



ДАНЪЧЕН АМОРТИЗАЦИОНЕН ПЛАН ПО СМИСЪЛА НА ЗКПО¹

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 Данъчен амортизационен план Данъчна амортизируема стойност Данъчна стойност Данъчна амортизация Данъчни амортизируеми активи</p>	<p>Статията има за предмет да разгледа от всички възможни аспекти един специфичен данъчен механизъм за определяне на данъчния финансов резултат, който е насочен към амортизируемите дълготрайни активи. Този механизъм се нарича Данъчен амортизационен план (ДАПл) и е регламентиран в глава десета на част втора от материалния данъчен закон – ЗКПО.</p>

Въведение

Съществена част от предприятията в страната, без значение от възприетата счетоводна база – НСС или МСФО, използват в дейността си дълготрайни активи. Без да акцентираме върху принципните постановки за отчитане и представяне на дълготрайните активи по реда на счетоводното законодателство, за целите на ЗКПО те подлежат на специално данъчно третиране посредством механизма на данъчния амортизационен план. Изхождайки от нуждата за коректното определяне на данъчния финансов резултат и на дължимия корпоративен данък, няма как да пропуснем спецификите и изискванията, които материалният данъчен закон поставя по отношение на данъчното третиране на дълготрайните активи – ДМА и ДНМА. С настоящата статия авторът се надява да разгледа в детайли всички изисквания по отношение на въвеждането, отчитането, преобразуването и отписването на активите от ДАПл.

Изложение

Същност на ДАПл

Данъчният амортизационен план (ДАПл) е механизъм, въведен в Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО), който има за цел да елиминира влиянието на счетоводната политика по отношение на амортизацията на дълготрайните активи върху данъчния финансов резултат, определен по реда на

¹ Материалът не отразява последните промени в ЗКПО, които все още не са обнародвани в ДВ до 23.11.2018 г.

материалния данъчен закон, и на свой ред да въведе свои собствени принципи на признаване за данъчни цели на разходите за амортизация. Данъчният амортизационен план има задачата да неутрализира влиянието на счетоводно начислените разходи за амортизация, които се начисляват в счетоводните регистри на отчитащото се предприятие и съответно се признават в Отчета за приходите и разходите, за да може равнопоставено да се определи дължимият корпоративен данък по реда на ЗКПО, без оглед на това дали отчитащото се предприятие изготвя своите отчети на база Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО), или е избрало Националните счетоводни стандарти (НСС) като своя база за изготвяне на финансовите отчети. Ето защо можем да кажем, че данъчният амортизационен план по своята същност е неутрален към всяка една счетоводна база и счетоводна политика, като идеята на този механизъм е да оказва влияние по един и същи начин върху данъчно задължените лица при определяне на дължимия от тях корпоративен данък по реда на ЗКПО.

В глава десета на част втора от ЗКПО са регламентирани принципите на изготвянето и последващото водене на данъчния амортизационен план. В нормативните текстове от чл. 52 до чл. 69 от ЗКПО са представени както основните моменти, така и специфичните изисквания за правилното изготвяне и работа с него. Преди това обаче всяко едно данъчно задължено лице следва да се съобрази с критериите на чл. 48 – чл. 51 от ЗКПО за идентифицирането на онези активи, които могат да се включат в ДАПл. Не може еднозначно да се приеме, че всички дълготрайни активи по смисъла на счетоводното законодателство (Закон за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти) са и данъчни амортизируеми активи. Ето защо на първо място всяко едно данъчно задължено лице, което е длъжно да изготвя данъчен амортизационен план, предварително следва да е запознато кои активи се считат за данъчно амортизируеми. Според чл. 48 от ЗКПО данъчните амортизируеми активи са:

- 1) данъчните ДМА;
- 2) данъчните ДНМА;
- 3) инвестиционните имоти, **без земите**;
- 4) последващите разходи по чл. 64 от ЗКПО.

