



**ДАНЪЧНО ТРЕТИРАНЕ НА ДАНЪЧНИТЕ
АМОРТИЗИРУЕМИ АКТИВИ СЪС „СМЕСЕНА“
УПОТРЕБА ПО РЕДА НА ЗАКОНА ЗА
КОРПОРАТИВНОТО ПОДОХОДНО ОБЛАГАНЕ**

Владимир Христов
Регистриран одитор

Ключови думи:	Резюме
<p>Данъчен амортизируем актив</p> <p>Данъчен дълготраен материален актив</p> <p>Данъчен амортизационен план</p> <p>Данъчна амортизируема стойност</p> <p>Данъчна амортизация</p> <p>Счетоводен финансов резултат</p> <p>Данъчен финансов резултат</p> <p>Корпоративен данък</p> <p>Алтернативен данък</p> <p>Данъчно задължено лице</p>	<p>В статията е представен критичен анализ на данъчното третиране на данъчните амортизируеми активи със „смесена“ употреба, които се използват едновременно както за дейност, за която се формира данъчен финансов резултат, така и за дейност, която подлежи на облагане с алтернативен на корпоративния данък. Доказана е съществуващата в Закона за корпоративното подоходно облагане законова непълнота в изследваната област. Дадени са аргументирани предложения за изменения и допълнения на материалния данъчен закон с включване на изрични разпоредби, чрез които да се изгради специфичен данъчен режим (специфична данъчна регулация) както по отношение на данъчните амортизируеми активи със „смесена“ употреба, така и по отношение на общите разходи в случаите на паралелно осъществяване на дейност, подлежаща на облагане с корпоративен данък по общия ред на Закона за корпоративното подоходно облагане, и дейност, подлежаща на облагане с алтернативен на корпоративния данък. Представени са приложни модели с оглед създаване на добра практика при прилагане на Закона за корпоративното подоходно облагане в областта на разглежданата проблематика.</p>

Увод

Дейността на организаторите на посочените в Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) хазартни игри се облага с алтернативен данък. Дейността от опериране на кораби на лицата, осъществяващи морско търговско корабоплаване, се облага или по общия ред с корпоративен данък, или с алтернативен на корпоративния данък по избор на съответното данъчно задължено лице¹. За всички останали дейности (извън организирането на посочените в ЗКПО хазартни игри и дейност от опериране с кораби) данъчно задължените лица се облагат с корпоративен данък.

Като слабост на ЗКПО се посочва липсата на специални изрични разпоредби, които да регламентират данъчното третиране на данъчните амортизируеми активи² с така наречената „смесена употреба“. Тези данъчни амортизируеми активи се използват едновременно както в дейност, за която се формира данъчен финансов резултат, така и в дейност, за която не се формира данъчен финансов резултат, защото подлежи на облагане с алтернативен данък. Това води до нарушаване на принципа на правна сигурност и е предпоставка за потенциални административни и съдебни спорове между приходната администрация и данъчно задължените лица. Поддържа се становището, изразено в Решение на СЕС от 03 юли 2019 г. по дело T-573/16, че принципът на правна сигурност цели да гарантира предвидимостта на правните положения и отношения, произтичащи от правото на Съюза, и изисква всеки нормативен акт, който произвежда правни последици, да бъде ясен и точен, за да могат заинтересованите лица да разберат недвусмислено правата и задълженията си и да действат съобразно с тях.

Изследователската цел в настоящата статия е да се разгледа в теоретичен и приложен аспект данъчното третиране по реда на ЗКПО на данъчните амортизируеми активи със „смесена“ употреба при липсата на изрични нормативни разпоредби.

За постигането на целта се систематизират следните задачи:

- да се представи критичен анализ на действащата нормативна рамка;
- да се представят приложни модели за данъчно третиране на данъчните амортизируеми активи със „смесена“ употреба;
- да се формулират предложения за усъвършенстване на ЗКПО в анализираната област.

¹ Данъчно задължените лица са изчерпателно изброени в разпоредбите на чл. 2 от Закона за корпоративното подоходно облагане.

² Данъчните амортизируеми активи са изчерпателно изброени в разпоредбата на чл. 48 от Закона за корпоративното подоходно облагане.

