



РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ
МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ

Изх. № 93-00-2208

София, 23.10. 2003 г.

Г-н Николай Попов
Главен Данъчен Директор
Главна Данъчна Дирекция
бул. "Дондуков" № 52
Гр. София

17.10.2003 г.

Уважаеми Г-н Попов,

Относно: Указание за изготвяне за първи път към 01.01.2003 г. и последващо водене на Данъчен амортизационен план (ДАПл) във връзка с приложението на чл.22 и § 64 от Преходните и заключителни разпоредби на Закона за корпоративното подоходно облагане, изготвено в изпълнение на разпоредбата на чл.232, ал.2, т.2 от Данъчно процесуалния кодекс.

Указание за изготвяне за първи път към 01.01.2003 г. и последващо водене през 2003 г. на Данъчен амортизационен план във връзка с приложението на чл.22 и § 64 от Преходните и заключителни разпоредби на Закона за корпоративното подоходно облагане

Съгласно чл.22, ал.5 от Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО), в сила от 01.01.2003 г., за данъчни цели се изготвя Данъчен амортизационен план (ДАПл) при спазване на разпоредбите на чл.22, ал.1 до 3. Настоящото указание се разработва предвид значимостта и трудността на анализирания проблематика и задълженията на Министъра на финансите, определени по реда на чл.232, ал.2, т.2 от Данъчния процесуален кодекс, да изготвя общи становища и указания за единното прилагане на данъчното законодателство, които са задължителни за органите в структурата на Министерство на финансите.

1. Обхват на лицата, които следва да изготвят ДАПл.

ДАПл се изготвя и води само от данъчно задължени лица (ДЗЛ), които формират данъчна основа по реда на Глава втора от ЗКПО.

2. Обхват на активите, които следва да бъдат включени в ДАПл.

В ДАПл се включват амортизируемите активи по смисъла на счетоводното законодателство и отчетените като текущ разход суми в съответствие със счетоводната политика на предприятието, определени в чл.22, ал.6 от ЗКПО. При изготвяне на ДАПл за първи път в него не се включват активите, за които признатата до момента данъчна

амортизация е равна на амортизируемата им стойност, определени по реда на т.3 от настоящото указание.

В този смисъл в ДАПл не се включват:

- активите, които са с нулева счетоводна балансова стойност към 31.12.2002 г.;
- активите, които са напълно амортизирани до остатъчната им стойност към 31.12.2002 г.;
- активите, които са определени като неамортизируеми в приложимите счетоводни стандарти, с изключение на активите, за които през определен период от време не се начисляват амортизации по реда на счетоводното законодателство, поради временното им изваждане от употреба (консервирани активи).

При първоначално завеждане на ДАПл в него следва да се включат като специфични амортизируеми данъчни активи следните суми:

- непризнатата за данъчни цели през 2002 г. част от балансовите стойности на отписаните през 2002 г. дълготрайни активи по реда на НСС, поради промяна в стойностния праг на същественост, които съгласно становище на Министерство на финансите с изх.№ 93-00-183 / 14.02.2003 г., следва да бъдат включени в ДАПл при изготвянето му за първи път към 01.01.2003 г.;
- непризнатата за данъчни цели част от превишението на сумата от счетоводните амортизационни квоти над данъчно признатия размер на амортизациите на активите като цяло за периода от 01.01.1998 г. до 31.12.2002 г. Включването на тази сума като специфичен данъчен актив се налага поради факта, че съгласно § 64 от Преходните и заключителни разпоредби (ПЗР) на ЗКПО в ДАПл активите се завеждат с признатата до момента данъчна амортизация за тях, която е равна на натрупаната счетоводна амортизация, намалена с непризната за данъчни цели част от нея и необходимостта от улесняване на данъчната практика в страната.

Следва да се има в предвид, че двата специфични данъчни актива се включват в ДАПл, като общи суми, определени по долу в т.3, а не като самостоятелни амортизируеми активи, които са фактическите носители на непризнатите за данъчни цели стойности.

