



ДАНЪЧНИ ВРЕМЕННИ РАЗЛИКИ И ОТСРОЧЕНИ ДАНЪЦИ, СВЪРЗАНИ С ДАНЪЧНИТЕ АМОРТИЗИРУЕМИ АКТИВИ

Мина Димитрова

Дипломиран експерт счетоводител, регистриран одитор
Управител на ОД „Финанс ММ“ ООД

Ключови думи:

Данъчни амортизируеми активи (ДАА)
Данъчна амортизируема стойност (ДАС)
Данъчна стойност (ДС)
Счетоводна и данъчна основа
Данъчни временни разлики (ДВР)
Облагаема данъчна разлика
Намаляема данъчна разлика
Актив по отсрочени данъци (АОД) и пасив по отсрочени данъци (ПОД)

Резюме

В статията се поставя акцент върху значимостта на данъчните амортизируеми активи, свързаните с тях данъчни временни разлики и отсрочени данъци. Формирането на счетоводната и данъчната основа на данъчните амортизируеми активи, определяне на данъчните временни разлики (облагаеми/ намаляеми) и отсрочени данъци (активи/ пасиви). С конкретни примери са анализирани връзката и съпоставимостта на данъчните временни разлики с преобразуването на данъчния финансов резултат по реда на ЗКПО и изменението на разликата между счетоводната и данъчната основа на ДАА. Разгледани са нормативните критерии и изисквания относно прилаганата счетоводна и данъчна политика и възможността за данъчно планиране.

Въведение

За данъчни цели разликите между облагаемата печалба и счетоводната печалба, които възникват в един период и се проявяват с обратна сила в един или повече следващи периоди, се определят от Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) като данъчни временни разлики.

За счетоводни цели съдържанието на понятието „временни разлики“ (temporary differences) се определя от МСС 12 *Данъци върху дохода* и СС 12 – *Данъци от печалбата* като разлика между данъчната основа на даден актив или пасив и неговата балансова стойност. Данъчната основа е стойността, по която се признава даден актив или пасив от данъчното законодателство при определянето на данъчната печалба (загуба).

Изискването, регламентирано от ЗКПО за водене на отделен данъчен амортизационен план (ДАПл), което у нас е в сила от 2003 г., е на практика приложение на балансовия подход за отчитане на отсрочените данъци, възникващи във връзка с данъчните амортизируеми активи. Утвърдената практика по отношение на този вид отсрочени данъци действително е последователна с изискванията на счетоводните стандарти за съпоставка на счетоводни и данъчни стойности.

Целта на настоящата статия е да се представят основни аспекти на данъчните временни разлики и отсрочените данъци за ДАА чрез структурален анализ, с акцент

върху методологичен и практикоприложен подход. Във връзка с тази цел могат да бъдат дефинирани следните направления:

- специфика при формирането на данъчната основа на данъчните временни разлики и отсрочените данъци за данъчните амортизируеми активи;
- структурален анализ на счетоводното и данъчното проявление на данъчната временна разлика и отсрочения данък на база конкретен пример;
- възможности за данъчно планиране.

I. Специфика при формирането на данъчните временни разлики и отсрочените данъци за данъчните амортизируеми активи

При данъчните амортизируеми активи (ДАА) данъчната временна разлика принципно се определя като разлика между счетоводната балансова стойност (СБС) на дълготрайните активи, формирана в счетоводния амортизационен план (САПл), и тяхната данъчна стойност (ДС) в данъчния амортизационен план (ДАПл) и може да бъде облагаема или намаляема.

1. Когато счетоводната балансова стойност на активите в САПл е по-голяма от данъчната им стойност в ДАПл, се формира:

- **облагаема временна разлика**, от която ще произтекат суми, с които ще се увеличи данъчната печалба или ще се намали данъчната загуба през бъдещи периоди, когато балансовата стойност на активите бъде възстановена или погасена;
- **пасив по отсрочени данъци**, който показва сумата на дължимите данъци от печалбата, платими в бъдещи периоди, по отношение на възникналите облагаеми временни разлики.

Обичайни случаи на проявление на облагаемата данъчна разлика при ДАА е налице:

- при приети по-ниски счетоводни амортизационни норми (САН) съобразно полезния срок на активите от данъчните амортизационни норми (ДАН) по реда на чл. 55 ЗКПО;
- при последващи преоценки на ДАА, отчетени в собствения капитал (преоценъчен резерв), които не са признати за данъчни цели и съответно не водят до промяна на данъчната стойност на ДАА в ДАПл, а само до промяна на СБС на активите в САПл.

Примери, когато счетоводната балансова стойност на активите в САПл е по-голяма от данъчната им стойност в ДАПл, в резултат на:

1) приетите и прилагани счетоводни амортизационни норми (САН) и данъчните амортизационни норми (ДАН)

Приемаме, че ДЗЛ е придобило дълготраен актив Б „машина“ през м. декември 2023 г. с първоначална стойност 10000 лв. Закупеният актив е данъчен амортизируем и е заведен в ДАПл и в САПл с първоначалната си стойност – 10000 лв. За актива е приет полезен срок от 5 години, при което САН е 20%, а за данъчни цели по реда на чл. 55 от ЗКПО активът е класифициран в категория II с максимална ДАН – 30%, приета е ДАН – 25% в рамките на максималната ДАН – 30%. Данъчната временна разлика и съответстващият отсрочен данък в годините са представени в таблицата:

