



ДАНЪЧНО ПЛАНИРАНЕ ЧРЕЗ ОБЕЗЦЕНКА НА НЕДВИЖИМИ ИМОТИ

проф. д-р Али Вейсел

Дипломиран експерт-счетоводител

Регистриран одитор

Преподавател във ВУЗФ – София

Ключови думи:	Резюме
<p>Данъчно планиране</p> <p>Счетоводни стандарти</p> <p>Обезценка</p> <p>Данък върху недвижимите имоти</p>	<p><i>В статията се изследват възможностите за данъчно планиране при облагане на недвижимите имоти чрез подходящи счетоводни политики. Представят се разпоредбите на Закона за местните данъци и такси и свързаните указания на Националната агенция за приходите. На тази база се анализират счетоводните методи, които позволяват намаляване на данъка върху недвижимите имоти. Предлагат се правила за ограничаване на агресивното данъчно планиране.</i></p>

Данъкът върху недвижимите имоти на предприятията представлява най-голям интерес за облагането на местно ниво. Това е така, защото от него се получават значителни приходи както с увеличаване на ставката, така и с промяна на основата за облагане. Поради това този данък представлява съществен разход за фирмите, които търсят начини за оптимизирането му, а общините най-често увеличават неговия размер.¹ **Целта** на настоящото изследване е да се представят възможностите за намаляване на данъка върху недвижимите имоти чрез счетоводни политики и да се предложат норми за усъвършенстване на данъчното облагане. За нейното постигане се решават следните **задачи**:

- представяне на законовите изисквания за облагане на недвижимите имоти на предприятията;
- преглед на указания на Националната агенция за приходите (НАП) за прилагане на тези изисквания;
- анализ на възможностите за намаляване на данъка чрез подходящи счетоводни политики и предлагане на правила за ограничаване на агресивното данъчно планиране.

¹ Вж. изследванията на Института за пазарна икономика: Николов, А. Общинските данъци тръгват рязко нагоре през 2020 г., 24.07.2020, <https://ime.bg/bg/articles/obshtinskite-danyci-trygvat-ryazko-nagore-prez-2020-g/>; Славова, З. и А. Николов. Местни данъци 2021 г. – нови рекорди, 30.07.2021 г., <https://ime.bg/bg/articles/mestni-danyci-2021-g-novi-rekordi/>; 05.08.2022, <https://ime.bg/bg/articles/mestni-danyci-se-promenyat-po-malko-prez-2022g-v-sravnienie-s-predhodnite-dve-godini/> [Дата на достъпа: 23.01.2023 г.].

Законови изисквания за облагане на недвижимите имоти на предприятията

Облагането с данък върху недвижимите имоти е регламентирано в чл. 10 – чл. 28 от Закона за местните данъци и такси (ЗМДТ).² Обект на облагане са разположените на територията на страната сгради и самостоятелни обекти в сгради, както и поземлените имоти, разположени в строителните граници на населените места и селищните образувания, и поземлените имоти извън тях, които според подробен устройствен план са предназначени за жилищни, общественообслужващи, производствени, складови, курортни, вилни, спортни и развлекателни функции, и други.

Не се облагат с този данък:

- поземлените имоти, заети от улици, пътища от републиканската и общинската пътна мрежа и железопътната мрежа до ограничителните строителни линии;
- поземлените имоти, заети от водни обекти, държавна и общинска собственост;
- земеделските земи и горите, с изключение на застроените земи – за действително застроената площ и прилежащия ѝ терен;
- недвижимите имоти с данъчна оценка до 1 680 лв. включително.

В общия случай данъчно задължени лица са собствениците на облагаеми с данък недвижими имоти, вкл. предприятията. Данъкът се заплаща независимо от използването на имотите.

Освободени от този данък са публичната общинска собственост, читалищата, сградите на Българския червен кръст, сградите на висшите училища и академиите, храмовете, музеите, библиотеките и други.