1) Данъчни дълготрайни материални активи (ДМА)

Когато материалният данъчен закон, в лицето на ЗКПО, дефинира смисъла на понятието „данъчен дълготраен материален актив”, като изходна база той използва постановките, регламентирани в Националните счетоводни стандарти (НСС) и по-специално следва да се има предвид СС 16 – *Дълготрайни материални активи*. Предприятията, изготвящи своите финансови отчети на база МСФО, следва да се съобразяват с постановките на МСС 16 *Имоти, машини и съоръжения* по отношение на своите ДМА, които включват в ДАПл, макар че принципите за признаване на ДМА в СС 16 са идентични с тези за признаване на нетекущи активи в МСС 16. Член 50 от ЗКПО определя, че данъчните ДМА са онези активи, които по смисъла на НСС отговарят на изискванията за амортизируеми дълготрайни материални активи, към които

материалният данъчен закон поставя специално изискване по отношение на тяхната стойност, а именно:

Стойността на ДМА следва да е равна или по-голяма от **по-ниската от следните две стойности**:

- 700 лева;
- стойностния праг на същественост за ДМА, определен в счетоводната политика на съответното предприятие – данъчно задължено лице.

Пример: „Търтей консулт“ ООД закупува преносим компютър, чиято първоначална цена на придобиване (т.е. цената, по която се признава като ДМА в счетоводните регистри), определена по реда на приложимия счетоводен стандарт, е 780 лева.

Вариант 1: Предприятието е вписало в своята счетоводна политика, че за целите на счетоводното отчитане като ДМА ще признава онези активи, покриващи критериите в съответния приложен счетоводен стандарт и чиято първоначална стойност е не по-малка от 700 лева (т.е. в случая предприятието е избрало като стойностен праг така наречения „данъчен праг“ от 700 лева). При тази ситуация, когато счетоводният праг на същественост съвпада с данъчния праг от 700 лева, като данъчен ДМА, който следва да се включи в ДАПл, ще се признаят онези ДМА, дефинирани по правилата на счетоводното законодателство, които имат стойност минимум 700 лева. Тъй като във *Вариант 1* закупеният преносим компютър има стойност, превишаваща 700 лева, същият следва да се признае като данъчен ДМА в ДАПл по неговата историческа стойност от 780 лева.

Вариант 2: Предприятието е вписало в своята счетоводна политика, че за целите на първоначалното признаване на ДМА съответните активи следва да имат цена на придобиване равна или превишаваща 800 лева. Тоест прагът за признаване на ДМА за счетоводни цели е сума по-висока от данъчния праг в размер на 700 лева. Ето защо във *Вариант 2* „Търтей консулт“ ООД няма да признае закупения преносим компютър с цена на придобиване от 780 лева като ДМА за целите на своята счетоводна отчетност, а ще го признае като текущ счетоводен разход. За целите на материалния данъчен закон, на основание чл. 50, т. 2 от ЗКПО, предприятието ще признае преносимия компютър като данъчен дълготраен материален актив и ще го заведе в ДАПл.

Възможно е предприятието да е избрало праг на същественост за целите на счетоводното си отчитане сума, по-малка от данъчния праг в размер на 700 лева – например 500 лева. В този случай всеки един актив, който покрива всички критерии за признаване като такъв за целите на счетоводното отчитане (вкл. и счетоводния праг от 500 лева), автоматично ще се признае и за данъчен ДМА по съответната покупна стойност в данъчния амортизационен план. Тоест ако предприятието е закупило стопански инвентар за 600 лева, същият се признава за целите на счетоводната отчетност като ДМА и същевременно следва да се признае и за данъчен ДМА, като се включи в данъчния амортизационен план.

2) Данъчни дълготрайни нематериални активи (ДНМА)

За разлика от данъчните ДМА, при класифицирането на данъчните ДНМА ЗКПО не се базира на принципите, залегнали в приложимите счетоводни стандарти СС 38 или МСС 38, а **въвежда свои собствени критерии за признаване на данъчните ДНМА**. В този случай отчитащите се предприятия трябва много добре да прецизират своите стопански операции да не би за някои от тях да следва да се формира данъчен ДНМА, който съгласно счетоводното законодателство не формира ДНМА, а текущ счетоводен разход. Типичен пример за това може да се посочи изграждането на интернет сайт, който в определени случаи следва за целите на счетоводната отчетност да се отчете като текущ разход (когато интернет страницата не може да генерира приходи – например не служейки като виртуален портал за пазаруване на стоки и услуги, а единствено изпълнява ролята да рекламира търговската марка и дейността на предприятието), а от данъчна гледна точка да следва да се признае за данъчен ДНМА (ако покрива критериите, залегнали в чл. 51 от ЗКПО).

