



---

## **СЧЕТОВОДНО И ДАНЪЧНО ТРЕТИРАНЕ НА СТИМУЛИТЕ ПО ОПЕРАТИВЕН ЛИЗИНГ В ТРАНСПОРТНИТЕ ПРЕДПРИЯТИЯ В КОНТЕКСТА НА СС 17 ЛИЗИНГ**

**Емилия Вайсилова**

[emvais@abv.bg](mailto:emvais@abv.bg)

***Висше транспортно училище „Тодор Каблешков“  
София, ул. „Гео Милев № 158  
РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ***

**Ключови думи:** *оперативен лизинг, стимули по оперативен лизинг, счетоводно и данъчно третиране на стимулите, транспортно предприятие*

**Резюме:** *Съвременните транспортни дружества, опериращи в България, в голямата си част са от групата на микро, малки и средни предприятия. Предприятията от тази група традиционно изпитват затруднения при инвестиране в дълготрайни активи, тъй като не винаги разполагат със свободни парични средства.*

*Твърде често единствената възможност да придобият нови транспортни средства и други дълготрайни активи е лизинговият договор. Чрез него дружествата си набавят тези активи без да имат значителни изходящи парични потоци, т.е. получават възможността да разсрочат във времето инвестиционните си разходи под формата на лизингови плащания. По този начин предприятията постигат благоприятно разпределение във времето на изходящите с входящите парични потоци, обвързвайки изплащането на активите с постъпленията от тяхната експлоатация.*

*При придобиване на активи по оперативен лизинг е възможно транспортното предприятие да получи различни стимули от страна на лизингодателя, като идеята е да се постигне сключване на договор за лизинг.*

*Целта на настоящия доклад е да се изяснят някои нови моменти в СС 17 Лизинг, свързани с т. нар. стимули по оперативен лизинг. В разработката се изяснява същността на стимулите и се разглеждат видовете такива. Разработени са практически казуси, илюстриращи счетоводното и данъчното третиране на стимулите.*

### **ВЪВЕДЕНИЕ**

По голяма част от транспортните предприятия, опериращи в България, попадат в групата на микро, малки и средни предприятия. За значителна част от тях инвестирането в нетекущи активи е проблем, тъй като те не разполагат с достатъчен обем собствен финансов ресурс. Същевременно, за да постигнат ефективно развитие на бизнеса си те следва да обновяват и разширяват своите дългосрочни ресурси. Понякога единствената възможност да придобият необходимите транспортни средства и други дълготрайни активи, е лизинговият договор. Чрез него дружествата си набавят тези активи без да имат значителни изходящи парични потоци, т.е. получават възможността

да разсрочат във времето инвестиционните си разходи под формата на лизингови плащания. Така се постига благоприятно разпределение във времето на изходящите с входящите парични потоци, като се обвързва изплащането на активите с постъпленията от тяхната експлоатация.

От 01.01.2019 г. влезе в сила новият МСФО 16 Лизинг. Той бе приет за приложение в ЕС съгласно Регламент (ЕС) 2017/1986 от 31.10.2017 г. (Официален вестник, бр. L 291 от 9.11.2017 г.). Основната цел на стандарта е да гарантира, че лизингодателите и лизингополучателите ще представят необходимата информация по начин, който осигурява достоверно отразяване на лизинговите сделки. Така ползвателите на информацията от финансовите отчети ще могат да определят реалния ефект, който лизинговите договори имат върху финансовото състояние, финансовите резултати и паричните потоци на дадено предприятие. Извършените в стандарта промени засягат преди всичко лизингополучателите, в каквато роля се разглеждат транспортните предприятия в настоящата разработка.

Като следствие от новоприетия МСФО 16 бяха извършени промени (макар и незначителни) в СС 17 Лизинг. В най-общ план тези корекции засягат счетоводното отчитане и представяне на експлоатационния лизинг във финансовите отчети (и при двата субекта – наемодател и наемател). Поправките се наложиха поради изменения и допълнения на Закона за корпоративното подоходно облагане, във връзка с данъчното третиране на приходите и разходите по договори за експлоатационен (оперативен) лизинг.