Данъчната основа за облагане на недвижимите имоти е данъчната оценка. За гражданите тя се определя от служител на общинската администрация по норми, съгласно приложение № 2 от ЗМДТ, в зависимост от вида на имота, местонахождението, площта, конструкцията и овехтяването. Данъчната оценка на недвижимите нежилищни имоти на предприятията е по-високата между отчетната им стойност и данъчната оценка, съгласно приложение № 2, а за жилищните имоти – данъчната им оценка съгласно приложение № 2. Във връзка с тази разпоредба са важни дефинициите за отчетната стойност, жилищен и нежилищен имот.

Според ЗМДТ отчетната стойност е стойността при счетоводното завеждане на актива или неговата обезценена/преоценена стойност, когато е извършена оценка след първоначалното му счетоводно завеждане. Тази дефиниция съответства на Националните счетоводни стандарти (НСС)³. Няма определения за „жилищен имот” и „нежилищен

² Закон за местните данъци и такси. В сила от 01.01.1998 г., обн., ДВ, бр. 117 от 10 декември 1997 г., посл. изм., ДВ, бр. 104 от 30 декември 2022 г.

³ Национални счетоводни стандарти, обн., ДВ, бр. 30 от 7 април 2005 г., в сила от 01.01.2005 г., посл. изм., ДВ, бр. 15 от 19 февруари 2019 г., СС 4 – *Отчитане на амортизациите*, параграф 2.

имот”. Затова за изясняване на съдържанието на тези понятия се използват други нормативни актове.

Легални определения на „жилище” и „жилищна сграда” са дадени в Закона за устройство на територията:⁴

- „Жилище“ е съвкупност от помещения, покрити и/или открити пространства, обединени функционално и пространствено в едно цяло за задоволяване на жилищни нужди.
- „Жилищна сграда“ е сграда, предназначена за постоянно обитаване, и се състои от едно или повече жилища, вкл. ателиета, които заемат най-малко 60 на сто от нейната разгъната застроена площ.

Законовите термини „жилище“ и „жилищна сграда“ не изчерпват съдържанието на понятието „жилищни имоти“, използвано в ЗМДТ. Според становище на НАП такива са не само сградите, а и поземлените имоти, застроени с жилищни сгради и предназначени „за жилищни нужди“, както и поземлените имоти, които не са застроени и имат същото предназначение.⁵

Данъчната оценка за облагане на нежилищните имоти зависи от счетоводните данни за имота. При нея има възможност за данъчно планиране. Вероятно поради това тя е променена няколко пъти след приемането на закона през 1997 г. (вж. табл. 1).

Промени в разпоредбите за определяне на данъчната оценка на нежилищни имоти на предприятия

Таблица № 1

Държавен вестник	Разпоредба за данъчната оценка на нежилищни имоти на предприятията в ЗМДТ
Бр. 117 от 1997 г., в сила от 01.01.1998 г.	Данъчната оценка на недвижимите имоти на предприятията (жилищни и нежилищни – А.В.), които се водят като дълготрайни материални активи по Закона за счетоводството, е отчетната им стойност
Бр. 153 от 1998 г., в сила от 01.01.1999 г.	Данъчната оценка на недвижимите имоти на предприятията, които се водят като дълготрайни материални активи по Закона за счетоводството, е отчетната им стойност, а за жилищните имоти – данъчната им оценка съгласно приложение № 1 (от закона – А.В.)
Бр. 102 от 2000 г., в сила от 01.01.2001 г.	Данъчната оценка на недвижимите имоти на предприятията е отчетната им стойност, а за жилищните имоти – данъчната им оценка съгласно приложение № 1
Бр. 95 от 2009 г., в сила от 01.01.2011 г.	Данъчната оценка на недвижимите имоти на предприятията е по-високата между отчетната им стойност и данъчната оценка, съгласно приложение № 2, а за жилищните имоти – данъчната им оценка съгласно приложение № 2

⁴ Закон за устройство на територията, в сила от 31.03.2001 г., обн., ДВ, бр. 1 от 2 януари 2001 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 6 от 20 януари 2023 г., Допълнителни разпоредби, параграф 29 и 30.

