

Новите моменти при Данъчни амортизируеми активи за 2008 г.

Цветан Станкулов, регистриран данъчен консултант

Измененията в ЗКПО (валидни от 1 януари 2008 г.) са свързани с данъчната трактовка на операциите, произтичащи от придобиването, амортизирането, последващите оценки, бракуването и отписването на тези активи. А в конкретен план измененията са свързани с практическата приложимост на следните законови разпоредби:

1. разпоредба на изменения текст от чл. 50, отнасящ се за характеристиките, чрез които се идентифицират за данъчни цели дълготрайните материални активи.

Всъщност с промяната в чл. 50 се привежда в съответствие тази част на данъчното законодателство с кореспондиращите с него и обслужващи го понятия, дефинирани в счетоводното законодателство. Така вследствие на промяната в закона, актуалното съдържание на чл. 50 гласи, че **данъчни дълготрайни материални активи са сумите, които отговарят на изискванията за амортизируеми дълготрайни материални активи съгласно счетоводното законодателство, чиято стойност е равна или превишава по-ниската стойност от:** стойностния праг на същественост за дълготрайния материален актив, определен в счетоводната политика на данъчно задълженото лице; **седемстотин лева.**

Доколкото тази разпоредба има съществено значение за счетоводните практики, е необходимо да ѝ се отдели повече внимание, защото неправилното ѝ тълкуване и прилагане може да доведе до последващи негативни последици за данъчно задължените лица.

Разшифровката на този текст показва, че когато в счетоводната политика на предприятието е възприет стойностен праг на същественост за дълготраен материален актив в размер по-голям от седемстотин лева, например 800 лв., то за данъчен дълготраен материален актив се счита всеки актив, чиято стойност при придобиването му е равна или превишава 700 лв. В същото време, когато е възприет стойностен праг на същественост за дълготрайни материални активи в размер по-малък от седемстотин лева, например 600 лв., то за данъчен дълготраен материален актив се счита всеки актив, чиято стойност при придобиването му е равна или превишава 600 лв.

Ето защо не трябва да се отчитат като текущи разходи за дейността разходите за придобиване на дълготрайни материални активи със стойности, превишаващи 700 лв., когато стойностният праг на същественост за дълготрайни материални активи е по-висок от 700 лв., съответно когато същите разходи превишават 600 лв., когато стойностният праг на същественост за дълготрайни материални активи е 600 лв. Коректната счетоводна операция изисква разходите за придобиване на дълготрайни активи да се отразяват по сметките от гр. 20 или гр. 21 на Националния

сметкоплан за стопанските дейности, в зависимост от това, дали придобитите активи са дълготрайни материални или дълготрайни нематериални активи. Разбираемо е, че когато се допусне отклонение от това правило, със сумата на разходите за придобиване на дълготрайни активи, отчетени в сметки от гр 60, ще последва увеличаване на счетоводният финансов резултат, защото ще е налице данъчна постоянна разлика.

Внимание!

По силата на текст, съдържащ се в § 66 от Преходните и заключителни разпоредби на Закона за изменение и допълнение на ЗКПО – промяната в текста на ал. 2 от чл. 50 на този закон се прилага за активи, придобити след 31 декември 2007 г.

2. разпоредба на променения текст на чл. 51, отнасящ се за данъчната трактовка на операциите, свързани с дълготрайни нематериални активи.

С изменението в текста на чл. 51 се постига съответствие в показателите, характеризиращи дълготрайните нематериални активи, както това е сторено по-горе по отношение на дълготрайните материални активи. Това означава, че и за дълготрайните нематериални активи е предоставена възможността в счетоводните политики на данъчно задължените лица да се определя като праг на същественост сумата равна, съответно по-ниска или по-висока от 700 лв.