Целта на настоящия доклад е да се изяснят някои нови моменти в СС17 Лизинг, свързани с т. нар. стимули по оперативен лизинг. Представя се същността на стимулите, като са посочени видовете такива. Разгледани са практически казуси, илюстриращи счетоводното и данъчното третиране на стимулите.

## **ТЕОРЕТИЧНИ АСПЕКТИ НА ОПЕРАТИВНИЯ ЛИЗИНГ И СТИМУЛИТЕ ПО НЕГО СЪГЛАСНО СС 17 ЛИЗИНГ**

В СС 17 Лизинг експлоатационният (оперативен) лизинг е определен като веки друг лизингов договор, при който не са налице изискванията за финансов лизинг. Един лизингов договор се определя като договор за оперативен лизинг ако отговаря на следните условия:

- активът, в юридически смисъл, остава притежание на лизингодателя, т.е. той фигурира в неговия счетоводен баланс;
- лизингодателят, признава разходи за амортизация за актива, начислявайки я съгласно собствената си амортизационна политика за съответния вид актив;
- всички рискове, свързани с актива, са за сметка на лизингодателя;
- лизингополучателят не отчита наетия актив в състава на собствените си активи.

Следователно договор за лизинг, който не прехвърля по същество всички рискове и изгоди, произтичащи от собствеността върху даден актив, се класифицира като експлоатационен (оперативен) лизинг. По принцип за счетоводното отразяване на лизинговите сделки „освен общите правила в Закона за счетоводството, важат и правилата, установени в зависимост от използваната счетоводна база за съставяне на финансови отчети“ [3].

Когато транспортното предприятие наеме актив по договор за оперативен лизинг и счетоводната му база са националните стандарти, тогава то в качеството си на наемател, отчита този факт по следния начин:

- плащанията по лизинга се представят в отчета за приходите и разходите на линейна база за целия срок на лизинговия договор, дори и в случая когато плащанията

не се правят на тази база (т.е. отчитат се като текущи разходи, чиито размер е един и същи за всеки месец от срока на договора);

- разходите, свързани с допълнителни плащания – например за извършване на ремонти и подобрения, за застраховки и поддръжка на наетия актив и други подобни, се отчитат отделно от разходите за наем (лизинг) в съответствие с Общите положения на НСС и приложимите за целта СС;

- разходите за подобрения на наети активи се отчитат като дълготрайни активи (амортизират се съгласно разпоредбите на СС 4, т. 3, б. „в“;

- извършените първоначално преки разходи, във връзка с договарянето и уреждането на експлоатационния лизинг (комисионни, такси и др.), се отчитат отделно от наема (лизинга) като разходи за текущия период;

- общата сума от получените стимули, се признава като намаление на разходите за наем през целия срок на лизинга на линейна база, освен ако друга системна база е по-представителна и отразява по-точно времевия модел, по който се извлича ползата от лизинговия актив.

Във връзка с разпоредбите, регламентирани със СС 17, интерес представляват два специфични момента, отнасящи се до:

- разходите, свързани с подготовката и сключването на лизингов договор (наричани първоначални преки разходи по терминологията на международния стандарт за лизинг), както и тези които се извършват впоследствие по лизингования актив;

- стимулите, предоставяни от лизингодателя на лизингополучателя при оперативен лизинг.

От теоретична гледна точка са възможни два начина за отчитане на предварителните разходи, свързани с подготовката и сключването на лизинговия договор, а именно:

- отчитане като текущи разходи в момента на извършването им;
- капитализиране и признаване като текущи разходи на части, през срока на лизинговия договор.