Данъчни аспекти на данъчните амортизируеми активи със „смесена“ употреба

В случаите, когато данъчно задължени лица осъществяват едновременно както дейност, която подлежи на облагане с алтернативен данък, така и дейност, която подлежи на облагане с корпоративен данък, са налице счетоводни разходи, които са общи и за двата вида дейности. Начинът на разпределяне на тези общи разходи между двата вида дейности за счетоводни цели е въпрос на прилаганата от съответното данъчно задължено лице счетоводна политика.

В ЗКПО липсват изрични разпоредби, които да регламентират начина за признаване за данъчни цели на разходите, които обслужват едновременно и двата вида дейности³, както и изрични разпоредби, които да регламентират данъчното третиране на данъчните амортизируеми активи с така наречената „смесена употреба“, които се използват едновременно както в дейност, за която се формира данъчен финансов резултат, така и в дейност, за която не се формира данъчен финансов резултат и подлежи на облагане с алтернативен на корпоративния данък.

В тази връзка се посочва, че действащото българско право допуска възможността даден закон да бъде непълен. Според чл. 46, ал. 1 от Закона за нормативните актове (ЗНА), когато нормативният акт е непълен, за неуредените от него случаи се прилагат разпоредбите, които се отнасят до подобни такива, ако е в съответственост с целта на акта. В случай че такива разпоредби липсват, отношенията се уреждат съобразно основните начала на правото на Република България.

При липса на изрична законова регламентация и с оглед създаването на добра практика авторът препоръчва данъчните амортизируеми активи, които се използват както за дейност, за която данъчно задълженото лице формира данъчен финансов резултат по реда на ЗКПО, така и за дейност, подлежаща на облагане с алтернативен на корпоративния данък, да се завеждат и отчитат в данъчния амортизационен план по общия ред на материалния данъчен закон, като се водят с пълната стойност на данъчните показатели, регламентирани в чл. 53 от ЗКПО. Счетоводният финансов резултат при трансформирането му в данъчен финансов резултат за текущия данъчен период се намалява по реда на чл. 54, ал. 1⁴

³ По отношение на юридическите лица с нестопанска цел (ЮЛНЦ) е налице специалната разпоредба на чл. 30 от Закона за корпоративното подоходно облагане, посредством която законодателят е регламентирал един единствен начин за признаване за данъчни цели на така наречените „неразпределяеми“ разходи, които обслужват едновременно нестопанската и стопанската дейност на ЮЛНЦ. Съгласно чл. 30, ал. 1 от ЗКПО счетоводно отчетените неразпределяеми разходи на ЮЛНЦ, съответстващи на дейността, подлежаща на облагане с корпоративен данък, не се признават за данъчни цели, а съгласно чл. 30, ал. 2 от ЗКПО за данъчни цели се признава частта от неразпределяемите разходи, определена, като общият размер на неразпределяемите разходи се умножи по съотношението между приходите от дейността, подлежаща на облагане с корпоративен данък, и всички приходи на ЮЛНЦ.

⁴ При определяне на данъчния финансов резултат се признават годишните данъчни амортизации, определени по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане.

от ЗКПО с частта от годишната данъчна амортизация, съответстваща на дейността, за която данъчно задълженото лице формира данъчен финансов резултат по реда на ЗКПО. Тази част следва да се определя на базата на възприетия счетоводен подход за разпределяне на счетоводните разходи за амортизация за съответния амортизируем актив по видове дейности, определен в счетоводната политика на данъчно задълженото лице. При отписване на данъчен амортизируем актив от данъчния амортизационен план, който не се използва изцяло само за дейност, за която данъчно задълженото лице формира данъчен финансов резултат по реда на ЗКПО, счетоводният финансов резултат при трансформирането му в данъчен финансов резултат се намалява по реда на чл. 6б, ал. 2⁵ от ЗКПО с частта от данъчната стойност на актива, определена пропорционално на признатата за данъчни цели годишна данъчна амортизация при определяне на данъчния финансов резултат през текущата и предходни години към начислената данъчна амортизация, определена по реда на чл. 53, ал. 3⁶ от ЗКПО.