Това се вижда от променената разпоредба на този член от закона, според която за **данъчни дълготрайни нематериални активи** се считат:

2.1. придобити нефинансови ресурси, които: нямат физическа субстанция; се ползват през период, по-дълъг от 12 месеца; имат ограничен полезен живот; са със стойност, равна или превишаваща по-ниската стойност от: стойностния праг на същественост за дълготрайния нематериален актив, определен в счетоводната политика на данъчно задълженото лице; **седемстотин лева.**

Освен това с измененията в този член от закона е отменена действащата разпоредба на ал. 1, т. 2, по силата, на която данъчни дълготрайни нематериални активи са начислените суми за маркетингови или аналогични на тях проучвания, бизнес планове и фирмени стратегии, защото тези активи се вписват в определението за нематериални дълготрайни активи.

2.2. 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.

В разпоредбата на този член от закона е посочено нещо съществено за счетоводните практики, което показва, че счетоводните разходи, отчетени във връзка с придобиването на данъчен дълготраен нематериален актив преди възникването му, не се признават за данъчни цели в годината на отчитането му и участват при определянето на данъчната амортизируема стойност на актива. Когато в следваща година настъпят обстоятелства, определящи, че данъчно задълженото лице няма да придобие данъчния дълготраен нематериален

актив, непризнатите разходи по изречение първо се признават за данъчни цели в годината на настъпване на обстоятелствата, ако са спазени изискванията на този закон.

Внимание!

По силата на текста, съдържащ се в § 66 от Преходните и заключителни разпоредби на Закона за изменение и допълнение на ЗКПО – промяната в текста на чл. 51 от този закон се прилага за активи, придобити след 31 декември 2007 г.

3. разпоредба на допълнения текст на чл. 54, отнасящ се за особености при трактовката на данъчните амортизации и на счетоводните разходи за амортизации.

След промяната в текста на този член от закона, неговото актуално съдържание изглежда по следния начин:

2.1. съгласно действащата разпоредба на ал. 1 от чл. 54, при определяне на данъчния финансов резултат се признават годишните данъчни амортизации, определени по реда на тази глава.

А това означава, че данните за размерите на данъчните амортизации за отчетния период, с които се намалява счетоводният финансов резултат по реда на ал. 1 от чл. 54, се вземат от данъчния амортизационен план на всяко предприятие.

2.2. съгласно разпоредбата на ал.2 от чл. 54 счетоводните разходи за амортизации не се признават за данъчни цели.

В същата разпоредба е допълнено, че при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се увеличава със счетоводните амортизации, независимо от това дали отчитането им води до намаляване на счетоводния финансов резултат за годината на счетоводното им отчитане.

Пример:

През 2008 г. предприятие формира сума на годишните данъчни амортизации, отразени в данъчния амортизационен план в размер 103,430 лв., както и счетоводно отчетени разходи за амортизации, оповестени в отчета за приходите и разходите в размер 105,050 лв. При тази ситуация счетоводният финансов резултат за 2008 г. ще се преобразува: като се намали със сумата 103,430 лв., и се увеличи със сумата 105,050 лв.

Особеното в допълненото съдържание на ал. 2 от чл. 54 се отнася за това, че счетоводният финансов резултат се увеличава със счетоводно определените амортизации, независимо дали са отразени в отчета за приходите и разходите или не. Тази особеност е свързана с възприетата за целите на данъчното облагане по реда на част втора от ЗКПО конструкция, в която при всички случаи се съпоставят и съизмерват за целите на този закон данъчно признатите амортизации и счетоводните разходи за амортизации на амортизируемите активи.

3. промяна в чл. 55, отнасящ се до категоризацията на данъчните амортизируеми активи и утвърдените за целите на данъчното облагане годишни амортизационни норми.