Въпреки това, по отношение на разходите, свързани с етапа на подготовка и сключване на договора, стандартът е категоричен – тези разходи се отчитат от наемателя като разходи за текущия отчетен период отделно от наема (т. 5.2, буква „в“) . Разходите, които се осъществяват във връзка с наетия актив (извън наема), наемателят следва да отчита в съответствие с Общите разпоредби към НСС и приложимите за тези разходи стандарти. Разходи с такова естество могат да бъдат: разходи за охрана, за застраховки, за текуща поддръжка на наетия актив, разходи за ремонти и подобрение и пр. Всички тези разходи се отчитат като текущи. Изключение – разходите за ремонти и подобрение на наети активи се капитализират, когато водят до подобряване на бъдещите икономически изгоди. В стандарта изрично е подчертано, че тези разходи се отчитат от наемателя като дълготрайни активи.

Въпросът, свързан със стимулите при оперативен лизинг, е по-комплексен и обхваща правилното им определяне, счетоводното и данъчното им третиране. Според дефиницията дадена в стандарта, като стимули се признават:

- плащания, извършени от наемодателя към наемателя, свързани с лизинговия договор;

- възстановяване или поемане от страна на наемодателя на разходите на наемателя по извършени подобрения на наетото имущество, преместване и други подобни.

Стимулите се уточняват при сключването на договора за експлоатационен лизинг или при неговото подновяване. Договорят се отделно от минималните

лизингови плащания и условния наем<sup>1</sup>. При това, съгласно т. 5.2, б. „г“ от стандарта, наемателят следва да признае сумата от получените стимули като намаление на разходите за наем, на линейна база. С други думи, стимулите по експлоатационен лизинг следва да се признават като неделима част от нетното възнаграждение, уточнено в лизинговия договор, без да се взема под внимание формата или същността на стимула, или разпределението на плащанията във времето. Общото правило за признаване на стимулите в отчета за приходите и разходите, и за двете страни по лизинговия договор, е това да става на линейна база за целия срок на договора, освен ако друга системна база не е по-подходяща (по адекватна към съответна ситуация, напр. отразява по-точно времевия модел, по който се черпи изгодата от лизинговия актив). Като стимули могат да се посочат някои от следните събития: освобождаване от наем за няколко първоначални периоди (т.нар. гратисен период); определяне на някакъв период с наем по-нисък от реалния; поемане от наемодателя на разходи за подобрения и други подобни.

### **ПРАКТИЧЕСКО ПРЕДСТАВЯНЕ НА СЧЕТОВОДНИТЕ И ДАНЪЧНИТЕ АСПЕКТИ НА СТИМУЛИТЕ ПО ОПЕРАТИВЕН ЛИЗИНГ**

**Счетоводното третиране** на стимулите при експлоатационен (оперативен) лизинг се осъществява при съблюдаване на принципа на начисляването. Същевременно централен въпрос, свързан с признаване на стимулите, е за какъв период наемателят следва да признае предоставения му стимул. При отчитане на стимулите, както вече бе посочено по-горе в текста, основното правило е те да се признават като намаление на разхода за наем на линейна база през целия срок на лизинговия договор. Срокът на лизинговия договор е дефиниран в СС 17 като: период за който наемателят се е договорил с наемодателя да наеме актива, който не може да се анулира, без да се наруши споразумението.

С помощта на няколко опростени примера (пренебрегваме аспектите свързани с ДДС), ще демонстрираме счетоводната интерпретация и отчитане на стимулите.

**Пример 1:** В началото на 20XX год. транспортно дружество „АВ“ ООД наема промишлена сграда за ремонтно-механичен цех. Срокът на сключения договор за наем е 6 години и е с характер на експлоатационен (оперативен) лизинг. Договорен е годишен наем в размер на 18 000 лв., платим в края на всяка календарна година. Наемодателят приема да плати разходите за преместване на машините и оборудването на транспортното дружество, което се определя като стимул за наемателя да наеме

---

<sup>1</sup> *Минимални лизингови плащания* – плащанията по време на срока на лизинговия договор, които наемателят ще извърши или може да бъде задължен да извърши, с изключение на условния наем, разходите за услугите и данъците, дължими и възстановими от страна на наемодателя, както и: а) по отношение на *наемателя* – всички суми, гарантирани от наемателя или страна, свързана с наемателя, или б) по отношение на *наемодателя* – всяка остатъчна стойност, гарантирана на наемодателя от:

- наемателя;

- страна, свързана с наемателя;

- независима трета страна, която има финансова възможност да обезпечи тази гаранция.