№	Счетоводен амортизационен план			Данъчен амортизационен план			ГДД		Сума на облагаемата данъчна временна разлика		Сума на отсрочения данъчен <u>пасив</u>	
	Показатели		Актив Б	Показатели		Актив Б	Увеличения	Намалявания				
	1	Отчетна стойност		10000	Данъчна амортизируема стойност		10000	САМ по чл. 54, ал. 2	ДАМ по чл. 54, ал. 1	Възникване и обратно проявление		
2	Срок на ползване/САН		5г./20%	Данъчна амортизационна норма		25%	За годишната ДАМ-САМ			С натрупване СБС - ДС		За година С натрупване
3	Годиш	Счетоводна амортизация	Счетоводна балансова стойност	Годиш	Годишна данъчна амортизация	Данъчна стойност						
	1	2	3	4	5	6	7	8	9 (8-7)	10 (3-6)	11 (9x10%)	11 (10x10%)
	2024	2000	8000	2024	2500	7500	2000	2500	500	500	(50)	(50)
	2025	2000	6000	2025	2500	5000	2000	2500	500	1000	(50)	(100)
3.3	2026	2000	4000	2026	2500	2500	2000	2500	500	1500	(50)	(150)
3.4	2027	2000	2000	2027	2500	0	2000	2500	500	2000	(50)	(200)
3.5	2028	2000	0	2028	0	0	2000	0	(2000)	0	200	0
	Общо	10000			10000		10000	10000	0		0	

Видно от таблицата, при приетите амортизационни норми за счетоводни цели – 20%, а за данъчни цели – 25%, годишната счетоводна амортизация (ГСА) е 2000 лв., а годишната данъчна амортизация (ГДА) е в размер на 2500 лв. Формира се годишно облагаема данъчна временна разлика (ОДВР) в размер на 500 лв. и отсрочен данъчен пасив (ПОД) – 50 лв. С натрупване за периода 2024 – 2027 г., в който активът се амортизира за данъчни цели, тези стойности са съответно за ОДВР – 2000 лв., а ПОД – 200 лв. През 2028 г. има само САМ в размер на 2000 лв., които по реда на чл. 54, ал. 2 от ЗКПО се посочват в увеличение в ГДД, при което се закрива ОДВР в размер на 2000 лв., възникнала като разлика между САМ и ДАМ, и се проявява ПОД в размер на 200 лв.

2) при последващи преоценки (оценка след първоначалното признаване) на ДАА по МСС 16 и СС 16, отчетени в собствения капитал (преоценъчен резерв), които не са признати за данъчни цели и съответно не водят до промяна на данъчната стойност на ДАА в ДАПл, а само до промяна на СБС на активите в САПл

Приемаме, че ДЗЛ е придобило дълготраен актив Б „сграда“ през м. декември 2003 г., с първоначална стойност 250000 лв. Закупеният актив е данъчен амортизируем и е заведен в ДАПл и в САПл с първоначалната си стойност – 250000 лв. За актива е приет полезен срок от 25 години, при което САН е 4%, а за данъчни цели активът на основание чл. 55, ал. 1, т. 1 от ЗКПО е класифициран в категория I и е приета максималната ДАН – 4% за тази категория. Дружеството прилага НСС и прилага алтернативния подход за оценка след първоначалното признаване на сградата в сила до 31.12.2007 г. Към 31.12.2005 г. преоценената стойност на актива е 300000лв. След преоценката СБС на актива се променя от 230000 на 300000 лв., при което е формиран преоценъчен резерв в размер на 70000 лв. и отсрочен

данъчен пасив – 7000 лв. (70000 x 10%). Данъчната временна разлика и съответстващият отсрочен данък в годините са представени в таблицата:

№	Счетоводен амортизационен план			Данъчен амортизационен план			ГДД		Сума на облагаемата данъчна временна разлика		Сума на отсрочения данъчен пасив	
	Показатели		Актив Б	Показатели		Актив Б	Увеличения	Намалявания				
1	Отчетна стойност		250000	Данъчна амортизируема стойност		250000	САм по чл. 54, ал. 2	ДАм по чл. 54, ал. 1	Възникване и обратно проявление			
2	Срок на ползване /САН		25 г./4%	Данъчна амортизационна норма		4%			За годишната ДАм – САм	С натрупване СБС – ДС	За годишната	С натрупване
3	Годиш	Счетоводна амортизация по години	Счетоводна балансова стойност	Годиш	Годишна данъчна амортизация	Данъчна стойност						
	1	2	3	4	5	6	7	8	9 (8-7)	10 (3-6)	11 (9x10%)	11 (10x10%)
1	Преди преоценката											
	2004-2005	20000 2x10000	230000		20000	230000	20000	20000	0	0	0	0
2	След преоценката								Възникване на облагаема ДВР		Възникване на ПОД	
3	31.12.05	0	300000			230000			70000		(7000)	
4	за периода 2006-2028, за 23 г.	300000 (23x13044)	0		230000 (23x10000)	0	300000	230000	Обратно проявление			
									3044	(70000)	304,4	7000
	Общо	320 000	0		250000		320000	250000	0		0	

Последващите преоценки (преоценка и обезценка) на ДАА, съгласно чл. 61 от ЗКПО, не са признати за данъчни цели и съответно не водят до промяна на данъчната стойност на ДАА в ДАПл, а само до промяна на СБС на активите в САПл. Със сумата на увеличението на СБС на активите в резултат на преоценката се формира преоценъчен резерв, който ще доведе в бъдеще до облагаем поток чрез САм или отписване на СБС на преоценените активи. Разликата между СБС на преоценените активи и тяхната данъчна стойност поражда отсрочен данъчен пасив. Отсрочените данъци се отчитат директно в собствения капитал (преоценъчния резерв), когато възникват в резултат на преоценка, която се отчита директно в собствения капитал (преоценъчния резерв).

• Счетоводни записи за преоценката

Дт с/ка Амортизации - 20000 лв.

Дт с/ка Сгради - 50000 лв.

Кт с/ка Преоценъчен резерв - 70000 лв.