Измененията и допълненията в този член от закона засягат няколко аспекта от неговата практическа приложимост. Поради това, че категоризацията на данъчните амортизируеми активи има определяща роля за формиране на данъчните амортизации, като база за сравнимост със счетоводните разходи за амортизации, вследствие на което възникват данъчните разлики, се налага да се припомни на счетоводните практики, че:

3.1. в разпоредбата на ал. 1 от чл. 55, са утвърдени принципите, според които при определяне на размерите на годишните данъчни амортизации, данъчните амортизируеми активи се разпределят в следните категории: категория I - масивни сгради, включително инвестиционни имоти, съоръжения, предавателни устройства, преносители на електрическа енергия, съобщителни линии (с годишна амортизационна норма 4 на сто); категория II - машини, производствено оборудване, апаратура (с годишна амортизационна норма 30 на сто); категория III - транспортни средства, без автомобили; покритие на пътища и на самолетни писти (с годишна амортизационна норма 30 на сто); категория IV - компютри, периферни устройства за тях, софтуер и право на ползване на софтуер, **а с допълнението в текста на ал. 2, т. 4 в тази категория на данъчните амортизируеми активи са включени и мобилните телефони** (с годишна амортизационна норма 50 на сто); категория V – автомобили (с годишна амортизационна норма 25 на сто); категория VI - данъчни дълготрайни материални и нематериални активи, за които има ограничен срок на ползване съгласно договорни отношения или законово задължение (с годишна амортизационна норма не по-голяма от 33.1/3); категория VII - всички останали амортизируеми активи (с годишна амортизационна норма 15 на сто).

Така с включването на мобилните телефони в категория IV-та от таблицата на данъчните амортизируеми активи, се създава нормативно основание същите да се амортизират в оптимален двегодишен срок, при годишна амортизационна норма 50 на сто.

3.2. с измененията в текста на чл. 55 се създава и нова разпоредба, формулирана в ал. 5, по силата, на която - придобиването на актив чрез сключване на лизингов договор, класифициран като финансов лизинг съгласно счетоводното законодателство, не е основание за разпределяне на този актив в категория VI (*б.а. данъчни дълготрайни материални и нематериални активи, за които има ограничен срок на ползване съгласно договорни отношения или законово задължение*).

За коректната приложимост на горепосочената нова разпоредба на чл. 55 е необходимо да се съблюдават указанията, произтичащи от СС 17 "Лизинг", съгласно който "**Финансов лизинг**" е лизингов договор, при който наемодателят прехвърля на наемателя в значителна степен всички рискове и изгоди, свързани със собствеността върху актива. В същото определение е допълнено, че в крайна сметка правото на собственост може да бъде или да не бъде прехвърлено.

Освен това с въвеждането в действие на новата разпоредба на ал. 5 от чл. 55 се премахва възможността за некоректно увеличаване, както на данъчно признатите амортизации, така и на счетоводните разходи за амортизации и това е разбираемо, доколкото този вид финансови активи не се считат за амортизируеми активи за целите на данъчното облагане. Това може да се види и от указанията, съдържащи се във:

3.2.1. СС 4 “Отчитане на амортизациите”, според който този стандарт не се отнася за активи, посочени изрично в самия стандарт, както и активите определени като неамортизируеми в друг стандарт.

3.2.2. СС 32 “Финансови инструменти”, съгласно който този стандарт се прилага за всички финансови инструменти с изключение на права и задължения, произтичащи от лизингови договори без внедрените в тях производни финансови инструменти, и лизинговите вземания, признати във финансовия отчет на наемодателя, за които този стандарт се прилага.

Във връзка с практическата приложимост на текстовете от чл. 55 е полезно да се припомни и действащата разпоредба на ал. 3 от същия член, според който за активите от категория II (б.а. машини, производствено оборудване, апаратура), годишната данъчна амортизационна норма не може да превишава 50 на сто, когато едновременно са изпълнени следните условия: активите са част от първоначална инвестиция; активите са фабрично нови и не са били експлоатирани преди придобиването им.

И още нещо в тази връзка се налага да се припомни, че разпоредбата на ал. 3 от чл. 55 е приложима в съответствие с актуализираното определение за “Първоначална инвестиция”, дефинирано в § 1, т. 29 от допълнителните разпоредби на ЗКПО, за което ще стане дума по-нататък в коментара върху измененията и допълненията в Закона за корпоративното подоходно облагане.