Когато наемателят притежава опция за закупуване на актива на цена, която се очаква да бъде значително по-ниска от справедливата стойност към датата на упражняване на тази опция, упражняването на която от самото начало на лизинговия договор е сигурно в голяма степен, минималните лизингови плащания представляват минималните плащания, дължими през целия срок на лизинговия договор, и плащането, необходимо за упражняването на тази опция за закупуване.

*Условен наем* – онази част от лизинговите плащания, която не е определена като сума, а се основава на друг фактор, с изключение на фактора време (например процент от продажбите, степен на експлоатация, ценови индекси, пазарни лихвени проценти).

помещението. Тези разходи възлизат на 6000 лв. Наемодателят изплаща разходите на наемателя в момента на сключване на договора.

**Коментар на пример 1:** В резултат на договорените условия по експлоатационния лизинг става ясно, че общата сума на наема, която транспортното предприятие-наемател ще изплати за целия срок на договора е 102 000 лв. (6 год. x 18 000 лв. = 108 000 лв. – стимул от 6000 лв. = 102 000 лв.).

При такава постановка на нещата, съгласно т. 5.2, б. „б“ от СС 17, наемателят признава разходите по преместването като текущи (отчита ги отделно от разходите за наем), въпреки че същите са възстановени ефективно чрез споразумението за стимули. Транспортното предприятие признава общата сума от получените стимули като намаление на разходите за наем през целия срок на договора на линейна база.

В счетоводството на дружеството следва да се направят следните счетоводни записвания:

<i>- за получените парични средства под формата на стимул в момента на сключване на лизинговия договор</i>		
Д-т с/ка от гр. Парични средства		6000
К-т с/ка Други кредитори		6000
ан. с/ка на лизингодателя		
<i>- за извършените и заплатени разходи по преместването</i>		
Д-т с/ка Разходи за външни услуги		6000
ан. с/ка Разходи по експлоатационен лизинг – 6000 лв.		
К-т с/ка от гр. Парични средства		6000
<i>- за начисления наем в края на всяка година и признаване на част от ефективно получения стимул като намаление на разхода за наем</i>		
Д-т с/ка Разходи за външни услуги		17 000
ан. с/ка Разходи по експлоатационен лизинг – 17 000 лв.		
Д-т с/ка Други кредитори		1 000
ан. с/ка на лизингодателя		
К-т с/ка Задължения по лизинг		18 000
<i>- за изплащане на дължимия наем в края на всяка година</i>		
Д-т с/ка Задължения по лизинг		18 000
К-т с/ка от гр. Парични средства		18 000

В така представения пример въпросът, свързан с периода на признаване на стимула е ясен и недвусмислен. В практиката обаче съществуват ситуации, при които могат да се появят колебания, при определяне на този срок. Следващият пример разглежда подобна ситуация.

**Пример 2:** На 01.01.20XX г. транспортно предприятие „АВС“ ООД наема помещение за административни цели за 10 години, по силата на експлоатационен договор Уговорената наемна цена е 12 000 лв. за година. Страните се договарят през първата година наемът да е по-нисък – 8000 лв. Това намаление на наема ще се компенсира през следващите 4 години, когато наемът за помещението ще бъде по-висок – 13 000 лв. След петата година до края на договора, наемът се връща на пазарното равнище, т.е. по 12 000 лв.

**Коментар на пример 2:** В този пример може да има затруднения при определяне на периода, през който се признава стимула. На пръв поглед, признаването на стимула обхваща единствено първите пет години от срока на договора. Това изглежда така, тъй като по-ниският наем за първата година се компенсира през следващите четири години. През оставащите пет години наемът е в уговорения размер, т.е. по 12 000 лв.