3. Изготвяне за първи път на ДАПл към 01.01.2003 г.

Общата постановка на база, на която трябва да стъпи понататъшния анализ е разпоредбата на § 64 от ПЗР на ЗКПО. Съгласно посочената норма при изготвяне за първи път на ДАПл, амортизируемите активи се завеждат по тяхната амортизируема стойност и признатата до момента данъчна амортизация за тях. За ДЗЛ, които изготвят финансовия си отчет на база международните стандарти за финансови отчети (МСФО), амортизационната сума (амортизируемата стойност) е равна на тази, определена съгласно националните счетоводни стандарти (НСС) към 31 декември на годината, преди преминаване към МСФО.

Съдържанието на разпоредбата налага да се изяснят две ключови понятия, дефинирането на които стои в основата на коректното прилагане и правилното съставяне на ДАПл – **амортизируема стойност** и **призната до момента данъчна амортизация** за съответните амортизируеми активи.

3.1. Амортизируема стойност.

Материалният данъчен закон не разполага със собствена дефиниция за **амортизируема стойност**, поради което следва да се ползва определението на този термин залегнало в т.2

от НСС 4 “Отчитане на амортизациите”, а именно стойността на амортизируемия актив, която подлежи на амортизация. Необходимо е да се има предвид, че амортизируемата стойност представлява разликата между отчетната стойност на актива и неговата остатъчна стойност. Следователно за целите на изготвяне на ДАПл за първи път към 01.01.2003 г. амортизируемите активи се включват по амортизируема стойност, която е равна на амортизируемата им стойност по счетоводни данни към 31.12.2002 г., коригирана при наличие на посочените по долу условия.

В случаите, когато дадено предприятие е извършило **еднократна преоценка** на активите си във връзка с влизането в сила на новото счетоводно законодателство в резултат, на което е увеличена амортизируемата им стойност по счетоводни данни и е възприет **препоръчителен подход** за последваща оценка след първоначално признаване на преоценените активи, то амортизируемата стойност на тези активи, с която те следва да бъдат включени в ДАПл е равна на счетоводната им амортизируема стойност, намалена с ефекта от извършената еднократна преоценка. Това е така защото, както е пояснено в становището на Министерство на финансите (с Изх. № 93-00-182/14.02.2003 г.) относно данъчното третиране на изследваната стопанска операция, извършената преоценка се третира като извънредна (не е нормативно обоснована). В тази връзка увеличението на амортизируемата стойност на тези активи не се признава за данъчни цели и не следва да бъде включено в ДАПл. За илюстриране на гореизложеното са разработени примери в Приложения №1 и 2 към настоящото указание.

За ДЗЛ, които изготвят финансовия си отчет на база МСФО, амортизационната сума (амортизируемата стойност) е равна на тази, определена съгласно НСС към 31.12.2002 г. при съобразяване с особеностите на настоящото указание. Горното означава, че независимо от счетоводния аспект на изменението (увеличение или намаление) на амортизируемата стойност на амортизируемите дълготрайни активи, възникнало в следствие прилагането за първи път на МСФО като официална счетоводна база, за данъчни цели посоченото изменение не се взема предвид при съставянето на ДАПл за първи път към 01.01.2003 г.

Амортизируемата стойност на специфичните данъчни активи, определени в т.2 от настоящото указание, с която те се включват в ДАПл е:

а) за първия специфичен данъчен актив:

- непризнатата за данъчни цели през 2002 г. част от балансовите стойности на отписаните през 2002 г. дълготрайни активи по реда на НСС, поради промяна в стойностния праг на същественост, отчетени съгласно алтернативния подход, или
- непризнатата за данъчни цели през 2002 г. част от балансовите стойности на отписаните през 2002 г. дълготрайни активи по реда на НСС, поради промяна в стойностния праг на същественост, отчетени съгласно препоръчителния подход, намалена с частта от преоценъчния им резерв, която не е довела до увеличение на данъчно признатия размер на разходите за амортизации;

б) за втория специфичен данъчен актив:

- непризнатата за данъчни цели част от превишението на сумата от счетоводните амортизационни квоти над данъчно признатия размер на амортизациите на активите като цяло за периода от 01.01.1998 г. до 31.12.2002 г., определена като разлика между увеличенията по реда на чл.23, ал.2 и намаленията по реда на чл.23, ал.3 от ЗКПО, посочени в годишните данъчни декларации на ДЗЛ за този период.