Съгласно чл. 51 от ЗКПО данъчни ДНМА могат да бъдат:

- ☞ придобити нефинансови ресурси, които едновременно:
 - нямат физическа субстанция;
 - се използват за период, по-дълъг от 12 месеца;
 - имат ограничен полезен живот;
 - имат стойност равна или по-голяма от по-малката от следните две стойности: счетоводен праг на същественост за ДНМА, определен в счетоводната политика на отчитащото се предприятие, и 700 лева;
- ☞ начислените суми в резултат на стопански операции, водещи до увеличаване на икономическата изгода от наети или предоставени за ползване дълготрайни активи; тези суми не формират данъчен дълготраен материален актив.

От казаното до тук може да заключим, че признаването на данъчните ДНМА е значително по-трудоемка задача, тъй като съответното данъчно задължено лице трябва да се съобразява с две различни бази за признаване – тези, разписани в приложимите счетоводни стандарти, и тези, разписани в чл. 51 от ЗКПО. В отделни случаи е възможно даден актив да се признава за ДНМА за целите на счетоводното отчитане, но да не се признава за данъчен ДНМА и да не се включва в ДАПл – като например ДНМА с неограничен полезен живот, които, съгласно приложимото счетоводно законодателство, се признават за дълготрайни активи, не се амортизират и ежегодно се тестват за обезценка, но не се признават за данъчни ДНМА, тъй като ЗКПО поставя изискването те да имат ограничен полезен живот (чл. 51, ал. 1, т. 1, буква „в“ от ЗКПО). В други ситуации е възможно за целите на счетоводното отчитане сумата да се признае за текущ разход, като за целите на материалния данъчен закон същата да се признае за данъчен ДНМА и да се включи в ДАПл по съответната си историческа стойност.

Пример: „Цветен Дар” АД е възприело в своята счетоводна политика праг на същественост при признаване на своите ДНМА в размер на 550 лева. За целите на своята независима икономическа дейност предприятието поръчва на доставчик да му изработи интернет сайт, с който предприятието да се рекламира и представя в глобалната мрежа, без да съществува възможност от този интернет сайт да могат да се правят покупки на стоките, продавани от предприятието. Стойността на придобиването на този нефинансов ресурс, който няма физическа субстанция и се очаква да се използва за период по-голям от 12 календарни месеца, надвишава по-ниската от двете стойности: стойностен праг за признаване на ДНМА за счетоводни цели в размер на 500 лева и данъчния праг в размер на 700 лева. От гледна точка на приложимите разпоредби на ЗКПО интернет сайтът следва да се признае като данъчен ДНМА и да се включи в ДАПл. От счетоводна гледна точка предприятието се съобразява с принципните постановки на ПКР Разяснение 32 – *Нематериални активи – разходи за интернет страници*², и отчита сумата в размер на 550 лева като текущ счетоводен разход, тъй като посредством интернет сайта предприятието не може да демонстрира как ще генерира вероятни бъдещи икономически ползи.

Ако отчитащото се предприятие е определило в своята счетоводна политика праг на същественост за целите на признаване на ДНМА за счетоводни цели в размер на 1 000 лева и през отчетния период е закупило счетоводен софтуер в размер на 900 лева, направените разходи следва да се отчетат като текущ счетоводен разход, докато за целите на ЗКПО софтуерът следва да се включи в данъчния амортизационен план като данъчен ДНМА, понеже отговаря на всички критерии, посочени в чл. 51 от ЗКПО, вкл. и по отношение на стойността му, която превишава по-ниската от двете стойности: 700 лева данъчен праг и 1 000 лева счетоводен праг на същественост за признаване на ДНМА.

3) Инвестиционни имоти (без земите)

В ЗКПО няма дефиниция на понятието инвестиционен имот, ето защо данъчно задълженото лице следва изцяло да се съобрази със съответния приложим счетоводен стандарт. СС 40 – *Отчитане на инвестиционни имоти* и МСС 40 *Инвестиционни имоти* определят като инвестиционен имот земя или сграда (части от тях), държани (от собственика или от наемателя по финансов лизинг) по-скоро за получаване на приходи от наем или за увеличаване на стойността на капитала, или и за двете, отколкото за използване при производството или доставката на стоки или услуги или за административни цели; или за продажба в рамките на обичайната икономическа дейност. В този смисъл единствено земите, в случай че съгласно счетоводното законодателство са дефинирани и счетоводно представени като инвестиционен имот, не могат да представляват данъчен ДМА и съответно не се включват в ДАПл, тъй като земите имат неопределен полезен живот, а ЗКПО не допуска в ДАПл да се включват активи, които имат неопределен полезен живот.