- Отчитане на отсрочен данъчен пасив, директно в собствения капитал (преоценъчния резерв)

Дт с/ка Преоценъчен резерв - 7000 лв.

Кт с/ка Отсрочен данъчен пасив - 7000 лв.

Видно от таблицата, възникналият отсрочен данъчен пасив в размер на 7000 лв. се проявява за периода на амортизиране на преоценените активи, като годишно проявлението е в размер на 304,4 лв., на база разлика между САм и ДАм в размер на 3044 лв. годишно.

2. Когато счетоводната балансова стойност на активите в САПл е по-малка от данъчната им стойност в ДАПл:

- **формира се намаляема временна разлика**, от която ще произтекат суми, с които ще се намали данъчната печалба или ще се увеличи данъчната загуба през бъдещи периоди, когато балансовата стойност на активите бъде възстановена или погасена;
- **формира се актив по отсрочени данъци**, който показва сумата на възстановимите данъци от печалбата в бъдещи периоди по отношение на възникналите намаляеми временни разлики.

Обичайно намаляема данъчна разлика е налице при ДАА:

- **когато приетите счетоводни амортизационни норми (САН) са по-високи от данъчните амортизационни норми (ДАН), определени по реда на чл. 55 от ЗКПО, в случаите на:**
 - ✓ ДАА с ограничен срок на ползване, съгласно договорни отношения или законово задължение – чл. 55, ал. 1, т. 6 от ЗКПО;
 - ✓ наличие на данъчна загуба за пренасяне по реда на чл. 70 от ЗКПО;
 - ✓ при приет за счетоводни цели кратък срок на ползване и съответно САН е по-висока от максималната данъчна норма за категорията на активите по чл. 55 от ЗКПО;
- **при формиране на данъчната стойност (данъчната основа) на ДАА, в случаите на:**
 - ✓ придобиване на данъчен амортизируем актив с финансиране – чл. 68;
 - ✓ разходи, които само за данъчни цели формират данъчен амортизируем актив по реда на чл. 67 и 69а от ЗКПО и не са активи в баланса;
 - ✓ при обезценка на ДАА по реда на чл. 61, ал. 1 от ЗКПО.

Пример: Приемаме, че ДЗЛ е придобило дълготраен актив Б „машина“ през м. декември 2023 г., с първоначална стойност 30000 лв. Закупеният актив е данъчен амортизируем и е заведен в ДАПл и САПл с първоначалната си стойност – 30000 лв. Поради ограничение в ползването му е приет полезен срок от 2 години, при което САН е 50%, а за данъчни цели активът по реда на чл. 55, ал. 1, т. 2 от ЗКПО е класифициран в категория II и е приета максимална ДАН – 30% за тази категория. Данъчната временна разлика и съответстващият отсрочен данък в годините са представени в таблицата:

№	Счетоводен амортизационен план			Данъчен амортизационен план			ГДД		Сума на намаляемата данъчна временна разлика		Сума на отсрочения данъчен актив	
	показатели		Актив Б	показатели		Актив Б	Увеличения	Намалявания				
1	Отчетна стойност		30000	Данъчна амортизируема стойност		30000	САм по чл. 54, ал. 2	ДАм по чл. 54, ал. 1	Възникване и обратно проявление			
2	Срок на ползване /САН		2/50%	Данъчна амортизационна норма		30%			За годишната ДАМ-САМ	С натрупване СБС – ДС	За година	С натрупване
3	години	Счетоводна амортизация по години	Счетоводна балансова стойност	години	Годишна данъчна амортизация	Данъчна стойност						
	1	2	3	4	5	6	7	8	9 (8-7)	10 (3-6)	11 (9x10%)	11 (10x10%)
	2024	15000	15000	2024	9000	21000	15000	9000	(6000)	(6000)	600	600
	2025	15000	0	2025	9000	12000	15000	9000	(6000)	(12000)	600	1200
3.3	2026	0	0	2026	9000	3000	0	9000	9000	(3000)	(900)	300
3.4	2027	0	0	2027	3000	0	0	3000	3000	0	(300)	0
	Общо	30000			30000			30000	0		0	0

Видно от таблицата, при приетите ускорени амортизационни норми за счетоводни цели – 50%, а за данъчни цели – максималната ДАН 30%, годишната счетоводна амортизация (ГСА) е 15000 лв., а годишната данъчна амортизация (ГДА) е в размер на 9000 лв. Формира се годишно намаляема данъчна временна разлика (НДВР) в размер на 6000 лв. и отсрочен данъчен актив (АОД) – 600лв. С натрупване за периода 2024 – 2025 г., в който активът се амортизира за счетоводни цели, тези стойности са съответно за НДВР – 12000 лв., и АОД – 1200 лв. През 2026 и 2027 г. има само ДАм в размер на 12000 лв., които се посочват в намаляние в ГДД по чл. 92 от ЗКПО, при обратно проявление на НДВР в размер на 12000 лв., възникнала като разлика между САм и ДАм, и се проявява АОД в размер на 1200 лв.