3.2. Призната до момента данъчна амортизация.

За целите на изготвяне на ДАПл за първи път към 01.01.2003 г. **признатата до момента**

данъчна амортизация на амортизируемите активи е равна на натрупаната амортизация по счетоводни данни към 31.12.2002 г., коригирана при наличие на посочените по долу условия.

В случаите, когато дадено предприятие е извършило **еднократна преоценка** на активите си във връзка с влизането в сила на новото счетоводно законодателство, в резултат на което е променена (увеличена/намалена) натрупаната амортизация по счетоводни данни, което е довело до увеличение на счетоводната балансова стойност и е възприет **препоръчителен подход** за последваща оценка след първоначално признаване на преоценените активи, то признатата до момента данъчна амортизация на тези активи, с която те следва да бъдат включени в ДАПл е равна на натрупаната амортизация по счетоводни данни, коригирана, както следва:

- намалена/увеличена с ефекта върху нея от извършената еднократна преоценка;
- намалена с непризнатата за данъчни цели през 2002 г. част от счетоводно начислените разходи за амортизации за тези активи, в резултат на еднократната преоценка.

За илюстриране на гореизложеното са разработени примери в Приложения №1 и 2 към настоящото указание.

В случаите, когато съгласно становището с Изх. N 93-04-20 / 19.02.2003 г. на Министерство на финансите и Института на дипломираните експерт – счетоводители, ДЗЛ е извършило корекция (увеличение/намаление) на натрупаната амортизация през 2002 г., чрез промяна на неразпределената печалба (непокрита загуба) в резултат на неподходяща амортизационна политика, прилагана през предходни отчетни периоди, то признатата до момента данъчна амортизация на тези активи, с която те следва да бъдат включени в ДАПл е равна на натрупаната амортизация по счетоводни данни, коригирана както следва:

- намалена/увеличена с ефекта върху нея от извършената по-горе корекция, в резултат на неподходяща амортизационна политика;
- намалена с непризнатата за данъчни цели през 2002 г. част от счетоводно начислените разходи за амортизации за тези активи, в резултат на тази корекция.

За амортизируемите активи на ДЗЛ, които изготвят финансовия си отчет на база МСФО признатата до момента данъчна амортизация е равна на натрупаната амортизация по счетоводни данни, определена съгласно НСС към 31.12.2002 г. при съобразяване с особеностите на настоящото указание.

Признатата до момента данъчна амортизация на специфичните данъчни активи, определени в т.2 от настоящото указание, с която те се включват в ДАПл, е нула.

3.3. Преоценъчен резерв (резерв от последващи оценки) на амортизируемите активи.

ДЗЛ задължително следва да създаде в ДАПл аналитична информация по активи за преоценъчния резерв (резерва от последващи оценки), формиран през периода от 01.01.1998 г. до 31.12.2002 г., който е довел или ще доведе до намаление на облагаемата печалба. В тази връзка ДЗЛ трябва да води и представя **поотделно** информация за:

- преоценъчния резерв (резерва от последващи оценки), довел до увеличение на данъчно признатия размер на разходите за амортизации и на балансовата стойност за данъчни цели, която е включена в ДАПл;
- формирания резерв от извършената еднократна преоценка през 2002 г.