² Предприятията, избрали като своя счетоводна база НСС за изготвяне на своите финансови отчети, могат да се позоват на постановките на МСФО/респективно цитирания ПКР 32 по въпроси, по които националните счетоводни стандарти нямат изрично регламентирани, какъвто е и въпросът, разглеждан в примера по отношение на разходите за интернет страници.

4) Последващи разходи по чл. 64 от ЗКПО

Това е последната категория данъчни дълготрайни активи, които ЗКПО определя като такива и които се включват в данъчния амортизационен план. По своята същност последващите разходи, които чл. 64 от ЗКПО описва, представляват такива разходи, водещи до бъдещи икономически изгоди, свързани с използването на актива, които данъчно задълженото лице извършва за дълготраен актив, който е отписан от данъчния амортизационен план (ДАПл), но не е отписан за счетоводни цели. Тоест законът изрично поставя условието съответният актив да е признат като дълготраен за счетоводни цели, независимо че, съгласно правилата за последващо водене на данъчния амортизационен план по реда на ЗКПО, съответният данъчен ДМА е бил отписан от него.

Пример: „Авто транс” ООД притежава товарен автомобил, който в счетоводните регистри има балансова стойност нула лева (т.е. напълно амортизирана за счетоводни цели, но все още се използва в дейността от отчитащото се предприятие). В данъчния амортизационен план съответната машина има също нулева данъчна стойност и съгласно правилото, разписано в чл. 60, ал. 1 от ЗКПО, съответният данъчен ДМА е отписан от данъчния амортизационен план в момента, в който е бил напълно амортизиран за данъчни цели. В последствие обаче предприятието извършва подобрене на товарния автомобил – подмяна на двигателя (без оглед на това дали стойността на подобрието е по-малка или по-голяма от по-ниската от двете стойности: счетоводен праг за признаване на ДА и данъчния праг в размер на 700 лева), водещо до увеличаване на икономическите ползи от използването на транспортното средство над първоначално определените. В тази хипотеза със стойността на подобрието трябва да се увеличи първоначалната стойност на актива за счетоводни цели и от началото на месеца, следващ този, през който са завършени последващите разходи, да се заведе в данъчния амортизационен план нов данъчен дълготраен материален актив в категорията, в която е бил разпределен активът, във връзка с който са извършени последващите разходи.

ДАПл – първоначално съставяне, начисляване на данъчни амортизации и последващо водене

Не всички данъчно задължени лица са длъжни да изготвят данъчен амортизационен план. Съгласно чл. 52, ал. 1 от ЗКПО само онези лица, които формират данъчен финансов резултат по ЗКПО, са длъжни да изготвят и водят ДАПл. В ДАПл се отразява информацията, определена съгласно изискванията на материалния данъчен закон, за процеса на придобиване, последващо водене, амортизиране и отписване на данъчните амортизируеми активи. За да може регистърът да покрие критериите и да се счита за ДАПл., то той задължително следва да съдържа най-малко следната информация за всеки един данъчен амортизируем актив:

1. наименование;
2. месец на въвеждане в експлоатация;
3. данъчната амортизируема стойност;

4. начислена данъчна амортизация;
5. данъчна стойност;
6. годишна данъчна амортизационна норма;
7. годишна данъчна амортизация;
8. месец на извършване на промени в стойностите на актива и обстоятелствата, налагащи промените;
9. месец на преустановяване и възобновяване на начисляването на данъчни амортизации и обстоятелствата, които го налагат;
10. месец на отписване на актива по чл. 60, ал. 3 за счетоводни цели и обстоятелствата, които го налагат;
11. месец на отписване на актива от данъчния амортизационен план.

Правилата за изготвяне на ДАПл изискват стойността, по която съответният данъчен амортизируем актив се включва в него, да съответства на историческата цена на актива, намалена с включените в нея провизии и дарения³, свързани с актива.