3. Особености при формирането на данъчната основа на данъчните амортизируеми активи в случаите на чл. 68, чл. 67 и 69а, чл. 61 и чл. 65 от ЗКПО:

- **придобиване на данъчен амортизируем актив и с финансиране (чл. 68 от ЗКПО)**

Данъчната основа на ДАА, придобит със собствени средства и финансиране, е неговата данъчна стойност в ДАПл и сумата на финансирането. Данъчната стойност на такъв актив е неговата балансова стойност, коригирана (намадена) със сумата на финансирането, която подлежи на приспадане за данъчни цели в бъдещи периоди. Сумата на финансирането формира самостоятелна НДВР и АОД, поради това че:

- ✓ данъчната амортизируема стойност на актива, съгласно чл. 53, ал. 1 от ЗКПО, се формира от историческата цена, намадена с включените в нея

провизии и дарения, свързани с актива, т.е. сумата на финансирането не се включва в ДАПл;

- ✓ по реда на чл. 68 от ЗКПО счетоводните приходи и разходи, отчетени по повод на дарение, с което е намалена историческата цена при определяне на данъчната амортизируема стойност на актива, не се признават за данъчни цели и се посочват в намаление в ГДД по чл. 92 от ЗКПО.
- **разходи, които само за данъчни цели формират данъчен амортизируем актив и не са активни и пасиви в баланса (чл. 67 и 69а от ЗКПО):**
 - ✓ счетоводни разходи, включително и последващи разходи, непризнати за данъчни цели по реда на чл. 67 от ЗКПО, се облагат в годината на отчитането им, като се посочват в увеличение в ГДД по чл. 92. Формират ДАА, който се включва в ДАПл с данъчна основа, равна на сумата на непризнатите разходи. **(чл. 67);**
 - ✓ счетоводни разходи за изграждане или подобрене на елементи на техническата инфраструктура – публична държавна или публична общинска собственост по реда на чл. 69а, ал. 3 от ЗКПО (не са капитализирани, а отчетени на разход), не са признати за данъчни цели в годината на отчитането им. Формират ДАА, който се включва в ДАПл с данъчна основа, равна на сумата на непризнатите разходи. **(чл. 69а).**
- **последващи счетоводни оценки (обезценка):**
 - ✓ счетоводните приходи и разходи от последващи оценки по реда на чл. 65 от ЗКПО не се признават за данъчни цели и не водят до промяна на данъчната стойност (основа) на ДАА в ДАПл, съгласно чл. 61, ал. 1 от ЗКПО, а само до промяна на СБС на активите в САПл.

Пример за формиране на данъчната основа на ДАА, придобит с финансиране:

ДЗЛ придобива през м. март 2023 г. данъчен амортизируем актив (резадна машина) на стойност 60000 лв., от които 30000 лв. са собствени средства и 30000лв. са финансирани с правителствено дарение.

✓ **Счетоводно отразяване на полученото финансиране:**

Дт с/ка Парични средства - 30000 лв.

Кт с/ка Финансиране на дълготрайни активи - 30000 лв.

✓ **Стойности на актива в счетоводния амортизационен план (САПл) и данъчния амортизационен план (ДАПл):**

- САПл по цена на придобиване – 60000 лв.

- ДАПл с данъчна амортизируема стойност (ДАС) – 30000лв, формирана съгласно чл. 53, ал. 1 от ЗКПО, от историческата цена на актива, намалена с размера на дарението (60000 – 30000).

- ✓ **Счетоводни и данъчни амортизации** – за счетоводни цели е приет полезен срок на ползване на актива – пет години, при което годишната счетоводна норма (ГСН) е 20% за „резадната машина“. Придобитият ДАА е машина и съгласно приетите с чл. 55 от ЗКПО категории се класифицира в група II „машини, производствено оборудване, апаратура“ с максимална годишна ДАН – 30%. Приетата от ДЗЛ годишна ДАН е 25%, в рамките на максималната от 30% (виж таблицата на ДАПл).

Счетоводен амортизационен план						
Показатели	2023 г.	2024 г.	2025 г.	2026 г.	2027 г.	2028 г.
Отчетна стойност	60000	60000	60000	60000	60000	60000
Годишна счетоводна норма	20%	20%	20%	20%	20%	20%
Годишна счетоводна амортизация,	9000	12000	12000	12000	12000	3000
в т.ч. на финансирането	4500	6000	6000	6000	6000	1500
Начислена счетоводна амортизация с натрупване	9000	21000	33000	45000	57000	60000
в т.ч. на финансирането	4500	10500	16500	22500	28500	30000
Признат приход по години:						
Дт с/ка Финансиране/ Кт с/ка Приходи	4500	6000	6000	6000	6000	1500
Счетоводна балансова стойност	51000	39000	27000	15000	3000	0

Данъчен амортизационен план						
Показатели на актива	2023 г.	2024 г.	2025 г.	2026 г.	2027 г.	2028 г.
Данъчна амортизируема стойност	30000	30000	30000	30000	30000	0
Годишна данъчна норма (мах – 30%)	25%	25%	25%	25%	25%	
Годишна данъчна амортизация	5625	7500	7500	7500	1875	
Натрупана данъчна амортизация	5625	13125	20625	28125	30000	
Данъчна стойност (р.1 – р.4)	24375	16875	9375	1875	0	

✓ **Преобразуването на счетоводния финансов резултат при формиране на данъчния финансов резултат:**

Преобразуване на СФР	2023 г.	2024 г.	2025 г.	2026 г.	2027 г.	2028 г.	общо
В увеличение:	9000	12000	12000	12000	12000	3000	60000
<i>чл. 54, ал. 2 със счетоводната амортизация</i>	9000	12000	12000	12000	12000	3000	60000
В намаление:	10125	13500	13500	13500	7875	1500	60000
<i>чл. 54, ал. 1 с годишните данъчни амортизации</i>	5625	7500	7500	7500	1875	0	30000
<i>чл. 68 със счетоводен приход от финансирането</i>	4500	6000	6000	6000	6000	1500	30000
Разлика между увеличението и намалението	(1125)	(1500)	(1500)	(1500)	4125	1500	0

Спецификата при данъчното третиране на данъчните амортизируеми активи, придобити чрез финансиране, се изразява в това, че:

- сумата на дарението в размер на 30000 лв. не се включва в ДАС на актива и тя се формира само от собствените средства в случая – 30000 лв. Формира отсрочен данъчен актив в размер на 3000 лв., който ще се прояви по реда на чл. 68 от ЗКПО.
- равенството в увеличенията и намаленията на счетоводния финансов резултат по реда на ЗКПО, за годините на ползване на актива (2023 – 2028 г.) се реализира чрез:
 - ✓ **увеличение** със счетоводните амортизации по чл. 54, ал. 2 от ЗКПО в размер на 60000 лв.
 - ✓ **намаление** също в размер на 60000 лв., формирано от данъчните амортизации по чл. 54, ал. 1 – 30000 лв., и отчетения счетоводен приход от финансиране (чл. 68) – 30000 лв.