⁵ Становище на Националната агенция за приходите, Изх. № 08-П-19 от 24.08.2015 г.

От таблицата става ясно, че от 1999 г. данъчната оценка на недвижимите имоти на предприятията се определя различно за жилищни и нежилищни имоти. До края на 2010 г. се отчита само отчетната стойност. Съгласно актуалните разпоредби, в сила от началото на 2011 г., се взема под внимание по-високата стойност от отчетната стойност и данъчната оценка. Тази промяна е в полза на общините. Затова през следващите няколко години не са увеличавани ставките на данъка.

Но отчетната стойност може да се управлява с агресивни счетоводни методи. Може би поради това през последните години най-често общините променят данъка върху недвижимите имоти (вж. табл. 2).⁶ Това е възможно, защото според ЗМДТ ставката се определя с наредба на общинския съвет в граници от 0,1 и 4,5 на хиляда върху данъчната оценка.⁷

Брой общини, които са променили ставката на данъка върху недвижимите имоти

Таблица № 2

Година	Брой общини
2020	44
2021	34
2022	30

Указания на НАП за облагане на недвижимите имоти

НАП отговаря на въпросите на предприятия и граждани във връзка с прилагането на данъчните и осигурителните закони и поддържа *Регистър на писмените запитвания*.⁸

Любопитно е, че 12% от всички становища и указания на НАП имат препратки към счетоводството.⁹ Част от тях са свързани със законовите разпоредби за документите. Други се основават на счетоводните стандарти. По-голямата част от отговорите са свързани със Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) – 56%, като 41% от становищата за прилагането на този закон са свързани със счетоводното третиране на обектите. След основаването на агенцията през 2006 г. до

⁶ Вж. изследванията на Института за пазарна икономика: Николов, А. Общинските данъци тръгват рязко нагоре през 2020 г., 24.07.2020, <https://ime.bg/bg/articles/obshtniskite-danyci-trygvat-ryazko-nagore-prez-2020-g/>; Славова, З. и А. Николов. Местни данъци 2021 г. – нови рекорди, 30.07.2021 г., <https://ime.bg/bg/articles/mestni-danyci-2021-g-novi-rekordi/>; Недев, Т. Местни данъци се променят по-малко през 2022 г. в сравнение с предходните две години, 05.08.2022, <https://ime.bg/bg/articles/mestni-danyci-se-promenyat-po-malko-prez-2022g-v-sravnenie-s-predhodnite-dve-godini/> [Дата на достъпа: 23.01.2023 г.]

⁷ Понякога ставките се увеличават поради по-ниската събираемост, вж. Stoev, L. Efficiency of the Municipal Tax Administration in Bulgaria, Science and innovation: Collection of scientific articles. – Shioda GmbH, Steyr, Austria, 2020, pp. 71 – 74, p. 73.

⁸ Регистър за писмени запитвания на НАП – търсене, <http://nraapp03.nra.bg/cms5/> [Дата на достъпа: 23.01.2023 г.]

⁹ Вейсел, А. Счетоводни политики за данъчно облагане, монография. София, Ей Ви Одитинг, 2022, с. 17.

края на 2022 г. в *Регистъра на писмените запитвания* са публикувани 447 отговора за прилагането на ЗМДТ. От тях 13 са за определянето на данъчната оценка на недвижимите имоти на предприятията, т.е. за прилагане на чл. 21, ал. 1 от ЗМДТ. Следните представляват интерес за изследването:¹⁰

Указание 1 – за промяна на отчетната стойност на недвижим имот:

Може ли да се промени отчетната стойност на недвижим имот, като се има предвид, че тя се използва за определяне на данъка върху недвижимите имоти?

Отговор:

Основата за облагането с данък върху недвижимите имоти е данъчната оценка на имотите. Съгласно чл. 21, ал. 1 от ЗМДТ данъчната оценка на недвижимите имоти на предприятията е по-високата между отчетната им стойност и данъчната оценка съгласно приложение № 2.