Пример: Предприятие закупува машина, за която заплаща 125 000 лева. Във връзка със закупуването на машината предприятието е ползвало финансиране от правителствен орган в размер на 80 000 лева. За целите на счетоводното отчитане съответната машина първоначално е призната в размер на 125 000 лева. В същото време първоначалното включване на данъчния амортизируем актив в ДАПл следва да стане по стойност в размер на 45 000 лева (125 000 лева покупна стойност – 80 000 лева получените безвъзмездни средства във връзка със закупуването на актива = 45 000 лева данъчна амортизируема стойност в ДАПл).

При определяне на данъчния финансов резултат по правилата на ЗКПО счетоводно начислените амортизации не се признават за данъчни цели и с тях данъчно задълженото лице увеличава счетоводния си финансов резултат, когато определя своя данъчен финансов резултат. Единствено данъчно признати остават амортизациите, които са начислени в ДАПл за съответния отчетен период. Именно с данъчните амортизации се намалява счетоводният финансов резултат на данъчно задълженото лице, когато следва да се определи неговият данъчен финансов резултат. С цел лимитиране на данъчно признатия разход за амортизации на данъчните амортизируеми активи за съответния отчетен период ЗКПО разпределя данъчните амортизируеми активи в седем на брой данъчни категории, всяка от които има максимално допустими данъчни амортизационни норми. Член 55 от ЗКПО установява следните седем данъчни категории:

1. категория I – масивни сгради, включително инвестиционни имоти, съоръжения, предавателни устройства, преносители на електрическа енергия, съобщителни линии – с максимално допустима годишна данъчно амортизационна норма 4%;

³ По силата на чл. 68 от ЗКПО счетоводните приходи и разходи, отчетени по повод на дарение, с което е намалена историческата цена при определяне на данъчната амортизируема стойност на актива, не се признават за данъчни цели.

2. категория II – машини, производствено оборудване, апаратура – с максимално допустима годишна данъчно амортизационна норма 30%;
3. категория III – транспортни средства без автомобили; покритие на пътища и на самолетни писти – с максимално допустима годишна данъчно амортизационна норма 10%;
4. категория IV – компютри, периферни устройства за тях, софтуер и право на ползване на софтуер, мобилни телефони – с максимално допустима годишна данъчно амортизационна норма 50%;
5. категория V – автомобили – с максимално допустима годишна данъчно амортизационна норма 25%;
6. категория VI – данъчни дълготрайни материални и нематериални активи, за които има ограничен срок на ползване съгласно договорни отношения или законово задължение – с максимално допустима годишна данъчно амортизационна норма 100/години на правно ограничение, но не повече от 33 и 1/3%;
7. категория VII – всички останали амортизируеми активи – с максимално допустима годишна данъчно амортизационна норма 15%.

Съществен недостатък на ЗКПО е липсата на нормативно определен ред (класификатор на ДМА), по който съответните ДМА следва да се класифицират в седемте категории данъчни амортизируеми активи, което в повечето случаи затруднява практикуващите счетоводители и отваря една данъчна несигурност по отношение размера на признатите данъчни амортизации.

Определянето на данъчната амортизационна норма по категории активи в ДАПл се извършва веднъж годишно и важи за цялата година. Това означава, че през следващата година предприятията ще могат да променят данъчните амортизационни норми за избраните от тях категории данъчни амортизируеми активи по тяхно усмотрение, като променените норми остават валидни за минимум един отчетен период. Дадените в чл. 55 от ЗКПО максимално допустими данъчни амортизационни норми не следва да се приемат като такива, които предприятията следва да приемат в своя ДАПл. Материалният данъчен закон е лимитирал само горната граница, което не пречи на данъчно задължените лица да избират по-ниски данъчно амортизационни норми за съответните категории данъчно амортизируеми активи.

Пример: Предприятие е закупило сграда на стойност 3 000 000 лева, за която ръководството на предприятието е определило срок на годност 50 години. През последните 4 години предприятието е постоянно на данъчна загуба, затова съществува опасност то да не може да приспадне данъчните загуби от бъдещите данъчни печалби в допустимия срок от 5 години след възникване на всяка една данъчна загуба. С цел да минимизира данъчните загуби и за да може да излезе на данъчна печалба, предприятието намалява първоначално определената данъчна норма за категория I – масивни сгради, включително инвестиционни имоти, съоръжения, предавателни устройства, преносители на електрическа енергия, съобщителни линии от 4% на 0.01%. След като предприятието е пренесло всички

данъчни загуби, то решава от следващата година да увеличи годишната амортизационната норма на данъчната категория I от 0,01% на 3,85%.