Пример за определяне на СБС и ДС (основа) на ДАА в случаите на извършена обезценка: ДЗЛ към 31.12.2024 г. извършва обезценка на ДАА „съоръжение“, като

отчита разходи от обезценка в размер на 69884 лв., защото счетоводната балансова стойност е 434884 лв., а възстановимата му стойност – 365000 лв.

Активът има следните стойности в САПл и ДАПл преди и след обезценката:

Счетоводен амортизационен план				Данъчен амортизационен план		
Стойности на актива	Преди обезценка	Обезценка	След обезценка	Стойности на актива	Преди обезценка	След обезценка
Отчетна стойност	789564		789564	Данъчна амортизируема стойност	789564	789564
Начислена амортизация	354680	69884	424564	Начислена данъчна амортизация	354680	354680
Балансова стойност	434884	(69884)	365000	Данъчна стойност	434884	434884

Счетоводни записи за обезценката:

Дт с/ка Разходи обезценка - 69884 лв.

Кт с/ка Амортизации - 69884 лв.

Стойностите на ДАА в ДАПл не се променят при последваща счетоводна оценка (преоценка и обезценка) – чл. 61, т. 1 от ЗКПО.

Счетоводните разходи от последващи оценки на ДАА не са признати за данъчни цели и при формиране на данъчния финансов резултат **за 2024 г.** счетоводният финансов резултат **се увеличава** с разходите от обезценката в размер на 69884 лв., **на основание чл. 65 от ЗКПО**. Данъчната основа на ДАА „съоръжение“ не се променя в ДАПл, формира се НДВР в размер на обезценката и отсрочен данъчен актив, който в бъдеще ще се прояви чрез ДАм.

II. Структурален анализ на счетоводно и данъчно проявление на временната данъчна разлика и отсрочения данък за ДАА, на база конкретен пример

Целта на настоящия анализ е да се докладва и анализира формирането и изменението на данъчните временни разлики и отсрочените данъци за ДАА за 2024г. и тяхното счетоводно и данъчно третиране. Процесът на анализа включва следните етапи и действия:

1. Докладване на ДВР към 01.01.2024 г., формирана от сумата на разликата между СБС в САПл и ДС в ДАПл на ДАА, и от данъчната основа на финансирането, която подлежи на приспадане за данъчни цели в бъдещи периоди. **(Таблица 1)**

Видно от таблицата, към 01.01.2024 г., началния момент на изследването, имаме облагаема ДВР в размер на 85200 лв., формирана от облагаемата ДВР, получена от разликата между СБС в САПл и ДС в ДАПл на ДАА в размер на 110700 лв., (341200 – 230500) и намаляемата ДВР на сумата на финансирането от ОВ – (25500 лв.).

Таблица 1: Стойностите на данъчните амортизируеми активи в САПл и ДАПл и данъчната временна разлика към 01.01.2024г.

№	Групи активи	Данни от счетоводния амортизационен план към 01.01.2024 г.			Данни от данъчния амортизационен план към 01.01.2024 г.			Сума на временната данъчна разлика към 01.01.2024 г. Облагаема/ (намаляема)
		Отчетна стойност	Набрана счетоводна амортизация	Счетоводна балансова стойност	данъчна амортизируема стойност	набрана данъчна амортизация	Данъчна стойност	
1	2	3	4	5 (3 – 4)	6	7	8 (6 – 7)	9 (5 – 8)
1.	Сгради	350000.00	160000.00	190000.00	350000.00	200000.00	150000.00	40000.00
2.	Машини и оборудване, в т.ч.:	168900.00	68500.00	100400.00	138900.00	88400.00	50500.00	49900.00
	машина с финансиране	60000.00	9000.00	51000.00	30000.00	5625.00	24375.00	26625.00
3.	Транспортни средства	95800.00	45000.00	50800.00	95800.00	65800.00	30000.00	20800.00
4.	Общо за САПл и ДАПл	614700.00	273500.00	341200.00	584700.00	354200.00	230500.00	110700.00
5.	Сума на финансирането, която ще се прояви по реда на чл. 68 от ЗКПО – намаляема ДВР							(25500.00)
6.	Общо за данъчната временна разлика към 01.01.2024 г. – облагаема ДВР							85 200.00

2. Докладване на ДВР към 31.12.2024 г. и анализ на изменението за 2024 г. (таблица 2)

Към 31.12.2024 г., крайния момент на изследването, ДВР е също облагаема в размер на 50935 лв., формирана от облагаемата ДВР, получена като разлика между СБС в САПл и ДС в ДАПл на ДАА в размер на 70435 лв., и намаляемата ДВР на сумата на финансирането (19500 лв.).

Изменението на облагаемата ДВР за 2024 г. е намаление в размер на 34265 лв., получено като разлика между стойностите на ДВР към 31.12.2024 г. и 01.01.2024 г. (50935 – 85200). Представени и анализирани са и показателите, формирали изменението на ДВР за 2024 г., а именно:

- САм от САПл в размер на 60775 лв. (к. 5, р. 4 от т/ца 2);
- ДАм от ДАПл в размер на 70718 лв. (к. 10, р. 4 от т/ца 2);
- стойностите на отписан актив „сграда“ в САПл и ДАПл, където СБС е в размер на 14375 лв. (к. 7, р. 1.1 от т/ца 2), а ДС е в размер на 9167 лв. (к. 12, р. 1.1 от т/ца 2);
- сумата на намалението на НДВР на финансирането, съответстваща на признатия счетоводен приход – 6000 лв., и проявлението му за данъчни цели по реда на чл. 68 от ЗКПО.