Професионалното становище, че при трансформиране на счетоводния финансов резултат в данъчен финансов резултат следва да бъде използван регламентираният в счетоводната политика на данъчно задълженото лице подход за разпределяне на счетоводните разходи (включително разходите за амортизация), които са общи и за двата вида дейности, между дейността, подлежаща на облагане по общия ред с корпоративен данък, и дейността, подлежаща на облагане с алтернативен на корпоративния данък, е изградено на базата, че в ЗКПО липсват изрични разпоредби, които да създават специфична данъчна регулация, при което прилаганият счетоводен подход следва да бъде признат и за данъчни цели.

Може да се поддържа обаче и становището, че по аналогия приложение следва да намерят разпоредбите на чл. 30 от ЗКПО, касаещи ЮАНЦ.

С оглед минимизиране на рисковете от възникване на административни (и евентуално съдебни) спорове между приходната администрация и данъчно задължените лица се препоръчва в счетоводната политика на съответното данъчно задължено лице да се регламентира счетоводните разходи за амортизации (както и останалите общи за двата вида дейност разходи) да се разпределят между отделните видове дейности на база съотношение между нетни приходи от продажби от съответната дейност към общия размер на нетните приходи от продажби за отчетния период.

С оглед осигуряване на предвидимост и правна сигурност се препоръчва ЗКПО да се допълни както с изрични разпоредби, които да

⁵ Когато активът се отписва от данъчния амортизационен план, при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се намалява с данъчната стойност на актива.

⁶ Начислената данъчна амортизация е сумата от годишните данъчни амортизации за съответния актив.

регламентират начина за признаване за данъчни цели на разходите, които обслужват едновременно дейността, за която се формира данъчен финансов резултат, и дейността, за която не се формира данъчен финансов резултат и подлежи на облагане с алтернативен на корпоративния данък, така и изрични разпоредби, които да регламентират данъчното третиране на данъчните амортизируеми активи с така наречената „смесена употреба“, които се използват едновременно и за двата вида дейности.

С цел приложност на представените съждения се представят два практически примера.

Пример 1:

На 31.12.X1 г. дружество „В“ ЕООД закупува сграда, като на същата дата сградата е въведена в експлоатация. Цената на придобиване (историческата цена) на сградата е 100 000 лв. Определен е полезен живот (срок на годност по смисъла на Счетоводен стандарт 4 – *Отчитане на амортизацията*) на сградата от 25 г. За X2 г. за извършваната дейност дружеството подлежи на облагане с алтернативен данък по реда на ЗКПО. В съответствие с приложимото счетоводно законодателство начисляването на счетоводни амортизации започва от 01.01.X2 г.

В съответствие с разпоредбите на чл. 58, ал. 1 от ЗКПО начисляването на данъчни амортизации започва от началото на месеца, следващ месеца в който данъчният амортизируем актив е въведен в експлоатация, т.е. от 01.01.X2 г. Считано от 01.01.X3 г. предприятието започва да извършва и дейности, подлежащи на облагане с корпоративен данък по общия ред на ЗКПО. Сградата се използва както за дейностите, подлежащи на облагане с алтернативен данък, така и за дейностите, подлежащи на облагане с корпоративен данък по общия ред на ЗКПО. През X4 г. дружеството продължава да извършва както дейности, подлежащи на облагане с алтернативен данък, така и дейности подлежащи на облагане с корпоративен данък по общия ред на ЗКПО. В счетоводната политика на дружеството е предвидено счетоводните разходи за амортизации да се разпределят между отделните видове дейности на база съотношение между нетни приходи от продажби от съответната дейност към общия размер на нетните приходи от продажби за отчетния период.

За X3 г. са реализирани следните приходи по видове дейности:

- нетни приходи от дейности, подлежащи на облагане с алтернативен данък по реда на ЗКПО в размер на 15 000 лв.;
- нетни приходи от дейности, подлежащи на облагане с корпоративен данък по общия ред на ЗКПО в размер на 15 000 лв.;
- общ размер на нетните приходи от продажби в размер на 30 000 лв.

За X4 г. са реализирани следните приходи по видове дейности:

- нетни приходи от дейности, подлежащи на облагане с алтернативен данък по реда на ЗКПО в размер на 30 000 лв.;
- нетни приходи от дейности, подлежащи на облагане с корпоративен данък по общия ред на ЗКПО в размер на 10 000 лв.;
- общ размер на нетните приходи от продажби в размер на 40 000 лв.