С преоценъчния резерв (резерва от последващи оценки) на активите, които са напълно амортизирани съгласно ДАПл, в т.ч. и тези, които не са включени в него, поради факта, че

към 31.12.2002 г. са с нулева счетоводна балансова стойност или са напълно амортизирани до остатъчната им стойност, се увеличава финансовия резултат за 2003 г. по реда на чл.23, ал.2, т.16, буква "б" от ЗКПО.

4. Последващо водене на ДАПл през 2003 г.

Тъй като в ЗКПО не са регламентирани специфични правила за водене и съдържание на ДАПл, то за въпросите свързани с това, следва да се ползват разпоредбите на счетоводното законодателство, при задължително съобразяване с изискванията, залегнали в ЗКПО и настоящото методологическо указание.

4.1. Праг на същественост на амортизируемите активи за данъчни цели.

Съгласно чл. 22, ал.6 от ЗКПО, за целите на данъчното облагане, дълготрайни активи са тези, които отговарят на критериите, определени в Закона за счетоводството и имат праг на същественост, стойността на който е равна на по-ниската от следните две величини:

- определеният по реда на счетоводната политика на предприятието праг на същественост, или
- първоначална оценка не по-малко от 500 лева.

Посочената разпоредба следва да се прилага по следния начин:

- ако ръководството на предприятието е определило праг на същественост по-нисък или равен на 500 лева, то и данъчният праг на същественост ще има същата стойност.
- ако обаче размера на този праг за счетоводни цели е над 500 лв., то съгласно разпоредбата на чл.22, ал.6 от ЗКПО за целите на данъчното облагане, стойността на прага на същественост ще бъде 500 лв. В този случай конкретният актив, счетоводно ще бъде отчетен като разход, но в данъчен аспект този разход няма да бъде признат. Възниква данъчен дълготраен актив, който ще бъде включен в ДАПл и неговата стойност ще бъде приспадната за данъчни цели по пътя на данъчните амортизации, съобразно определените от ръководството на предприятието годишни данъчни амортизационни норми, чиито максимален размер е лимитиран в чл.22, ал.3 от материалния данъчен закон.

Във връзка с изложеното относно данъчния праг на същественост за амортизируемите активи, следва задължително да се обърне внимание на нормата на чл.22, ал.7 от ЗКПО, която изрично регламентира, че за данъчните ДМА, които са отчетени като текущ разход при придобиването в съответствие със счетоводната политика на предприятието, се начислява данъчна амортизация, т.е тези данъчни амортизируеми активи се завеждат в ДАПл. Ако активът е отчетен като текущ разход в нарушение на счетоводната политика на дружеството, то за този актив не възниква право на амортизиране за данъчни цели и той не се включва в ДАПл. В анализирания случай, когато съответните активи са отчетени като текущи разходи в нарушение на счетоводната политика на предприятието, финансовият резултат следва да бъде увеличен по реда на чл.23, ал.2, т.10, а не по реда на чл.23, ал.2, т.20, т.е. те следва да се третират като положителна постоянна данъчна разлика.

4.2. Годишна данъчна амортизационна квота.

Годишната данъчна амортизационна квота за всеки данъчен амортизируем актив се определя като произведение на амортизируемата му стойност за данъчни цели и определената от ръководството на предприятието годишна данъчна амортизационна норма, която е в рамките на максимално допустимата, регламентирана в чл.22, ал.3 от ЗКПО за съответната категория амортизируеми активи. Следва да се обърне внимание, че

ДЗЛ може да определи и по-ниска амортизационна норма за данъчни цели от максимално определената в материалния данъчен закон.

Специфичните данъчни активи, определени в т.2 от настоящото указание, за целите на чл.22, ал.3 от ЗКПО, се класифицират в категория VI “Други” с максимално допустима годишна амортизационна норма 15 на сто.

4.3. Последващи оценки на амортизируемите активи.