Таблица 2: Докладване на сумата на САМ и ДАМ за 2024г., стойности на ДАА в САПл и ДАПл, сумата на финансирането и данъчната временна разлика към 31.12.2024 г.

№	Групи активи	Данни от счетоводния амортизационен план за 2024 г.					Данни от данъчния амортизационен план за 2024 г.					Сума на ДВР към 31.12.24г. Облагаема (намаляема)
		Отчет-на стой-ност	САН	Счето-водна аморти-зация за 2024 г.	набрана счето-водна аморти-зация към 31.12.24 г.	Счето-водна балан-сова стойност към 31.12.24 г.	данъчна аморти-зируема стойност	ДАН	Данъч-на аморти-зация за 2024г.	Набрана данъчна аморти-зация към 31.12.24 г.	Данъч-на стойност към 31.12.24 г.	
1	2	3	4	5	6	7 (3-6)	8	9	10	11	12 (8-11)	13 (7-12)
1	Сгради, в т.ч:	325000		10375	159750	165250	370000		13833	198000	172000	(6750)
1.1	Стойнос-ти на отписана сграда	(25000)	3%	625	(10625)	(14375)	(25000)	4%	833	(15833)	(9167)	5208
1.2	Непризнати капиталови разходи по чл.67 от ЗКПО, отчетени като текущи за 2024 г.						45000				45000	(45000)
2	Машини и оборуд-ване, в т.ч:	168900	20%	33780	102280	66620	138900	25%	24725	113125	25775	40845
2.1	Актив, придобит с 50% финанси-ране	60000	20%	12000	21000	39000	30000	25%	7500	13125	16875	22125
3	Транс-портни средства (автомо-били) в т.ч:	125800	15%	16620	61620	64180	125800	20%	32160	97960	27840	36340
3.1	Придо-бити 2024 г. м.Об.	30000	15%	2250	2250	27750	30000	20%	3000	3000	27000	750
4	Общо за САПл и ДАПл-облагаема	619700		60775	353650	296050	634700		70718	409085	225615	70435
5	Сума на финансирането, която ще се прояви по реда на чл. 68 от ЗКПО – намаляема ДВР											(19500)
6	Общо за данъчната временна разлика към 31.12.2024 г.-облагаема ДВР (р.4 – р.5)											50 935

3. Попълване на помощна справка 2 – Амортизируеми активи с данни от ДАПл за 2024 г.

Фактът, че тази справка вече не е част от ГДД по чл. 92 от ЗКПО, на практика не омаловажа информацията в нея. Макар и като помощна справка към ГДД по чл. 92 е добре да се попълва. В нея е синтезирана информацията за стойностите на ДАА от ДАПл към 31.12.2024 г. и ГДАМ за текущата година.

№	Категория активи по чл. 55, ал. 1 от ЗКПО	Годишна данъчна амортизация за 2024 г.	Стойности на амортизируемите активи към 31.12.2024 г.		
			Данъчна амортизируема стойност	Начислена данъчна амортизация	Данъчна стойност
1	2	3	4	5	6
1	Категория I	13833.00	370000.00	198000.00	172000.00
2	Категория II	24725.00	138900.00	113125.00	25775.00
3	Категория III				
4	Категория IV				
5	Категория V	32160.00	125800.00	97960.00	27840.00
6	Категория VI				
7	Категория VII				
8	Всичко (от р. 1 до р. 7)	70718.00	634700.00	409085.00	225 615.00

4. Алгоритъм за проверка и равнение на ДС в ДАПл към 31.12.2024 г.

Достоверността на данъчната стойност, като величина, която е призната за данъчни цели и база за определянето на ДВР за ДАА, е от особено значение. Практиката доказва, че често се допускат технически и аритметически грешки при стойностите на ДАА, включени в ДАПл, като двойно завеждане на активи или незавеждане, грешна стойност и други подобни. За разлика от балансовата стойност на ДАА, която е резултат на счетоводни записи и е налице база за сравнение и проверка, данъчната стойност е показател от ДАПл, който на практика е извънсчетоводен регистър и липсва такава база за пряка проверка. Проверката и определянето на ДС на ДАА затова следва да се извършва също на база данните от ОВ и САПл, съобразени с правилата за ДАА, регламентирани с глава X от ЗКПО и сравнявани със стойността от ДАПл.

Фактът, че данъчната стойност от ДАПл на ДАА е стойността, която чрез ДАМ се признава за данъчни цели от ЗКПО, независимо от това дали ще се отчитат ДВР и отсрочени данъци съгласно счетоводното законодателство, поражда задължението да се извърши проверка и равнение на тази стойност.

С приложения алгоритъм са представени всички показатели, които могат да доведат до промяна, като увеличение и намаление на ДС на ДАА и сумата на тези от показателите, касаещи конкретния пример.