ЗКПО определя, че закупуването на даден актив под формата на финансов лизинг не е основание същият да се класифицира в категория VI на ДАПл – т.е. като актив, за който има ограничен срок на ползване съгласно договорни отношения или законово задължение. В този смисъл активът следва да се причисли към съответната категория, отразяваща същността на данъчния амортизируем актив. Тоест, ако е закупен автомобил на лизинг, то той следва да бъде отнесен към данъчната категория V – автомобили – с максимално допустима годишна данъчно амортизационна норма 25%.

Начисляването на данъчната амортизация на актив, включен в ДАПл, става или от началото на месеца, в който съответният данъчен амортизируем актив е въведен в експлоатация, или от началото на следващия месец. **Поради тази причина всяко едно данъчно задължено лице следва да документира датата на въвеждане в експлоатация на данъчните амортизируеми активи.** В материалния данъчен закон няма определени изисквания за съдържанието на документа за въвеждане в експлоатация, затова всяко едно предприятие само следва да създаде този документ (обикновено той се нарича протокол за въвеждане в експлоатация на ДМА/ДНМА). Независимо дали начисляването на данъчната амортизация е започнало от началото на месеца на въвеждане в експлоатация или от началото на следващия месец, в ДАПл следва да бъде отразен месецът на въвеждане в експлоатация на съответния данъчен дълготраен актив.

Начисляването на данъчната амортизация става по формулата:

$$\text{ГДА} = \text{ДАС} \times \text{ГДАН} \times \text{М}/12$$

Където:

ГДА е годишната данъчна амортизация;

ДАС е данъчната амортизируема стойност;

ГДАН е годишната данъчна амортизационна норма, определена от данъчно задълженото лице съгласно чл. 55, ал. 2 и 3;

М е броят на месеците от годината, през които се начислява данъчна амортизация.

Преустановяване начисляването на данъчната амортизация и отписване на данъчния актив от ДАПл

В чл. 59 от ЗКПО е предвидена хипотезата, при която данъчно задълженото лице е длъжно временно да преустанови начисляването на данъчната амортизация за съответния данъчен амортизируем дълготраен актив, след като са изтекли 12 последователни календарни месеца, по времето на които съответният актив не се е използвал и от него не се е черпела икономическа изгода. Следва ясно да подчертаем, че правилото за временно преустановяване на данъчната амортизация по реда на чл. 59 от ЗКПО не е непременно свързана с

консервиране на актива за целите на счетоводната отчетност.⁴ В този смисъл разпоредбата на чл. 59 от ЗКПО би била приложима към предприятията, изготвящи своите отчети на база както НСС, така и на база МСФО. Данъчният амортизируем актив не се отписва от ДАПл за времето, през което активът не се използва, като неговата данъчна амортизация се възобновява от началото на месеца на връщане на актива в експлоатация. При определяне на данъчния финансов резултат за годината, през която е било преустановено начисляването на данъчната амортизация (т.е. в годината, в която са изтекли 12-те последователни календарни месеца, през които активът не се е използвал), годишната данъчна амортизация на данъчно задълженото лице се намалява с размера на начислената данъчна амортизация за актива през дванадесетте месеца, през които активът не се е използвал. С размера на намалението към датата на преустановяване начисляването на данъчна амортизация се намалява начислената данъчна амортизация за актива и се увеличава данъчната стойност на актива в ДАПл.

Пример: Към 01.01.2017 година машина има следните стойности в ДАПл: данъчна амортизируема стойност = 5 000 лева; годишна данъчна амортизационна норма 30%; начислена до момента данъчна амортизация = 1 250 лева и данъчна стойност = 3 750 лева. Считано от 15.02.2017 година съответната машина не се използва в дейността на предприятието. Въпреки това за нея продължават да се начисляват амортизации за счетоводни цели и за данъчни цели в ДАПл. Поради тази причина годишната данъчна амортизация на машината в ДАПл е $= 5\,000 \times (30\% / 12) \times 12$ месеца = 1 500 лева. Към 01.01.2018 година машината има следните стойности в ДАПл:

- данъчна амортизируема стойност = 5 000 лева;
- годишна данъчна амортизационна норма 30%;
- начислена до момента данъчна амортизация = 2 750 лева (1 250 лева към 01.01.2017 година + 1 500 лева начислена през календарната 2017 година); и
- данъчна стойност = 2 250 лева.