Счетоводен амортизационен план на дружество „В“ ЕООД

Година	Наименование	Отчетна стойност	Амортизируема стойност	Годишна амортизационна норма	Годишна амортизационна квота	Амортизация с натрупване	Счетоводна балансова стойност
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8) = (3) – (7)
X1	Сграда	100 000	100 000	4%	0	0	100 000
X2	Сграда	100 000	100 000	4%	4 000	4 000	96 000
X3	Сграда	100 000	100 000	4%	4 000	8 000	92 000
X4	Сграда	100 000	100 000	4%	4 000	12 000	88 000

Данъчен амортизационен план на дружество „В“ ЕООД⁷

Година	Наименование	Данъчна амортизируема стойност	Годишна данъчна амортизационна норма	Годишна данъчна амортизация	Начислена данъчна амортизация	Данъчна стойност
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7) = (3) – (6)
X3	Сграда	100 000	4 %	4 000	8 000 (4 000 + 4 000)	92 000
X4	Сграда	100 000	4 %	4 000	12 000	88 000

Съгласно чл. 53, ал. 3 от ЗКПО начислената данъчна амортизация е сумата от годишните данъчни амортизации за съответния актив.

В начислената данъчна амортизация се включва и начислената, съгласно счетоводното законодателство, амортизация на база цената на придобиване (историческата цена) на амортизируемия актив за периода, през който амортизируемият актив се използва изцяло за дейност, за която данъчно задължено лице не формира данъчен финансов резултат по реда на ЗКПО (чл. 57, ал. 3 от ЗКПО).

⁷ Минималните задължителни реквизити на данъчния амортизационен план са изчерпателно изброени в разпоредбата на чл. 52, ал. 3 от Закона за корпоративното подоходно облагане. В настоящата статия данъчните амортизационни планове са само примерни и не включват всички нормативно установени реквизити.

Начислената данъчна амортизация за X3 г. се определя, като към начислената за X3 г. годишна данъчна амортизация в размер на 4 000 лв. се добавят счетоводно начислените разходи за амортизации за X2 г. в размер на 4 000 лв.

Определяне на коефициент за разпределяне на счетоводните разходи за амортизация за дейността, подлежаща на облагане с корпоративен данък по общия ред на ЗКПО

X3 г.

$$K = \frac{15\,000}{30\,000} = 0.5$$

$$4\,000 * 0.5 = 2\,000$$

X4 г.

$$K = \frac{10\,000}{40\,000} = 0.25$$

$$4\,000 * 0.25 = 1\,000$$

Годи-на	Годишни счетоводни разходи за амортизация	Нетни приходи от дейност, подлежаща на облагане с алтернативен данък по реда на ЗКПО	Нетни приходи от дейност, подлежаща на облагане по общия ред на ЗКПО	Общ размер на нетните приходи от дейността	Счетоводни разходи за амортизация за дейност, подлежаща на облагане с алтернативен данък по ЗКПО	Счетоводни разходи за амортизация за дейност, подлежаща на облагане по общия ред на ЗКПО
(1)	(2)	(3)	(4)	(5) = (3) + (4)	(6) = (2)*(3)/5	(7) = (2)*(4)/5
X3	4 000	15 000	15 000	30 000	2 000	2 000
X4	4 000	30 000	10 000	40 000	3 000	1 000

Определяне на коефициент за разпределяне на годишната данъчна амортизация за дейността, подлежаща на облагане с корпоративен данък по общия ред на ЗКПО

X3 г.

$$K = \frac{15\,000}{30\,000} = 0.5$$

$$4\ 000 * 0.5 = 2\ 000$$

X4 г.

$$K = \frac{10\ 000}{40\ 000} = 0.25$$

$$4\ 000 * 0.25 = 1\ 000$$

Годи-на	Годишна данъчна амортизация	Нетни приходи от дейност, подлежаща на облагане с алтернативен данък по реда на ЗКПО	Нетни приходи от дейност, подлежаща на облагане по общия ред на ЗКПО	Общ размер на нетните приходи от дейността	Годишна данъчна амортизация за дейност, подлежаща на облагане по общия ред на ЗКПО
(1)	(2)	(3)	(4)	(5) = (3) + (4)	(6) = (2)*(4)/5
X3	4 000	15 000	15 000	30 000	2 000
X4	4 000	30 000	10 000	40 000	1 000

Година	Призната за данъчни цели годишна данъчна амортизация при определяне на данъчния финансов резултат
(1)	(2)
X3	2 000
X4	1 000
Общо	3 000

Преобразуване на счетоводния финансов резултат за определяне на данъчния финансов резултат⁸ по години

X3 г.