Във връзка с подобен казус съществува становище на КРМСФО от м. август 2005 г., където категорично е заявено, че стимулът следва да се признае за целия срок на договора.

Счетоводно в транспортното дружество това ще изглежда по следния начин:

- **записвания през първата година**

• за начисления наем

Д-т с/ка Разходи за външни услуги 12 000  
ан. с/ка Разходи по експлоатационен лизинг – 12000 лв.

К-т с/ка Задължения по лизинг 12 000

• за изплатения наем

Д-т с/ка Задължения по лизинг 12 000

К-т с/ка Други кредитори 4 000

ан. с/ка на лизингодателя

К-т с/ка от гр. Парични средства 8 000

- **записвания през втора, трета четвърта и пета година**

• за начисления наем – същата статия както през първата година

• за изплатения наем

Д-т с/ка Задължения по лизинг 12 000

Д-т с/ка Други кредитори 1 000

ан. с/ка на лизингодателя

К-т с/ка от гр. Парични средства 13 000

- **записвания през следващите пет години – начислява се и се изплаща една и съща сума – 12 000 лв.**

При анализиране на определението за срока на лизинговия договор, и при ситуация, когато същият може да бъде удължаван, съвсем резонно възниква въпросът дали в срока на договора се включват периодите на евентуални удължения. Този въпрос е уреден в МСФО 16. Там изрично е подчертано, че периодите, за които срокът на лизинга може да бъде удължен (ако е достатъчно сигурно, че лизингодателя ще упражни тази опция), са част от срока на договора. В СС 17 липсва регламентация по този въпрос. Поради което би следвало да се спазят изискванията на СС 1 Представяне на финансови отчети (т. 3.2, б. „б“ и т. 25.2, б. „б“) и да се приложат правилата на МСФО 16.

В обобщен план практическото представяне на експлоатационния (оперативен) лизинг и стимулите по него, от гл.т. на наемателя-транспортно предприятие, ще реализираме посредством пример.

**Пример 3:** В автотранспортно предприятие за превоз на хора е нает мини бус по лизингов договор за три години (36 месеца). Договорената пазарна стойност на лизинговите плащания, за целия срок на договора, е в размер на 36 000 лв. Плащанията на наемните вноски ще се извършват в началото на всеки месец. Наемодателят се е съгласил на шест месечен гратисен период, т.е за първите шест месеца наемателят няма да плаща наем. След наемането на мини буса, транспортното предприятие купува специално съоръжение – платформа-повдигач за инвалиди на стойност 900 лв. За монтажа на съоръжението в мини буса, предприятието ползва услугите на специализирано предприятие, за което заплаща сумата от 200 лв. Платформата е заведена като дълготраен актив и за нея е приложена амортизация по линейния метод, за срок от три години.

**Коментар на пример 3:** Съгласно СС 17, този лизингов договор категорично се класифицира като експлоатационен. В примера са налице два съществени момента. Първо, наемателят (автотранспортното предприятие) е получил стимул от наемодателя под формата на гратисен период от шест месеца, през който не дължи вноски по

лизинга. В тази връзка транспортното предприятие следва да признае разхода за наем на линейна база за целия период. Размерът на месечния линеен разход е 1000 лв. (общата сума на лизинговите плащания 36 000 лв., разделена на броя на месеците в срока на договора 36).

В същото време, реалното изплащане на лизинговите вноски ще бъде за период от 30 месеца, т.е. в размер на 1200 лв. (36 000 лв. / 30 м.).

Във връзка с лизингования актив транспортното предприятие извършва последващи разходи, които са с характер на подобрене. Следователно тези разходи няма да се отчетат като текущи, а те ще формират дълготраен актив.

В началото, след подписване на договора за лизинг и получаване на актива, транспортното предприятие следва да впише в своя баланс актив и пасив по лизинг. Оценката на лизинга е съгласно сключения договор и в случая тя е 36 000 лв.