До 14.02.2018 година машината все още не се използва, което означава, че същата не е била в експлоатация за период от 12 календарни месеца и по силата на чл. 59, ал. 2 от ЗКПО, при определяне на данъчния финансов резултат за 2018 година, годишната данъчна амортизация ще се намали с размера на начислената данъчна амортизация за актива през 12-месечния период, през който същата не се е използвала (т.е. 12 месеца $\times 5\,000$ лева $\times 30\% / 12$ месеца = 1 500 лева). Експлоатацията на машината е възобновена на 17.07.2018 година. Съгласно правилата на чл. 59, ал. 1 от ЗКПО данъчната амортизация на машината следва да се преустанови от началото на месец март 2018 година (началото на месеца, следващ месеца, през който е изтекъл 12-месечния период, през който машината

⁴ Предприятията, които изготвят своите финансови отчети на база МСФО трябва да знаят, че в приложимия МСС 16 – „Имоти, машини и съоръжения” няма такова понятие като „консервиран актив”, поради което параграф 55 от стандарта изисква амортизацията за нетекущите активи да не се преустановява, когато активът не се използва или бъде изваден от активна употреба, освен ако активът не е изцяло амортизиран

не е била в употреба – 14.02.2018 година) и следва да се възобнови едва от началото на месец юли 2018 година (т.е. от началото на месеца, през който активът отново е върнат в експлоатация – 17.07.2018 година). Това означава, че за 2018 година ще се начисляват данъчни амортизации в ДАПл за този актив, както следва:

Януари 2018 г.	-	125 лева (5 000 лева x 30% / 12 месеца = 125 лева).
Февруари 2018 г.	-	125 лева
Март 2018 г.	-	0 лева (преустановяване начисляването на амортизация)
Април 2018 г.	-	0 лева
Май 2018 г.	-	0 лева
Юни 2018 г.	-	0 лева
Юли 2018 г.	-	125 лева (възобновяване начисляването на амортизация)
Август 2018 г.	-	125 лева
Септември 2018 г.	-	125 лева
Октомври 2018 г.	-	125 лева
Ноември 2018 г.	-	125 лева
Декември 2018 г.	-	125 лева

Общо начислена за 2018 г. 1 000 лева

Данъчно призната амортизация за 2018 година = начислената в размер на 1 000 лева минус корекцията по реда на чл. 59, ал. 2 от ЗКПО в размер на 1 500 лева = минус (500) лева. Стойностите на машината в ДАПл към 31.12.2018 година ще са следните:

- данъчна амортизируема стойност = 5 000 лева;
- годишна данъчна амортизационна норма = 30%;
- начислена до момента данъчна амортизация = 2 750 лева (към 01.01.2018 г.) + 1 000 лева (начислена през 2018 г.) – 1 500 лева (корекция по чл. 59, ал. 2 от ЗКПО) = 2 250 лева;
- данъчна стойност = 2 750 лева (5 000 – 2 250 = 2 750);
- начислена амортизация през 2018 година = начислена 1 000 лева – корекция в размер на 1 500 лева = (500) лева.

Отписването на активи от ДАПл става, когато:

- данъчният амортизируем актив е напълно амортизиран за данъчни цели и неговата данъчна стойност = 0 лева;
- активът е отписан за счетоводни цели (продаден, бракуван, дарен, разменен и др. подобни случаи, в които същият следва да бъде отписан от

патримониума на предприятието). Отписването от ДАПл в този случай става от началото на месеца, през който същият се отписва за счетоводни цели.

- съгласно НСС се трансформира в неамортизируем актив – с изключение на трансформирането в инвестиционен имот. Отписването от ДАПл в този случай става от началото на месеца, през който активът е трансформиран като неамортизируем.