През X3 г. при преобразуване на счетоводния финансов резултат с оглед трансформирането му в данъчен финансов резултат се извършва следното преобразуване:

⁸ В съответствие с разпоредбата на чл. 22 от Закона за корпоративното подоходно облагане данъчният финансов резултат се определя, като счетоводният финансов резултат се преобразува по ред и начин, определени в този закон, с:

1. данъчните постоянни разлики;
2. данъчните временни разлики;
3. други суми в случаите, предвидени в този закон.

Увеличение (чл. 54, ал. 2 от ЗКПО)	2 000
Намаление (чл. 54, ал. 1 от ЗКПО)	2 000

X4г.

През X4 г. при преобразуване на счетоводния финансов резултат с оглед трансформирането му в данъчен финансов резултат се извършва следното преобразуване:

Увеличение (чл. 54, ал. 2 от ЗКПО)	1 000
Намаление (чл. 54, ал. 1 от ЗКПО)	1 000

Пример 2:

На 31.12.X1 г. дружество „В“ ЕООД закупува автомобил, който ще бъде използван както за дейности, подлежащи на облагане с алтернативен данък, така и за дейности, подлежащи на облагане с корпоративен данък по общия ред на ЗКПО. Цената на придобиване (историческата цена) на автомобила е 10 000 лв. Автомобилът е въведен в експлоатация на 31.12.X1 г. Предприятието определя, че полезният живот на автомобила (срок на годност по смисъла на Счетоводен стандарт 4 - *Отчитане на амортизациите*) е 4 г. В съответствие с приложимото счетоводно законодателство начисляването на счетоводни амортизации започва от 01.01.X2 г. В съответствие с разпоредбата на чл. 58, ал. 1 от ЗКПО начисляването на данъчни амортизации започва от началото на месеца, следващ месеца, в който данъчният амортизируем актив е въведен в експлоатация, т.е. от 01.01.X2 г. На 31 декември X3 г. предприятието продава автомобила. В счетоводната политика на дружеството е предвидено разходите за амортизации да се разпределят между отделните видове дейности на база съотношение разходи за дейност, подлежаща на облагане с корпоративен данък по общия ред на ЗКПО към общия размер на разходите за дейността за отчетния период.

За X2 г. са реализирани следните разходи по видове дейности:

- разходи за дейности, подлежащи на облагане с алтернативен данък в размер на 60 000 лв.;
- разходи за дейности, подлежащи на облагане с корпоративен данък по общия ред на ЗКПО в размер на 40 000 лв.;
- общ размер на разходите за дейността в размер на 100 000 лв.

За X3 г. са реализирани следните разходи по видове дейности:

- разходи за дейности, подлежащи на облагане с алтернативен данък в размер на 120 000 лв.;
- разходи за дейности, подлежащи на облагане с корпоративен данък по общия ред на ЗКПО в размер на 80 000 лв.;
- общ размер на разходите за дейността в размер на 200 000 лв.

При разглеждане на пример 2 следва да се има предвид, че когато даден амортизируем актив се отпише за счетоводни цели, преди да е напълно амортизиран за данъчни цели, той се отписва от данъчния амортизационен план в началото на месеца, през който се отписва за счетоводни цели (чл. 60, ал. 2 от ЗКПО).