По смисъла на параграф 1, т. 17 от *Допълнителните разпоредби* на ЗМДТ отчетна стойност е стойността при счетоводното завеждане на актива или обезценената/преоценената стойност. Разпоредбите, регламентиращи реда за извършване на последваща оценка на активите, се съдържат в приложимите счетоводни стандарти. Стандартът за отчитане на дълготрайните материални активи, вкл. недвижими имоти, е СС 16 – *Дълготрайни материални активи*. При промяна на отчетната стойност на актива в двумесечен срок се подава декларация.

Указание 2 – за данъка върху недвижимите имоти при обезценка:

Предприятие е декларирало нежилищен имот с данъчна декларация по чл. 14 от ЗМДТ. То уведомява общината, че на 19.09.20X1 г. е извършена обезценка на имота. Съгласно това решение резултатите следва да бъдат отразени в счетоводните регистри към 01.01.20X1 г. Върху коя отчетна стойност трябва да бъде определен данъкът върху недвижимите имоти за 20X1 г. – старата или новата след обезценката?

Отговор:

В чл. 19, ал. 1 от ЗМДТ е предвидено данъкът върху недвижимите имоти да се определя върху данъчната оценка на недвижимите имоти към 1 януари на годината, за която се дължи. Съгласно чл. 19, ал. 3 от ЗМДТ при промяна на данъчната оценка на имота през годината данъкът зависи от новата оценка от месеца, следващ месеца на промяната. Но според чл. 19, ал. 4 от ЗМДТ тази норма не се прилага за нежилищните имоти, които са собственост на предприятията. В конкретния случай обезценката не намалява данъка за 20X1 година, а за следващите години.

¹⁰ За по-голяма яснота указанията са опростени чрез съкращаване на текстовете и премахване на множеството препратки към нормативни разпоредби. Освен това са преработени с актуалните закони и стандарти към 01.01.2023 г.

Указание 3 – за прилагане на декларираната отчетна стойност от общината:

Предприятие е извършило промени в отчетната стойност на недвижим имот. На основание чл. 14, ал. 5 от ЗМДТ, поради промяна в обстоятелство, което има значение за определяне на данъка, данъчно задълженото лице е уведомило общината. Може ли да се оспорва декларираната отчетна стойност?

Отговор:

Според параграф 1, т. 17 от *Допълнителните разпоредби* на ЗМДТ отчетна стойност е стойността при счетоводното завеждане на актива или обезценената/преоценената стойност. Тази дефиниция съответства на НСС.

Това означава, че извършването на преценка или обезценка на актива след първоначалното му счетоводно завеждане е допустимо. Нещо повече, счетоводното законодателство задължава предприятията да извършват последващи оценки на своите активи. Това задължение е формулирано в параграф 7.2 от СС 16 – *Дълготрайни материални активи* – преоценките трябва да се правят достатъчно редовно, така че балансовата стойност на дълготрайните материални активи да не се различава съществено от тази, която би била определена при използването на справедливата стойност към датата на отчета. По силата на параграф 7.1 от същия стандарт след първоначалното признаване всеки отделен дълготраен материален актив се отчита по цена на придобиване, намалена с начислените амортизации и натрупаната загуба от обезценка. Правилата относно обезценката на материалните активи се съдържат в СС 36 – *Обезценка на активите*.

Общината може да провери дали преоценките и обезценките са извършени в съответствие с нормите, съдържащи се в счетоводното законодателство, вкл. в приложимите счетоводни стандарти (чл. 18, ал. 1 от ЗМДТ).

Познаването и прилагането на счетоводното законодателство изисква наличието на експертни познания, които служителите, администриращи мести данъци, обикновено не притежават. Поради тази причина за оспорване на декларирана отчетна стойност след преценка или обезценка следва да се възлагат експертизи на дипломирани експерт-счетоводители (регистрирани одитори) и лицензирани оценители по реда на чл. 61 и следв. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) в рамките на ревизионно производство.