Проверка и равнение на ДС с тази, представена в к. 6 от помощната справка		
№	Показател	Сума
1	Данъчна стойност на ДАА в ДАПл към 01.01.2024 г. (т/ца 1, к. 8)	230 500.00
2	Увеличения на данъчната стойност през 2024 г.:	75 000.00
2.1.	Заведените ДАА в ДАПл с ДАС по чл. 53, ал. 1 от ЗКПО (т/ца 2, к. 8)	75 000.00
	Придобити активи с ДАС по чл. 53, ал. 1 от ЗКПО (т/ца 2, к. 8, р. 3.1)	30 000.00
	Последващи разходи – в случаите по чл. 63 и 64 от ЗКПО	-
	Непризнати счетоводни разходи по чл. 67, 69а от ЗКПО, които формират ДАА	45 000.00
2.2.	Промяна в увеличение на стойностите на ДАА по чл. 62 от ЗКПО	-
3.	Намаление на данъчната стойност	79 885.00
3.1.	Начислената данъчна амортизация по чл. 54, ал. 2 от ЗКПО (т/ца 2, к. 10):	70 718.00
3.2.	Отписаната данъчна стойност по чл. 66, ал. 1 от ЗКПО (т/ца 2, к. 12, р. 1.1):	9 167.00
3.3.	Промяна в намаление на стойностите на ДАА по чл. 62 от ЗКПО	-
4.	Данъчна стойност на ДАА в ДАПл към 31.12.2024 г. (р. 1 + р. 2 – р. 3)	225 615.00

5. Счетоводно и данъчно третиране при отписване на ДАА от САПл и ДАПл

През 2024 г. е бракуван и разрушен ДАА „сграда“, който към датата на бракуването има следните стойности в САПл: отчетна стойност – 25000 лв.; НСАм – 10625 лв. и СБС – 14375 лв., направени са следните счетоводни записи:

Дт с/ка Амортизации – 10625.00

Дт с/ка Материали, Други разходи – 14375.00

Кт с/ка Сгради – 25000.00

При разрушаването на сградата може да се получат полезни активи (материали), които да се заприходят като такива, в тези случаи е добре да се ползва сметка „Ликвидация на ДА“ или да се отчете счетоводен разход.

С отписаната СБС на сградата, в размер на 14375 лв., независимо от това дали е отчетен счетоводен разход, или е създаден актив от заприходени материали, се преобразува данъчния финансов резултат в увеличение по реда на чл. 66, ал. 1 от ЗКПО.

Данъчните амортизируеми активи, когато преди да са напълно амортизирани за данъчни цели, се отпишат за счетоводни цели, те се отписват и от ДАПл в началото на месеца, през който се отписват за счетоводни цели (чл. 60, ал. 2 от ЗКПО). Когато активът се отписва от ДАПл, при определяне на данъчния финансов резултат счетоводният финансов резултат се намалява с данъчната стойност на актива (чл. 66, ал. 2 от ЗКПО). Данъчната стойност е данъчната амортизируема стойност на актива, намалена с начислената данъчна амортизация за него (чл. 53, ал. 4 от ЗКПО).

6. Анализ на преобразуването за ДАА по реда на ЗКПО с данните от примера

Формирането на ДВР е процес, който пряко е резултат от данъчното третиране на ДАА, което се проявява чрез преобразуванията по реда на ЗКПО в ГДД по чл. 92. С данните от примера при формирането на данъчния финансов резултат за 2024 г. счетоводният финансов резултат се преобразува:

- в увеличение със САм в размер на 60775 лв. (к. 5, р. 4 от т/ца 2) и в намаление с ДАм – 70718 лв. (к. 10, р. 4 от т/ца 2) по реда на чл. 54, ал. 1 и 2 от ЗКПО;
- със стойностите на отписания актив в САПл и ДАПл – в увеличение със СБС в размер на 14375 лв. (к. 7, р. 1.1 от т/ца 2); и в намаление с ДС – 9167 лв. (к. 12, р. 1.1 от т/ца 2) по реда на чл. 66, ал. 1 и 2 от ЗКПО;
- в намаление по реда на чл. 68 от ЗКПО със сумата на признатия счетоводен приход – 6000 лв. от финансирането;
- в увеличение със счетоводните разходи, формиращи ДАА, включително последващите разходи, които не са признати за данъчни цели по реда на чл. 67 от ЗКПО, за годината на отчитането им в размер на 45000 лв. Тези разходи формират ДАА, който се включва в ДАПл с данъчна стойност съгласно чл. 53, ал. 1, т. 2 от ЗКПО, равна на непризнатите за данъчни цели счетоводни разходи (к. 8, р. 1.2 от т/ца 2).

№	Данъчни норми в увеличение	сума	Данъчни норми в намаляване	сума
1	Годишни счетоводни разходи за амортизации (чл. 54, ал. 2)	60775.00	Годишни данъчни амортизации (чл. 54, ал. 1) вж. помощна справка „Амортизируеми активи“	70718.00
2	Счетоводна балансова стойност на отписаните активи от счетоводния амортизационен план (чл. 66, ал. 1)	14375.00	Данъчна стойност на отписаните активи от данъчния амортизационен план (чл. 66, ал. 2)	9167.00
3	Счетоводни разходи, формиращи ДАА (чл. 67)	45000.00	Приходи, отчетени по повод дарение, свързано с данъчен амортизируем актив (чл. 68)	6000.00
	Всичко увеличение	120150.00	Всичко намаляване	85885.00

7. Определяне на сумата и изменението на данъчната временна разлика за ДАА, като разлика между счетоводната балансова стойност от САПл и данъчната им основа, формирана от данъчната им стойност от ДАПл и сумата на финансирането

Сумата на ДВР на ДАА, като разлика между тяхната балансова стойност и данъчна основа, формирана от ДС от ДАПл и сумата на финансирането, към 01.01.2024 г. е в размер на 85200 лв. (341200 – 256000), а към 31.12.2024 г. е 50935 лв. (296050 – 245115), както е представено и в таблици 1 и 2. Стойностите на тези показатели се вземат от САПл, ДАПл и оборотната ведомост (ОВ), а именно:

- СБС се взема от ОВ и от САПл, т.е. синтетична и аналитична отчетност, при което се извършва и проверка на тяхното равенство.
- Стойността на ДО, която се формира от ДС на ДАА, се взема от ДАПл и сумата на финансирането от ОВ.