Не са основание за отписване от ДАПл случаите, в които:

- ❖ *активът е напълно амортизиран за счетоводни цели, но все още не е отписан от патримониума на отчитащото се предприятие.*
- ❖ *е налице увеличаване на стойностния праг на същественост (за счетоводни или за данъчни цели), където например при увеличаване на счетоводния праг за признаване на ДМА и ДНМА следва от счетоводния регистър да се отпишат балансовите стойности на онези активи, чиято първоначална (отчетна) стойност е по-малка от променения счетоводен праг на същественост, но същите данъчни активи следва да останат в ДАПл.*

Последващи разходи на актив, наличен в ДАПл

Данъчната амортизируема стойност на актив, наличен в данъчния амортизационен план, се увеличава с последващите разходи, които съгласно счетоводното законодателство водят до бъдещи икономически изгоди, свързани с данъчния амортизируем актив. Данъчната амортизируема стойност се увеличава от началото на месеца, през който са завършени последващите разходи.

Преобразуване на счетоводния финансов резултат

По силата на чл. 65 от ЗКПО счетоводно отчетените приходи и разходи от последващи оценки на данъчните амортизируеми активи (както в посока увеличение при преценка, така и в посока намаление при преценка и обезценка) не се признават за данъчни цели. По този начин стойностите на амортизируемите активи в ДАПл се запазват за разлика от стойностите, които съответните дълготрайни активи имат за целите на счетоводната отчетност. В случаите, когато съответният актив се отписва от счетоводния амортизационен план, при определяне на данъчния финансов резултат на отчитащото се предприятие неговият счетоводен финансов резултат се увеличава със счетоводната балансова стойност на съответния актив (чл. 66, ал. 1 от ЗКПО). При отписване на актив от ДАПл, при определяне на данъчния финансов резултат на отчитащото се предприятие, неговият счетоводен финансов резултат се намалява с данъчната стойност на съответния актив (чл. 66, ал. 2 от ЗКПО).

Не са основание за прилагане разпоредбите и преобразуването на счетоводния финансов резултат по реда на чл. 66, ал. 1 и ал. 2 от ЗКПО случаите на:

1. непризнати разходи от липси на активи и свързани с тях вземания, когато данъчната стойност превишава счетоводната балансова стойност на актива;
2. отписване на актив за сметка на собствения капитал, когато данъчната стойност превишава счетоводната балансова стойност на актива;
3. отписване на актив по реда на чл. 60, ал. 6 от ЗКПО (данъчният амортизируем актив престане да се ползва за дейност, за която се формира данъчен финансов резултат и същият трябва да се отпише от ДАПл), когато данъчната стойност превишава счетоводната балансова стойност на актива;
4. при преобразуване на дружества и при преустройство на кооперации по глава деветнадесета, раздели II и III от ЗКПО.

Заклучение

Познаването на механизма на функциониране на ДАПл е от съществено значение за данъчното планиране и за признаването на разходите за амортизация на дълготрайните активи за целите на ЗКПО. Ето защо неговото изучаване и правилно разбиране следва да се разглежда като един непрекъсващ процес, гарантиращ точното и вярно прилагане на данъчните механизми, с които се определя данъчният финансов резултат на всяко едно данъчно задължено лице.

Библиографска справка:

Закон за корпоративното подоходно облагане, в сила от 01.01.2007 г., обн., ДВ, бр. 105 от 22 декември 2006 г., последно доп., ДВ, бр. 91 от 2 ноември 2018 г.

TAX DEPRECIATION SCHEDULE WITHIN THE MEANING OF THE CORPORATE INCOME TAX ACT (CITA)

Hristo Dosev

Certified Public Accountant, Registered Auditor

Managing Partner

“Dosevi – consultations and audit” LTD & “Tartey consult” LTD – Gabrovo

<i>Key words:</i>	<i>Summary</i>
<i>CITA</i>	<i>The article aims at discussing from all possible aspects a specific tax mechanism to determine the financial result for tax purposes focused on depreciable fixed assets. This mechanism is referred to as Tax Depreciation Schedule and is regulated in Chapter Ten of Part Two of the relevant material tax act, i.e. the Corporate Income Tax Act.</i>
<i>Tax depreciation schedule</i>	
<i>Depreciable amount for tax purposes</i>	
<i>Amount for tax purposes</i>	
<i>Depreciation/amortization for tax purposes</i>	
<i>Depreciable assets for tax purposes</i>	