Няма задължение към подадената декларация по чл. 14 от ЗМДТ за дължимия данък върху недвижимите имоти да се прилагат документи, обосноваващи определени факти и обстоятелства, съдържащи се в декларацията. В качеството си на органи, които притежават правомощия на органи по приходите в производствата по установяване на местни данъци по ДОПК, служителите на общините имат правата, регламентирани в чл. 12, ал. 1 от ДОПК, и по-конкретно да проверяват счетоводни, търговски или други книжа, документи и носители на информация, с оглед определяне на задължения и отговорности за

данъци, както и нарушения на данъчното законодателство, да изискват и събират оригинални документи, данни, сведения, книжа, вещи, извлечения по сметки, справки и други носители на информация.

От указанията също става ясно, че за облагането с данък върху недвижимите имоти съществено значение има отчетната стойност по смисъла на счетоводните стандарти. Интересно е, че за разлика от ЗКПО, по ЗМДТ се признават обезценките. Затова счетоводните методи могат да се използват за данъчно планиране.

Анализ на възможностите за намаляване на данъка върху недвижимите имоти чрез подходящи счетоводни политики

Намаляването на данъците се разглежда като част от процеса по данъчно планиране, т.е. структуриране на дейностите на предприятието по данъчно ефективен начин. То може да стане чрез вземане на подходящи управленски решения, използване на данъчни облекчения, отстъпки и други законни възможности.¹¹ Затова има множество публикации, които изучават факторите, влияещи върху данъчното планиране.¹² Но трябва да се има предвид, че оптимизиране на данъците не означава при всички случаи тяхното минимизиране. Например предприятията без имоти не плащат данъци за имущество, но това не означава, че те трябва да се освобождават от тези активи.¹³ Анализират се и рисковете, защото често промяната на операциите заради данъци води до увеличаване на административните разходи.¹⁴

Минимизирането на данъка върху недвижимите имоти може да стане чрез намаляване на отчетната стойност на съответния актив, ако тя е по-висока от данъчната оценка, определена съгласно приложение № 2 от ЗМДТ. В това отношение трябва да се има предвид, че съгласно дефиницията в закона и в НСС отчетната стойност е стойността при счетоводното завеждане на актива или неговата обезценена/преоценена стойност. Това означава, че отчетната стойност не се намалява с амортизацията, а само с обезценката. Данъчното планиране в тази връзка може да се илюстрира чрез следния **пример**:

На 01.01.20X1 г. предприятие е придобило сграда на стойност 8 000 000 лв. Данъчната оценка на имота, съгласно приложение № 2 от ЗМДТ, е 4 200 000 лв. Размерът на данъка върху недвижимите имоти, определен от общинския съвет, е 4,5 на хиляда върху данъчната оценка. Възстановимата стойност на актива (по-високата сума от нетната продажна цена и стойността в употреба) към 31.12.20X8 г. е 5 000 000 лв.

¹¹ Hoffman, W. The Theory of Tax Planning. The Accounting Review; Menasha, Wis. Vol. 36, Iss. 2, (Apr 1, 1961): 274.

¹² Armstrong, C., J. Blouin, and D. Larcker. The Incentives for Tax Planning. Journal of Accounting and Economics, Volume 53, Issues 1 – 2, February – April 2012, Pages 391 – 411; Graham, J., M. Hanlon, T. Shevlin, and N. Shroff. Incentives for Tax Planning and Avoidance: Evidence from the Field. The Accounting Review (2014) 89 (3): 991 – 1023.

¹³ Karayan, J. and C. Swenson. Strategic Business Tax Planning. New Jersey. John Wiley & Sons, 2007, с. XVIII.

¹⁴ Ibid.

Първи вариант: Определеният срок на годност на актива е 50 години.

При тези данни към 31.12.20X8 (след 8 години) балансовата стойност на актива е

$$8\,000\,000 - (8\,000\,000 / 50) \times 8 = 6\,720\,000 \text{ лв.}$$

Съгласно чл. 19 от ЗМДТ данъкът върху недвижимите имоти се определя върху данъчната оценка на недвижимите имоти към 1 януари на годината, за която се дължи. Според чл. 21, ал. 1 от ЗМДТ данъчната оценка на недвижимите имоти на предприятията е по-високата между отчетната им стойност и данъчната оценка съгласно приложение № 2. По смисъла на параграф 1, т. 17 от *Допълнителните разпоредби* на ЗМДТ отчетна стойност е стойността при счетоводното завеждане на актива или неговата обезценена/преоценена стойност, когато е извършена оценка след първоначалното му счетоводно завеждане.