Счетоводен амортизационен план на дружество „В“ ЕООД

Година	Наименование	Отчетна стойност	Амортизируема стойност	Годишна амортизационна норма	Годишна амортизационна квота	Амортизация с натрупване	Счетоводна балансова стойност
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8) = (3) – (7)
X1	Автомобил	10 000	10 000	25%	0	0	10 000
X2	Автомобил	10 000	10 000	25%	2 500	2 500	7 500
X3	Автомобил	10 000	10 000	25%	2 500	5 000	5 000

Данъчен амортизационен план на дружество „В“ ЕООД

Година	Наименование	Данъчна амортизируема стойност	Годишна данъчна амортизационна норма	Годишна данъчна амортизация	Начислена данъчна амортизация	Данъчна стойност
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7) = (3) – (6)
X2	Автомобил	10 000	25%	2 500	2 500	7 500
X3	Автомобил	10 000	25%	2 500 * 11/12 = 2 292	4 792	5 208

Определяне на коефициент за разпределяне на счетоводните разходи за амортизация за дейността, подлежаща на облагане с корпоративен данък по общия ред на ЗКПО

X2 г.

$$K = \frac{40\,000}{100\,000} = 0.4$$

$$2\,500 * 0.4 = 1\,000$$

X3 г.

$$K = \frac{80\,000}{200\,000} = 0.4$$

$$2\,500 * 0.4 = 1\,000$$

Година	Годишни счетоводни разходи за амортизация	Разходи за дейност, подлежаща на облагане с алтернативен данък по реда на ЗКПО	Разходи за дейност, подлежаща на облагане по общия ред на ЗКПО	Общ размер на разходите за дейността	Счетоводни разходи за амортизация за дейност, подлежаща на облагане с алтернативен данък по ЗКПО	Счетоводни разходи за амортизация за дейност, подлежаща на облагане по общия ред на ЗКПО
(1)	(2)	(3)	(4)	(5) = (3) + (4)	(6) = (2)*(3)/5	(7) = (2)*(4)/5
X2	2 500	60 000	40 000	100 000	1 500	1 000
X3	2 500	120 000	80 000	200 000	1 500	1 000

Определяне на коефициент за разпределяне на годишната данъчна амортизация за дейността, подлежаща на облагане с корпоративен данък по общия ред на ЗКПО

X2 г.

$$K = \frac{40\,000}{100\,000} = 0.4$$

$$2\,500 * 0.4 = 1\,000$$

X3 г.

$$K = \frac{80\,000}{200\,000} = 0.4$$

$$2\,292 * 0.4 = 917$$

Годи-на	Годишна данъчна аморти-зация	Разходи за дейност, подлежаща на облагане с алтернативен данък по реда на ЗКПО	Разходи за дейност, подлежаща на облагане по общия ред на ЗКПО	Общ размер на разходите за дейността	Годишна данъчна амортизация за дейност, подлежаща на облагане по общия ред на ЗКПО
(1)	(2)	(3)	(4)	(5) = (3) + (4)	(6) = (2)*(4)/5
X2	2 500	60 000	40 000	100 000	1 000
X3	2 292	120 000	80 000	200 000	917

Година	Призната за счетоводни цели годишна счетоводна амортизация при определяне на счетоводния финансов резултат за дейността, подлежаща на облагане по общия ред на ЗКПО	Начислена счетоводна амортизация за амортизируемия актив	
(1)	(2)	(3)	(4) = (2) / (3)
X2		1 000	2 500
X3		1 000	2 500
Общо		2 000	5 000
			0.4

Година	Призната за данъчни цели годишна данъчна амортизация при определяне на данъчния финансов резултат за дейността, подлежаща на облагане по общия ред на ЗКПО	Начислена данъчна амортизация за данъчния амортизируем актив, определена по реда на чл. 53, ал. 3 от ЗКПО	
(1)	(2)	(3)	(4) = (2) / (3)
X2		1 000	2 500
X3		917	4 792
Общо		1 917	4 792
			0.4

Определяне на счетоводната балансова стойност на амортизируемия актив при преобразуване на счетоводния финансовия резултат за определяне на данъчния финансов резултат за X3 г.:

$$5\,000 * 0.4 = 2\,000$$

Определяне на данъчната стойност на данъчния амортизируем актив при преобразуване на счетоводния финансов резултат за определяне на данъчния финансов резултат за Х3 г.:

$$5\ 208 * 0.4 = 2\ 083$$

Преобразуване на счетоводния финансов резултат за определяне на данъчния финансов резултат по години

Х2 г.

През Х2 г. при преобразуване на счетоводния финансов с оглед трансформирането му в данъчен финансов резултат се извършва следното преобразуване:

Увеличение (чл. 54, ал. 2 от ЗКПО)	1 000
Намаление (чл. 54, ал. 1 от ЗКПО)	1 000

Х3 г.