Счетоводните записвания са както следва:

-	<i>при сключване на лизинговия договор и получаване на мини буса</i>		
Д-т	с/ка Активи по лизинг	36000	
	ан. с/ка Активи по оперативен лизинг–мини бус	36000	
	К-т	с/ка Задължения по лизинг	36000
-	<i>за признаване на разхода за наем през първия месец (и през следващите пет месеца) на гратисния период</i>		
Д-т	с/ка Разходи за външни услуги	1000	
	К-т	с/ка Други кредитори	1000
	ан. с/ка на лизингодателя		
-	<i>за изплащане на наемните вноски от 7-мия месец на договора до неговия край</i>		
Д-т	с/ка Разходи за външни услуги	1000	
Д-т	с/ка Други кредитори	200	
	ан. с/ка на лизингодателя		
	К-т	с/ка Разплащателна сметка в левове	1200
-	<i>за осъществената покупка на съоръжението – платформа-повдигач</i>		
Д-т	с/ка Разходи за придобиване на дълготрайни активи	900	
	К-т	с/ка от гр. Парични средства	900
-	<i>за изплатения разход за монтаж на платформата и отнасянето му по принадлежност</i>		
Д-т	с/ка Разходи за външни услуги	200	
	К-т	с/ка от гр. Парични средства	200
и			
Д-т	с/ка Разходи за придобиване на дълготрайни активи	200	
	К-т	с/ка Разходи за външни услуги	200
-	<i>за завеждане на съоръжението в състава на дълготрайните активи</i>		
Д-т	с/ка Други дълготрайни материални актива	1100	
	К-т	с/ка Разходи за придобиване на дълготрайни активи	1100
-	<i>за начислената амортизация за първата година от използването на мини буса</i>		
Д-т	с/ка Разходи за амортизации	367	
	К-т	с/ка Амортизация на ДМА	367

Платформата ще се амортизира за срока на лизинговия договор, т.е. за три години, съгласно разпоредбите на СС 4, т. 3, б. „в“ (ограниченията върху ползването на актива – правни, фактически и т.н.).

**Данъчното третиране** на стимулите по експлоатационен лизинг е по линия на два закона – Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) и Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС).

В ЗКПО няма специални регламенти, касаещи стимулите по лизингови договори. Данъчното облагане на стимулите е в пряка връзка със счетоводното им третиране. Така например, извършени разходи за текущ ремонт на нает актив се отчитат счетоводно като текущи разходи. Те са данъчно признати, въпреки че са възстановени от наемодателя, съгласно споразумението за стимули.

Малко по сложни са нещата, когато става въпрос за извършени разходи за подобрения на нает актив. В определението за стимули по договор за експлоатационен лизинг е посочено, че разходите за подобрения на наети активи се отчитат като дълготрайни активи при наемателя (т. 5.2, б. „б“ от СС 17).

За да се направи правилна преценка дали един разход за подобрение представлява стимул по лизинг, е необходимо да се спазва принципа за предимство на икономическата същност пред правната форма. Следва да се определи кое е лицето, което основно черпи икономическата полза от подобрението. Възможните варианти са два:

- *Първи вариант* – при него се правят значителни подобрения на наетия актив. Очакваната стойност на подобрението в края на договора е съществена. С други думи, срокът на договора е много по-кратък от икономическия живот на подобрението. В този случай икономическата полза се черпи от наемодателя и е налице сделка, която според ЗДДС се третира като бартерна – извършена услуга за подобрение на актив, срещу наем. Тук не става дума за предоставяне на стимул. Подобрението се отчита от наемодателят като актив, а наемателят (транспортното предприятие) отчита приход. Този вариант в случая не е обект на нашето внимание.