В примера отчетната стойност на актива е 8 000 000 лв. към 01.01.20X1 г. и през следващите години, до 31.12.20X8 г. Тя не се променя с амортизирането на актива, а само при последващо оценяване. Така се получава следният годишен данък (данъчната оценка е отчетната стойност, а не данъчната оценка съгласно приложение № 2 от ЗМДТ) за периода от 20X1 до 20X8 г.:

$$8\,000\,000 \times 4,5 / 1\,000 = 36\,000 \text{ лв.}$$

Данъкът не се намалява с амортизирането на актива, защото данъчната оценка, съгласно ЗМДТ, е отчетната, а не балансовата стойност (сумата, с която един актив се признава във финансовия отчет, след като се приспадат всички натрупани за него амортизации и се коригира с обезценки и преоценки).

Съгласно СС 16 – *Дълготрайни материални активи* след първоначалното признаване като актив всеки отделен дълготраен материален актив следва да се отчита по цена на придобиване, намалена с начислените амортизации и натрупаната загуба от обезценка. Според СС 36 – *Обезценка на активи*, когато възстановимата стойност на актива спадне под неговата балансова (преносна) стойност, предприятието отразява намаление на балансовата стойност до размера на възстановимата стойност. Загубата от обезценка на актив се признава веднага като текущ разход за дейността.

В описания случай загубата от обезценка е 1 720 000 лв. (6 720 000 – 5 000 000). Така отчетната стойност се намалява на 6 280 000 лв. (8 000 000 – 1 720 000). При нея се определя следният данък върху недвижимите имоти:

$$6\,280\,000 \times 4,5 / 1\,000 = 28\,260 \text{ лв.}$$

Годишният данък след обезценката се намалява със 7 740 лв. (36 000 – 28 260) за 20X9 година и следващите.

Втори вариант: Определеният срок на годност на актива е 25 години.

При този срок се получават следните стойности за намалението на данъка при обезценка:

- балансова стойност на актива към 31.12.20X8 (след 8 години):
8 000 000 – (8 000 000 / 25) x 8 = 5 440 000 лв.;
- обезценка към 31.12.20X8 г.: 440 000 лв. (5 440 000 – 5 000 000);
- отчетна стойност към 31.12.20X8 г.: 7 560 000 лв.
(8 000 000 – 440 000);
- годишен данък за 20X9 година и следващите: 34 020 лв.
(7 560 000 x 4,5 / 1000);
- намаление на данъка: 1 980 лв. (36 000 – 34 020).

Резултатите за двата варианта са обобщени в следващата таблица.

Намаление на данъка върху недвижимите имоти при обезценка при различни срокове на годност

Таблица № 3

Показатели	Срок на годност на сградата	
	50 години	25 години
Отчетна стойност на сградата при придобиване (към 01.01.20X1 г.)	8 000 000	8 000 000
Годишен данък върху недвижимия имот	36 000	36 000
Балансова стойност към 31.12.20X8 г.	6 720 000	5 440 000
Възстановима стойност към 31.12.20X8 г.	5 000 000	5 000 000
Обезценка към 31.12.20X8 г.	1 720 000	440 000
Отчетна стойност към 31.12.20X8 г.	6 280 000	7 560 000
Годишен данък върху недвижимия имот за 20X9 г. и следващите	28 260	34 020
Намаление на годишния данък	7 740	1 980

При начисляване на обезценка, съгласно счетоводните стандарти, се намалява данъкът върху недвижимите имоти. Намалението е по-голямо при по-дълъг срок на годност на актива, когато се начисляват по-малко амортизации и повече разходи за обезценки.