През Х3 г. при преобразуване на счетоводния финансов с оглед трансформирането му в данъчен финансов резултат се извършва следното преобразуване:

Увеличение (чл. 54, ал. 2 от ЗКПО)	1 000
Увеличение (чл. 66, ал. 1 от ЗКПО)	2 000
Намаление (чл. 54, ал. 1 от ЗКПО)	917
Намаление (чл. 66, ал. 2 от ЗКПО)	2 083

Заклучение

Представеният критичен анализ позволява да се направи обобщението, че като слабост на ЗКПО може да се посочи липсата на специални изрични разпоредби, които да регламентират данъчното третиране на данъчните амортизируеми активи с така наречената „смесена употреба“, които се използват едновременно както в дейност, за която се формира данъчен финансов резултат, така и в дейност, за която не се формира данъчен финансов резултат. Препоръчва се при следващи изменения и допълнения на материалния данъчен закон да се включат изрични разпоредби, чрез които да се изгради специфичен данъчен режим (специфична данъчна регулация) както по отношение на данъчните

амортизируеми активи със „смесена“ употреба, така и по отношение на общите разходи в случаите на паралелно осъществяване на дейност, подлежаща на облагане с корпоративен данък по общия ред на ЗКПО и дейност, подлежаща на облагане с алтернативен на корпоративния данък. Ясното, точно и еднозначно регламентиране в ЗКПО на подобен специфичен режим ще е в съответствие с принципа на правна сигурност и ще допринесе за повишаване на безспорните достойнства на материалния данъчен закон. Въвеждането на специални изрични правила е необходимо и предвид фундаменталния принцип, въз основа на който е изграден ЗКПО, а именно, постигане на неутралност на данъчното третиране и данъчните регулации на конкретни сделки, трансакции и операции спрямо (независимо от) възприетата и прилагана счетоводна политика от конкретното данъчно задължено лице. По мнение на автора апробирането на предложението за попълване празнотата на ЗКПО в аспект на специфичен данъчен режим по отношение на данъчните амортизируеми активи със „смесена“ употреба ще доведе до редуциране на потенциални административни и съдебни спорове между приходната администрация и данъчно задължените лица.

Библиографска справка:

1. Закон за нормативните актове, обн., ДВ, бр. 27 от 03 април 1973 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 34 от 03 май 2016 г.;
2. Закон за корпоративното подоходно облагане, обн., ДВ, бр. 105 от 22 декември 2006 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 25 от 29 март 2022 г.;
3. Счетоводен стандарт 4 – Отчитане на амортизациите, обн., ДВ, бр. 30 от 7 април 2005 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 3 от 12 януари 2016 г.;
4. Решение на СЕС от 03 юли 2019 г. по дело T-573/16.

**TAX TREATMENT OF DEPRECIABLE TAX ASSETS WITH "MIXED" USE
UNDER THE CORPORATE INCOME TAX ACT**

Vladimir Hristov
Registered Auditor

Keywords:	Summary
<p><i>Depreciable tax asset</i></p> <p><i>Tangible fixed tax asset</i></p> <p><i>Tax depreciation schedule</i></p> <p><i>Tax depreciable amount</i></p> <p><i>Depreciation for tax purposes</i></p> <p><i>Accounting profit or loss</i></p> <p><i>Profit or loss for tax purposes</i></p> <p><i>Corporate tax</i></p> <p><i>Alternative tax</i></p> <p><i>Taxable person</i></p>	<p><i>The article provides a critical analysis of the tax treatment of "mixed" use depreciable tax assets that are used both for an activity for which a profit or loss for tax purposes is generated and for an activity that is subject to a tax alternative to the corporate tax. The article demonstrates the existing legal loophole in the Corporate Income Tax Act in the area under study. The article provides well-reasoned proposals for amendments and supplements to the substantive tax law with the inclusion of explicit provisions to establish a specific tax regime (specific tax regulation), both with respect to depreciable tax assets with "mixed" use and with respect to total expenses in cases of concurrent performance of an activity subject to corporate income tax under the general procedure of the Corporate Income Tax Act and an activity subject to a tax alternative to the corporate income tax. The article sets out applied models with a view to establishing good practice in the application of the Corporate Income Tax Act in the area of the matter under consideration.</i></p>