка в съответствие със счетоводни стандарти, които не са допустими счетоводни стандарти, но е преобразуван така, че да предотврати съществено нарушаване на конкуренцията; г) когато крайното образувание майка не изготвя финансов отчет по смисъла на букви „а“ – „в“, финансовият отчет по смисъла на букви „а“ или „в“, в случай че крайното образувание майка е било длъжно да го изготви.
„Място на стопанска дейност“ за целите на част пета „а“ *§ 1, т. 131 от ДР на ЗКПО*	„Място на стопанска дейност“ за целите на част пета "а" е: а) определено или условно място за извършване на стопанска дейност, считано за място на стопанска дейност съгласно приложима спогодба за избягване на двойното данъчно облагане, чиято печалба се облага по начин, сходен с начина на облагане на печалбите от стопанска дейност в съответствие с чл. 7 от Модела на данъчна спогодба на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие в последната му актуализация; б) когато няма приложима спогодба за избягване на двойното данъчно облагане - определено или условно място за извършване на стопанска дейност, чиято печалба се облага на нетна база по начин, сходен с облагането на печалбата на местно лице за данъчни цели в съответната юрисдикция; в) когато юрисдикцията няма система за корпоративно данъчно облагане - определено или условно място за извършване на стопанска дейност, което би се считало за място на стопанска дейност съгласно Модела на данъчна спогодба на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие в последната му актуализация, при условие че юрисдикцията би имала право да обложи печалбата на това място в съответствие с чл. 7 от него; г) определено или условно място за извършване на стопанска дейност извън случаите по букви от "а" до "в", което не е разположено в юрисдикцията на съставното образувание и печалбата от тази дейност не се облага в нея.
„Крайно образувание майка“ *§ 1, т. 132 от ДР на ЗКПО*	„Крайно образувание майка“ за целите на част пета „а“ е: а) образувание, което пряко или косвено притежава контролиращо участие в друго образувание и което първо образувание не се притежава пряко или косвено от друго образувание с контролиращо участие в него, или

	б) главното образуване на група по смисъла на т. 121, буква „б“. За целите на тази точка суверенен фонд, за който са изпълнени условията по буква „а“, не се счита за крайно образуване майка. Суверенен фонд е публично образуване, за което са изпълнени условията по т. 127, буква „б“, подточка „б“.
„Допълнителен данък“ *§ 1, т. 133 от ДР на ЗКПО*	„Допълнителен данък“ за целите на част пета „а“ е данъкът, определен за дадена юрисдикция или дадено съставно образуване съгласно чл. 260ш.
„Инвестиционно образуване“ *§ 1, т. 146 от ДР на ЗКПО*	„Инвестиционно образуване“ за целите на част пета „а“ е: а) инвестиционен фонд или дружество за инвестиции в недвижими имоти; б) образуване, в което образуване по смисъла на буква „а“ притежава участие пряко или чрез верига от такива образувания от най-малко 95 на сто и чиято дейност се състои изцяло или почти изцяло в държане на активи или инвестиране на средства в полза на тези образувания, или в) образуване, в което образуване по смисъла на буква „а“ притежава 85 на сто или повече от стойността му, при условие че печалбата му почти изцяло е формирана от дивиденти или от печалби или загуби от промяна в справедливата стойност на участие или от продажба на участие, които не се вземат предвид при определяне на допустимата печалба или загуба за целите на част пета „а“.
„Инвестиционен фонд“ § 1, т. 147 от ДР на ЗКПО	„Инвестиционен фонд“ за целите на част пета „а“ е образуване или договорeност, което отговаря едновременно на следните условия: а) предназначено е да събира финансови или нефинансови активи от няколко инвеститори, някои от които несвързани лица; б) инвестира в съответствие с определена инвестиционна политика; в) дава възможност на инвеститорите да намалят разходите по сделки, изследвания и анализи или колективно да разпределят риск; г) основно е предназначен да реализира доходи или печалби от инвестиции или да предоставя защита срещу конкретно или общо събитие или резултат; д) инвеститорите му имат право на възвръщаемост от активите на фонда или от получения от тези активи доход в зависимост от размера на вноската им; е) фондът или лицето, което го управлява, са подчинени на регулаторен режим, включително на регулаторни мерки срещу изпирането на пари и за защита на инвеститорите, в юрисдикцията, в която е учреден или се управлява;

	ж) управлява се от специалисти по управление на инвестиционни фондове от името на инвеститорите.
„Дружество за инвестиции в недвижими имоти § 1, т. 148 от ДР на ЗКПО	„Дружество за инвестиции в недвижими имоти“ за целите на част пета „а“ е образувание с широко участие, което инвестира предимно в недвижими имоти, като подлежи на данъчно облагане само на ниво образувание или само на ниво лицата, които притежават участие в него, с отлагане, не по-дълго от една година.
„Пенсионен фонд“ § 1, т. 149 от ДР на ЗКПО	„Пенсионен фонд“ за целите на част пета „а“ е: а) образувание, което е учредено и осъществява дейност в дадена юрисдикция изцяло или почти изцяло по управление или предоставяне на пенсионни обезщетения, както и на допълнителни или непредвидени обезщетения на физически лица, и: аа) образуването подлежи на регулация като пенсионен фонд в тази юрисдикция от орган на централната или местната власт; или бб) обезщетенията са гарантирани или защитени по друг начин от националното законодателство и се финансират от пул от активи, притежавани чрез доверителна схема или доверител с цел гарантиране на изпълнението на съответните пенсионни задължения в случай на несъстоятелност на многонационалната или голямата национална група предприятия; б) образувание за пенсионни услуги.
„Образувание за пенсионни услуги“ § 1, т. 150 от ДР на ЗКПО	„Образувание за пенсионни услуги“ за целите на част пета „а“ е образувание, което е учредено и осъществява дейност, която се състои изцяло или почти изцяло в инвестиране на средства в полза на образувания по т. 149, буква "а" или в дейности, които са допълнителни към регулираните дейности, посочени в т. 149, буква „а“, и при условие че образуването е част от една група с образуванията, извършващи тези регулирани дейности.