Разгледаният пример доказва, че предприятията имат интерес да определят по-дълъг полезен срок на годност на амортизируемите активи в своите счетоводни политики. Това е така, защото според дефиницията в НСС отчетната стойност включва обезценката и преоценката, но не се намалява с амортизацията. Тази политика не води до плащането на повече данъци върху печалбата, тъй като, според ЗКПО, се признават годишните данъчни амортизации, а счетоводните не се признават.

Според наредбите на общините таксата за битови отпадъци се определя аналогично – пропорционално в промили на база отчетна стойност на имотите. При намаляване на отчетната стойност се намалява и тази такса.

Относно счетоводните политики за амортизиране трябва да се има предвид, че съгласно параграф 3 от СС 4 – *Отчитане на амортизациите* при определянето на срока на годност на амортизируемия актив предприятието следва да се съобрази с неговото предполагаемо физическо износване, морално остаряване и ограничения върху ползването.

Физическото износване зависи от множество фактори като: гаранционния срок, степента на използване (наговарването) на актива, условията на използване, предоставената информация от предприятието производител за срока на безаварийното ползване на актива, разходите за поддържане на физическото състояние на актива, обвързаността на употребата на актива с други активи в предприятието, възможностите за подмяна и натрупания опит.

Моралното остаряване зависи от: плановете на предприятието за поетапно или цялостно обновление, промяната на дейността, вероятността на пазара да се появят усъвършенствани варианти, моралното остаряване на ползваната в предприятието технология, прогнозираните промени в пазарното търсене и т.н.

Представените разпоредби показват, че срокът на годност е приблизителна оценка, която се използва при липсата на по-прецизни средства за оценяване. Този срок се определя според съответните фактори, а не по усмотрение на предприятието. Затова данъчното планиране чрез него може да се извърши само чрез агресивни счетоводни политики, например с умишлено удължаване на полезния живот на дълготрайните активи. Това обаче противоречи на изискването, формулирано още през 1776 г. от основателя на съвременната икономическа теория Адам Смит – данъкът трябва да бъде твърдо определен, а не произволен.¹⁵ Затова и съвременните държави предприемат стъпки за борба с агресивното планиране.¹⁶

Съгласно СС 16 се прилага само моделът на цената на придобиване. Активите могат да се обезценяват, което намалява данъка върху недвижимите имоти. Но предприятията, които използват Международните счетоводни стандарти, за последваща оценка могат да избират и модела на преоценката. При този метод стойностите на дълготрайните активи могат да се увеличават, което води до плащането на повече данъци.

В заключение може да се обобщи, че счетоводните методи за отчитане на дълготрайните активи могат да се използват за намаляване на данъка върху недвижимите имоти и таксата за битови отпадъци на предприятията. Но това става чрез агресивни счетоводни политики, в

¹⁵ Смит, А. Богатството на народите. София, ИК Рата, 2006 (1776), с. 777.

¹⁶ Вж. Директива (ЕС) 2016/1164 на Съвета от 12 юли 2016 година за установяване на правила срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар. Публикувана в Официален вестник на Европейския съюз в бр. L 193 от 19.07.2016 г.; Директива (ЕС) 2018/822 на Съвета от 25 май 2018 година за изменение на Директива 2011/16/ЕС по отношение на задължителния автоматичен обмен на информация в областта на данъчното облагане, свързана с подлежащите на оповестяване трансгранични договорености. Публикувана в Официален вестник на Европейския съюз в бр. L 139 от 05.06.2018 г.

случая определяне на по-дълъг полезен срок на годност на активите. Така се нарушава принципът за определеност на данъка. Предприятията намаляват данъците чрез счетоводни методи, а общините редовно увеличават ставките. Необходимо е ЗМДТ, подобно на ЗКПО, да не признава отчетната стойност за данъчни цели. Възможно е да се прилага приложение № 2 от ЗМДТ относно нормите за данъчна оценка за всички недвижими имоти.