Последващите оценки на амортизируемите активи след първоначалното изготвяне на ДАПл, извършени през 2003 г. по реда на приложимите счетоводни стандарти и в съответствие с утвърдената счетоводна политика в предприятието, се включват в ДАПл със стойност и по начин, идентичен с възприетата счетоводна техника за отразяването им в счетоводните книги на предприятието, при съобразяване на посочените по долу условия.

Аналогично на изложеното в т.3 от настоящото указание, следва да бъде подчертано, че ако предприятието е извършило **еднократна преоценка** на активите си през 2003 г., довела до увеличение на счетоводните им балансови стойности, при възприет **препоръчителен подход** за последваща оценка след първоначално признаване на преоценените активи, то резултатите от тази преоценка няма да намерят отражение в ДАПл, поради подробно изложените по-горе нормативни основания и аргументи, т.е за данъчни цели не настъпва промяна в стойностите на амортизируемите активи в следствие на извършената счетоводна оценка.

Аналогично на изложеното в т.3 от настоящото указание, в ДАПл на ДЗЛ, които изготвят финансовия си отчет на база МСФО, не намира отражение ефектът от промяната в стойностите на амортизируемите активи в резултат от преминаването към МСФО като официална счетоводна база.

4.4. Резерв от последващи оценки (преоценъчен резерв).

ДЗЛ задължително следва да води в ДАПл аналитична информация по активи за резерва от последващи оценки, формиран през 2003 г., който е довел или ще доведе до намаление на облагаемата печалба. В тази връзка ДЗЛ трябва да води и представя **поотделно** информация за:

- резерва от последващи оценки, довел до увеличение на балансовата стойност за данъчни цели, която е включена в ДАПл;
- формирания резерв от извършената еднократна преоценка през 2003 г.

В случаите, когато ДЗЛ е извършило еднократна преоценка през 2002 или 2003 г. на амортизируемите си активи, следва да се има в предвид, че в увеличение на финансовия резултат за данъчни цели по реда на чл.23, ал.2 от ЗКПО се посочва:

- преоценъчния резерв (резерва от последващи оценки), довел до увеличение на данъчно признатия размер на разходите за амортизации и на балансовата стойност за данъчни цели, която е включена в ДАПл;
- частта от формирания резерв от извършената еднократна преоценка, довел до намаление на облагаемата печалба (неамортизираната част от него),

с изключение на случаите, регламентирани в чл.23, ал.2, т.16, букви “в” и “д” от ЗКПО, за които се прилага специфичния ред на облагане, определен в материалния данъчен закон.

За илюстриране на гореизложеното са разработени примери в Приложения №1 и 2 към настоящото указание.

4.5. Други специфични случаи.

В случаите, когато ДЗЛ е извършило през 2003 г. последващи разходи, свързани с отделен амортизируем актив и в резултат на това е вероятно предприятието да има икономическа изгода над тази от първоначално оценената стандартна ефективност, тези разходи се включват в ДАПл чрез увеличение на амортизируемата стойност на актива.

Активите, които при изготвяне на ДАПл за първи път не са включени в него, поради факта, че към 31.12.2002 г. признатата до момента данъчна амортизация за тях е равна на амортизируемата им стойност, и в последствие през 2003 г. бъде променена счетоводната им балансова стойност, което изменение е признато за данъчни цели съобразно изискванията на материалния данъчен закон и настоящото указание, се включват в ДАПл с определените съгласно т.3 стойности.

В случаите, когато даден амортизируем актив се третира като консервиран от аспект на счетоводното законодателство, същия не се отписва от ДАПл, но през периода на консервация за него не следва да се начисляват разходи за амортизации в ДАПл.

Целта на настоящото указание е да изясни принципни (общи) методологически и методически постановки, свързани с правилното прилагане на разпоредбите и духа на ЗКПО в стопанската практика. В тази връзка, то не претендира за изчерпателност, доколкото данъчната практика ще предизвика множество казуси и ситуации, отговорите и решенията на които ще изискват допълнителна детайлизация и анализ.

(подпис)

Милен Велчев,
Министър