4. промяна в текста на чл. 58, отнасящ се за периодите, в рамките на които се начисляват данъчните амортизации.

Според извършената промяна в текста на този член от закона, неговото актуално съдържание гласи следното:

4.1. начисляването на данъчна амортизация започва от началото на месеца, в който данъчният амортизируем актив е въведен в експлоатация или от началото на следващ месец.

В разпоредбата на същия член е пояснено, че датата на въвеждане в експлоатация следва да е документирана и обоснована от данъчно задълженото лице.

Така с промяната, извършена в текста на ал. 1 от чл. 58 се излиза от предишното стеснено правило, според което начисляването на данъчната амортизация започва от началото на месеца, в който данъчният амортизируем актив е въведен в експлоатация. Всъщност с тази промяна в разпоредбата е отворена възможността за начало на начисляването на данъчната амортизация да се определя и друг срок, например в началото на следващ месец от въвеждането на дълготрайния актив в експлоатация. Тази добавка в разпоредбата би могла да се възприеме като връщане към едно старо правило, според което за активите, въведени в експлоатация в първата половина на

текущия месец – начисляването на амортизациите започваше от 1-во число на текущия месец, а за активите, въведени в експлоатация във втората половина на текущия месец – начисляването на амортизациите започваше от 1-во число на следващия месец. А това старо правило е и логично и справедливо.

4.2. когато в нормативен акт е предвиден ред за въвеждане в експлоатация, въвеждането в експлоатация на актива за данъчни цели не може да бъде по-рано от установеното в нормативния акт.

Това е така, защото счетоводният финансов резултат по закон се намалява с цялата сума на данъчните амортизации, а това създава възможност за некоректно намаляване на данъчния финансов резултат за периода и определянето на по-малък размер корпоративен данък от действителния негов размер.

4.3. годишната данъчна амортизация се определя по познатата вече формула:

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

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.

5. промяна в текста на чл. 59, отнасящ се за реда за преустановяване на начисляването на данъчни амортизации.

Вследствие на промяната, извършена в този член от закона, неговата актуална разпоредба изглежда по следния начин:

5.1. според текста, съдържащ се в ал. 1 от чл. 59 **начисляването на данъчни амортизации се преустановява, когато съответният актив временно не се използва (не носи икономическа изгода) през период, по-дълъг от дванадесет месеца.**

В текста на разпоредбата е уточнено, че **начисляването се преустановява от началото на месеца, следващ месеца, през който е изтекъл срока по изречение първо, и се възобновява от началото на месеца на връщането на актива в експлоатация. Данъчният амортизируем актив не се отписва от данъчния амортизационен план.**

Пример:

Предприятие извежда от временна употреба агрегат за период от 14 месеца, считано от 15 февруари 2008 г., вследствие на което агрегатът остава в данъчния амортизационен план, но от 1 март на същата година за него се преустановява начисляването на данъчна амортизация. Към този момент данъчната амортизируема стойност на агрегата е 8,400 лв.

При тази ситуация, ако се приеме, че агрегата ще бъде въведен отново в експлоатация от 16 юни 2009 г., това означава, че от 1 юни 2009 г. ще се възобнови начисляването на данъчни амортизации за него.

5.2. съгласно изменената разпоредба на ал. 2 от чл. 59, при определяне на данъчния финансов резултат за годината, през която е изтекъл дванадесетмесечният срок по ал. 1 от чл. 59, годишната данъчна амортизация на данъчно задълженото лице се намалява с размера на начислената данъчна амортизация на актива през дванадесетте месеца, през които активът не се е използвал.

Освен това в разпоредбата е постановено, че с размера на намалението по изречение първо се коригират стойностите на данъчния амортизируем актив към датата на преустановяване начисляването на данъчна амортизация, както следва: намалява се начислената данъчна амортизация за актива; увеличава се данъчната стойност на актива.