Библиографска справка:

1. Вейсел, А. Счетоводни политики за данъчно облагане, монография. София, Ей Ви Одитинг, 2022.
2. Директива (ЕС) 2016/1164 на Съвета от 12 юли 2016 година за установяване на правила срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар. Публикувана в Официален вестник на Европейския съюз в бр. L 193 от 19.07.2016 г.; Директива (ЕС) 2018/822 на Съвета от 25 май 2018 година за изменение на Директива 2011/16/ЕС по отношение на задължителния автоматичен обмен на информация в областта на данъчното облагане, свързана с подлежащите на оповестяване трансгранични договорености. Публикувана в Официален вестник на Европейския съюз в бр. L 139 от 05.06.2018 г.
3. Закон за местните данъци и такси. В сила от 01.01.1998 г., обн., ДВ, бр. 117 от 10 декември 1997 г., посл. изм., ДВ, бр. 104 от 30 декември 2022 г.
4. Закон за устройство на територията. В сила от 31.03.2001 г., обн., ДВ, бр. 1 от 2 януари 2001 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 6 от 20 януари 2023 г.
5. Национални счетоводни стандарти, обн., ДВ, бр. 30 от 7 април 2005 г., в сила от 01.01.2005 г., посл. изм., ДВ, бр. 15 от 19 февруари 2019 г.
6. Недев, Т. Местни данъци се променят по-малко през 2022 г. в сравнение с предходните две години, 05.08.2022, <https://ime.bg/bg/articles/mestni-danyci-se-promenyat-po-malko-prez-2022g-v-sravnenie-s-predhodnite-dve-godini/> [Дата на достъп: 23.01.2023 г.].
7. Николов, А. Общинските данъци тръгват рязко нагоре през 2020 г., 24.07.2020, <https://ime.bg/bg/articles/obshtinskite-danyci-trugvat-ryazko-nagore-prez-2020-g/> [Дата на достъп: 23.01.2023 г.].
8. Регистър за писмени запитвания на НАП – търсене, <http://nraapp03.nra.bg/cms5/> [Дата на достъп: 23.01.2023 г.].
9. Славова, З. и А. Николов. Местни данъци 2021 г. – нови рекорди, 30.07.2021 г., <https://ime.bg/bg/articles/mestni-danyci-2021-g-novi-rekordi/> [Дата на достъп: 23.01.2023 г.].

10. Смит, А. Богатството на народите. София, ИК Рата, 2006 (1776).
11. Становище на Националната агенция за приходите, Изх. № 08-П-19 от 24.08.2015 г.
12. Armstrong, C., J. Blouin, and D. Larcker. *The Incentives for Tax Planning. Journal of Accounting and Economics, Volume 53, Issues 1 – 2, February – April 2012, Pages 391 – 411.*
13. Graham, J., M. Hanlon, T. Shevlin, and N. Shroff. *Incentives for Tax Planning and Avoidance: Evidence from the Field. The Accounting Review (2014) 89 (3): 991 – 1023.*
14. Hoffman, W. *The Theory of Tax Planning. The Accounting Review; Menasha, Wis. Vol. 36, Iss. 2, (Apr 1, 1961): 274.*
15. Karayan, J. and C. Swenson. *Strategic Business Tax Planning. New Jersey. John Wiley & Sons, 2007, с. XVIII.*
16. Stoev, L. *Efficiency of the Municipal Tax Administration in Bulgaria, Science and innovation: Collection of scientific articles. - Shioda GmbH, Steyr, Austria, 2020, pp. 71 – 74.*

TAX PLANNING WITH IMPAIRMENT OF IMMOVABLE PROPERTY

Prof. Ali Veysel, PhD

Certified Public Accountant, Registered Auditor

Lecturer at VUZF University – Sofia

Key words:	Summary
<p><i>Tax planning</i></p> <p><i>Accounting standards</i></p> <p><i>Impairment</i></p> <p><i>Immovable property tax</i></p>	<p><i>The article examines the possibilities for tax planning in immovable property taxation, with appropriate accounting policies. It presents the provisions of the Local Taxes and Fees Act and the related instructions of the National Revenue Agency in Bulgaria. On this basis are analyzed the accounting methods that allow reductions of immovable property tax. Rules to limit aggressive tax planning are proposed.</i></p>