- *Втори вариант* – при този вариант наемателят черпи изцяло икономическата изгода от подобрението. С други думи, ползите от подобрението ще се усвоят в срока на лизинговия договор. Въпреки, че „юридически собственик“ на подобрението е наемодателят, изгодите от подобрението се черпят от наемателя, който се явява „икономически собственик“. Това означава, че извършените разходи по подобрението ще се отчетат от наемателят като дълготраен актив, а приспаднатата сума ще се отчете като стимул.

Данъчното третиране на подобрението като стимул ще демонстрираме с пример.

**Пример 4:** Транспортно предприятие „Х“ ООД наема помещение за административни цели по силата на договор за оперативен лизинг. Срокът на договора е 5 г., считано от 01.01.2021 г. Договорен е наем в размер на 12 500 лв. годишно, без ДДС. Плащането на наема ще се извършва в края на всяка година. Страните по договора са се споразумели за следното: - в началото на договора (през първите три месеца), транспортното предприятие ще осъществи трайно подобрение на помещението, необходимо за нормално осъществяване на дейността. Стойността на подобрението е 7000 лв., без ДДС; - наемодателят приема да приспадне стойността на подобрението от дължимия наем през първата година. Очакваният полезен живот на подобрението е 5 години, а остатъчната му стойност в края на срока на договора е незначителна. И двете страни са регистрирани по ЗДДС.

**Коментар на пример 4:** В този случай, наемателят черпи изцяло икономическите ползи от подобрението. Съгласно чл. 51, ал. 1, т. 3 от ЗКПО, подобрението ще формира данъчен нематериален актив за наемателя. Този актив принадлежи към категория VI (данъчни дълготрайни материални и нематериални активи, за които има ограничен срок на ползване съгласно договорни отношения или законово задължение). Активът ще се амортизира се за срок от 5 години (чл. 55, ал. 2 от ЗКПО).

Съгласно ЗДДС, сделката за подобрението се третира като бартер, и са налице две насрещни доставки, като всеки от доставчиците се смята за продавач на това, което



дава, и за купувач на това, което получава (от наемателя към наемодателя за подобрението, и от наемодателя към наемателя за наема на наетия актив – чл. 130 от закона).

Спазвайки регламента на закона данъчните събития и за двете доставки възникват по общите правила, а доставката с по-ранна дата на възникване се счита за авансово плащане по втората доставка. Същевременно размерът на данъчната основа за полученото авансово плащане е равен на размера на данъчната основа на доставката с по-ранна дата (парично изражение на възнаграждението по бартерната сделка, то се явява данъчна основа на всяка от доставките).

Документирането на доставките по извършеното подобрене се реализира по следния начин:

☞ *При завършване на подобрението в края на третия месец от договора:*

- наемателят издава фактура към наемодателя за извършеното подобрене със следните реквизити: данъчна основа 7000 лв.; начислен ДДС 1400лв.;
- наемодателят издава насрещна фактура за получено авансово плащане със същите стойности.

Издадените фактури намират отражение единствена за разчетите по ДДС (те нямат счетоводен израз).

☞ *В края на първата година (2021 г.):*

- наемодателят издава фактура със следните параметри: данъчна основа 5500 лв. (същата е формирана като от дължимия наем в размер на 12 500 лв. е приспаднато авансовото плащане от 7000 лв.); начислен ДДС 1100 лв.

- за счетоводни цели транспортното предприятие признава разход за наем в размер на 11 100 лв. (договорения наем за целия срок на договора от 62 500 лв. минус стимула от 7000 лв., разделено на броя години за срока на договора, т.е. на 5);

- транспортното предприятие отчита данъчна и счетоводна амортизация в размер на 1400 лв.

☞ *За оставащите четири години*

- транспортното предприятие получава фактури, издадени от наемодателя със следните реквизити: данъчна основа в размер на 12 500 лв.; начислен ДДС в размер на 2500 лв.;

- транспортното предприятие признава разход за наем в размер на 11 100 лв.;

- транспортното предприятие признава данъчна и счетоводна амортизация в размер на 1400 лв., за всяка година.