С тази промяна в текста на ал. 2 от чл. 59 е премахнато предишно несъответствие между процедурите по преустановяване на начисляването на данъчните амортизации и счетоводните разходи за амортизации на амортизируемите активи. За пояснение, в тази връзка се посочва част от мотивите за промените в чл. 59, както са формулирани от Министерския съвет, според който съгласно действащия закон при бракуване на дълготраен материален актив той не се отписва от данъчния амортизационен план, независимо от това, че е отписан счетоводно и активът продължава да се амортизира за данъчни цели. Предложението за промяна се изразява в признаване за данъчни цели на стойността на бракувания актив в момента на бракуването му, както е за счетоводни цели.

Това означава, че при отписването на бракуван дълготраен материален актив от счетоводните регистри се извършва едновременното му отписване и от данъчния амортизационен план, при което се преустановява начисляването на амортизации, както за счетоводни, така и за данъчни цели.

С удовлетворение трябва да се сподели, че с тази законова промяна най-после се отстранява едно парадоксално несъответствие на данъчните разпоредби с основополагащите разпоредби и принципи на счетоводното законодателство. Нещо, което трябваше да се случи много отдавна, и за което пледираха редица данъчни експерти, включително авторът на този коментар.

Пример:

Предприятието от горния пример изчислява, че за 14-месечният период, когато агрегата временно е изведен от употреба се следват 2,800 лв. данъчни амортизации. При тази ситуация ще се:

- намали счетоводният финансов резултат за 2009 г. със сумата на следващата се данъчна амортизация на агрегата за периода, през който е изведен от употреба, т.е. с 2,800 лв.

- коригира размера на данъчната амортизируема стойност на агрегата, при което на 1 юни 2009 г. тя ще бъде 5,600 лв. (8,400 – 2,800)

5.3. по силата на изменената разпоредба на ал. 3 от чл. 59 данъчно задължено лице в производство по ликвидация или несъстоятелност преустановява начисляването на данъчни амортизации за тези активи, за които се преустановява начисляването на счетоводни амортизации съгласно изискванията на счетоводното законодателство. Към датата на преустановяване на начисляването на данъчните амортизации съответно се прилага разпоредбата на чл. 60, ал. 5 от този закон.

5.4. съгласно изменената разпоредба на ал. 4 от чл. 59 не се преустановява начисляването на данъчни амортизации за активите по чл. 60, ал. 3 от този закон *(б.а. за което ще стане дума по-нататък в коментара)*.

Внимание!

1. по силата на текст, съдържащ се в § 55 от Преходните и заключителни разпоредби на Закона за изменение и допълнение на ЗКПО, се изменя част от съдържанието на § 15 от Преходните и заключителни разпоредби на закона, според актуалното съдържание на който – разпоредбата на чл. 59 не се прилага за данъчен амортизируем актив, за който е преустановено начисляването на данъчни амортизации към 31 декември 2006 г. съгласно отменения Закон за корпоративното подоходно облагане, защото временно не се употребява в дейността. Начисляването на данъчни амортизации за актива по изречение първо се възобновява от началото на месеца на връщането на актива в експлоатация.

2. съгласно текста на § 68 от Преходните и заключителни разпоредби на Закона за изменение и допълнение на ЗКПО - промените в текста на чл. 59 от този закон, както и промените в § 15 от Преходните и заключителни разпоредби на ЗКПО, влизат в сила от 1 януари 2007 г.

6. промяна в чл. 60, отнасящ се за реда за отписване на активи от данъчния амортизационен план.

След измененията и допълненията в текста на този член от закона, неговото актуално съдържание акцентира върху:

6.1. разпоредбата на ал. 1 от чл. 60, по силата, на която **активът се отписва от данъчния амортизационен план, когато е напълно амортизиран за данъчни цели.**

6.2. разпоредбата на ал. 2 от чл. 60, според който когато **активът 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.**

6.3. и според изменената разпоредба на ал. 3 от чл. 60, **разпоредбите на ал. 2 от същия член не се прилагат при отписване на активи:**

а) които са **напълно амортизирани за счетоводни цели;**

б) в резултат на увеличение в стойностния праг на същественост.

6.4. съгласно разпоредба, съдържаща се в ал. 4 от чл. 60 активите по ал. 3 се отписват от данъчния амортизационен план по реда на ал. 1 от същия член.

За специалистите е ясно, че промяната в разпоредбата на чл. 60, ал. 3, т. 1, кореспондира с промяната в чл. 59, която беше посочена и коментира по-горе, и с която промяна се утвърждава единния подход при отписването на

амортизируемите активи при тяхното бракуване, както за счетоводни цели, така и за целите на данъчното облагане.

6.5. по силата на допълнената разпоредба на ал. 5 от чл. 60, **когато амортизируем актив съгласно счетоводното законодателство се трансформира в неамортизируем, с изключение на трансформиране в инвестиционен имот, същият се отписва от данъчния амортизационен план от началото на текущия месец.** Изречение първо не се прилага за напълно амортизираните активи за счетоводни цели и за активите, които временно са изведени от употреба.

Освен гореизложеното, по този повод трябва да се има предвид още , че съгласно текст, съдържащ се в ал. 6 на чл. 60, **когато данъчният амортизируем актив престане да се ползва за дейност, за която се формира данъчен финансов резултат, същият се отписва от данъчния амортизационен план от началото на текущия месец.**

Внимание!

1. по силата на § 60 от Преходните и заключителни разпоредби на Закона за изменение и допълнение на ЗКПО – данъчните амортизируеми активи към 31 декември 2007 г., които са отписани за счетоводни цели, но не са отписани от данъчния амортизационен план на основание чл. 22, ал. 12, т. 2 от отменения Закон за корпоративното подоходно облагане, защото от тях не се очаква икономическа изгода, или на основание чл. 60, ал. 3, т. 1 от този закон, се отписват от данъчния амортизационен план към 1 януари 2008 г. Разпоредбата на чл. 66, ал. 2 се прилага, включително при определяне на тримесечните авансови вноски за 2008 г. Изречения първо и второ не се прилагат за активи, които са отписани за счетоводни цели, защото са напълно амортизирани.

2. съгласно текста на § 55 от Преходните и заключителни разпоредби на Закона за изменение и допълнение на ЗКПО, се изменя частично и § 6 от Преходните и заключителни разпоредби на закона, при което неговото актуално съдържание гласи, че:

2.1. амортизируемите активи, налични в данъчния амортизационен план към 31 декември 2006 г., с изключение на определените в ал. 2, се смятат за данъчни амортизируеми активи по смисъла на чл. 48.

2.2. от данъчния амортизационен план към 1 януари 2007 г. се отписват следните налични в него активи:

2.2.1. положителната репутация.

За припомняне, съгласно указанията, формулирани в СС 22 “Отчитане на бизнескомбинации” – всяко превишение на първоначалната стойност на придобиването над стойността на нетните активи, получена от справедливите стойности на придобитите разграничими активи и пасиви, се отчита в придобиващото предприятие като положителна репутация.

2.2.2. активите, които не се ползват в дейност, за която се формира данъчен финансов резултат;

2.2.3. активите, които са класифицирани като държани за продажба или са част от група за освобождаване, класифицирана като държана за продажба;

2.2.4. активите, когато данъчно задължено лице е прекратено с ликвидация или е прекратено с обявяване в несъстоятелност.

2.3. разпоредбата на чл. 66 не се прилага в случаите на отписване на активи по ал. 2, т. 1 и 2.

3. по силата на текст от § 68 на Преходните и заключителни разпоредби на Закона за изменение и допълнение на ЗКПО - променената разпоредба на § 6 от Преходните и заключителни разпоредби на закона, влиза в сила от 1 януари 2007 г.