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Предлагането на определени стимули от страна на наемодателя към наемателя, при договаряне на лизинг, е често срещано в търговската практика. Целта на стимулите е сключване или подновяване на вече съществуващ лизингов договор. При това трябва да се съблюдават два основни момента. Първо, необходимо е правилно да се определи наличието на стимул, тъй като не всяко плащане от страна на наемодателя към наемателя представлява стимул. И второ, всички стимули при договарянето на нов или подновяването на сключен оперативен лизинг, трябва да се признават като неделима част от нетното възнаграждение, договорено за използването на лизинговия актив, независимо от същността или формата на стимула или разпределението на плащанията във времето. С други думи, наемателят-транспортно предприятие следва да признае общата изгода от стимулите като намаление на разходите за наем през срока на лизинга на линейна база, освен ако друга системна база е по-представителна и отразява по-точно времеви модел, по който се извлича ползата от лизинговия актив. На практика това означава, че ако в лизинговия договор е предвидено в началото на лизинга

вноската да е по-ниска, а в края на лизинга тя да е по-висока (т.е. наемодателят предоставя определен стимул на транспортното предприятие с цел именно то да наеме актива, предмет на лизинговия договор), това по никакъв начин не може да промени линейния метод на черпене на изгодите от наетия актив от страна на транспортното предприятие.

По отношение на данъчното третиране на стимулите по лизинг, както вече бе подчертано по-горе в текста, то следва счетоводното им третиране. Специфика има само по линия на ЗДДС и то когато става въпрос за подобрения на нает актив. В останалите случаи сделките които са обвързани със стимули се третират по общия ред на закона.

#### **ЛИТЕРАТУРА:**

- [1] Закон за данък върху добавената стойност, обн. ДВ бр. 63/2006 г., посл. изм. ДВ. бр.17 от 26 Февруари 2021г.
- [2] Закон за корпоративното подоходно облагане, обн. ДВ бр. 105/2006 г., посл. изм. изм. ДВ. бр.21 от 12 Март 2021г.
- [3] Станева, В., Счетоводни подходи при отчитане на експлоатационен лизинг по условията на СС 17 – Лизинг в транспортно предприятие, сп. Счетоводство бр. 01/2021, <https://www.ides.bg/e-journal>
- [4] Счетоводен стандарт 17 – Лизинг, приет с ПМС № 46/21.03.2005 г., обн., ДВ, бр. 30/07.04.2005 г., посл. изм. ДВ. бр.15 от 19 Февруари 2019 г.

## **ACCOUNTING AND TAX TREATMENT OF OPERATING LEASING INCENTIVES IN TRANSPORT ENTERPRISES IN THE CONTEXT OF AS 17 LEASING**

**Emiliya Vaysilova**  
[emvais@abv.bg](mailto:emvais@abv.bg)

***Todor Kableshkov University of Transport  
Sofia, 158 Geo Milev Str.  
THE REPUBLIC OF BULGARIA***

**Key words:** *operating lease, operating lease incentives, accounting and tax treatment of incentives, transport company.*

**Abstract:** *The modern transport companies operating in Bulgaria are mostly from the group of micro, small and medium enterprises. Companies in this group have traditionally had difficulty investing in fixed assets. The latter require significant financial investments, which these companies do not always have.*

*Too often, the only way to acquire new vehicles and other fixed assets is a lease. Through it, companies acquire these assets without having significant cash outflows, ie. get the opportunity to reschedule their investment costs in the form of lease payments. Thus, economic entities achieve a favorable distribution in time of outgoing with incoming cash flows, linking the payment of assets with the proceeds from their operation.*

*When acquiring assets under an operating lease, it is possible for the transport company to receive various incentives from the lessor, the idea being to conclude a leasing contract.*

*The purpose of this report is to clarify some new points in AS 17 Leasing related to the so-called operating lease incentives. The development clarifies the nature of the incentives and considers the types of such. Practical cases have been developed to illustrate the accounting and tax treatment of incentives.*