Изменението за 2024 г. в размер 34265 лв., като резултат на данъчното проявление на ДАА, следва да съответства на сумата на преобразуването (увеличения и намаляния) по реда на ЗКПО в ГДД по чл. 92.

№	Показатели	към 01.01.2024 г.	към 31.12.2024 г.	Изменение за годината – 2024 г.
1	2	3	4	5 (4 – 3)
1	Счетоводна балансова стойност (от САПл и ОВ)	341 200.00	296 050.00	(45 150.00)
2	Данъчна основа, в т.ч.:	(256 000.00)	(245 115.00)	10 885.00
2.1	Данъчна стойност от ДАПл, (ДС от Таблица 2) в т.ч.: ДАА от непризнати разходи по чл. 67	(230 500.00)	(225 615.00) (45 000.00)	4 885.00
2.2	Сума на финансирането от ОВ, намаляема ДВР	(25 500.00)	(19 500.00)	6 000.00
3	Сума на данъчната временна разлика за 2024 г. = к. 5 (р. 1 – р. 2); к. 5 (к. 4 – к. 3); – (намаляема)	85 200.00	50 935.00	(34 265.00)

8. Проверка и засечка (равнение) на изменението на ДВР на ДАА за 2024 г. с преобразуването в ГДД;

№	Преобразуване в ГДД за 2024 г.	стойност
1	Увеличения, в т.ч.:	120 150.00
1.1	със САМ по чл. 54 и СБС по чл. 66 от ЗКПО	75 150.00
1.2	непризнатите разходи по чл. 67	45 000.00
2	Намаления, в т.ч.:	85 885.00
2.1	данъчните амортизации по чл. 54 и данъчната стойност по чл. 66 от ДАПа	79885.00
2.2	приходи, отчетени по повод дарение, свързано с данъчен амортизируем актив (чл. 68)	6000.00
3	Разлика между намалението и увеличението в ГДД (р. 2 – р. 1) (намаляема) данъчна разлика	(34 265.00)

9. Докладване на изменението на отсрочения данъчен пасив за 2024 г. и осчетоводяване

№	Изменение на данъчната временна разлика на ДА като разлика между СБС и ДС	Сума на облагаемата данъчна временна разлика	Приложима данъчна ставка	Сума на отсрочения (данъчен пасив) – с/ка 497
1	2	3	4	5
1	Данъчна временна разлика и отсрочен данък към 01.01.2024 г. – т/ца 1, р. 6, к. 9 (облагаема ДВР и пасив по ОД)	85 200.00	10%	(8 520.00)
2	Данъчна временна разлика и отсрочен данък към 31.12.2024 г. – т/ца 2, р. 6, к. 13 (облагаема ДВР и пасив по ОД)	50 935.00	10%	(5 093.50)
3	Изменение за 2024 г. (р. 2 – р. 1) намаление на облагаемата ДВР и ПОД	(34 265.00)	10%	3 426.50

За осчетоводяването на изменението на отсрочения данък за 2024 г., в размер на 3426.50 лв., са представени няколко подхода, които се срещат в практиката.

- **Първи вариант:** осчетоводяване сумата на изменението на отсрочения данък в размер на 3426.50 лв., изчислена като разлика на стойностите към 31.12.2024 г. и към 01.01.2024 г. (5093.50 – 8520.00) (р. 3 на к. 5 от горната таблица) с една счетоводна операция в две проявления на намалението на ПОД:

✓ чрез сторно на ПОД:

Дт с/ка 123 Текущ финансов резултат – (3426.50 лв.)

Кт с/ка 497 „Отсрочени данъци“ п/да ДАА – (3426.50 лв.)

✓ чрез начисляване на актив

Дт с/ка 497 „Отсрочени данъци“ п/да ДАА – 3426.50 лв.

Кт с/ка 123 Текущ финансов резултат – 3426.50 лв.

- **Втори вариант:** осчетоводяване на изменението на отсрочения данък **в размер на 3426.50 лв.** (12015 – 8588.50) с две отделни счетоводни операции на база стойностите на ДВР, с които е преобразуван счетоводният финансов резултат при формиране на данъчния финансов резултат в ГДД по чл. 92 от ЗКПО, а именно:

- ✓ отчитане на АОД на база увеличението – 120150 лв., (САМ – 60775 лв., СБС – 14375 лв. и непризнатите разходи по чл. 67 – 45000 лв.)

Дт с/ка 497 „Отсрочени данъци“ п/да ДА – 12015 лв. (120150 x 10%)

Кт с/ка 123 Текущ финансов резултат – 12015 лв.,

и

- ✓ отчитане на ПОД на база намалението – 85885 лв. (ДАМ – 70718 лв. и ДС – 9167 лв. и отчетения приход от финансирането по чл. 68 – 6000 лв.)

Дт с/ка 123 Текущ финансов резултат – 8588.50 лв. (85885 x 10%)

Кт с/ка 497 „Отсрочени данъци“ п/да ДА – 8588.50 лв.

III. Значими нормативни и практикоприложни аспекти за ДАА и възможности за данъчно планиране

1. Изграждане и разграничаване на счетоводна и данъчна политика за ДАА

Между изискванията на данъчния закон и счетоводните правила не се поставя знак на равенство, когато следва да се определят амортизационните норми за изхажване на дълготрайните активи.

Съгласно действащото счетоводно законодателство предприятията разработват и прилагат собствена амортизационна политика, базирана на специфичните условия на дейността на предприятието и прилагат амортизационни норми, съобразно преценката за предполагаемия срок на годност и начин на изхажване.

Действащото данъчно законодателство разписва собствени норми и изисквания при определяне на правилата за амортизиране на дълготрайните данъчни активи чрез разпоредбите на глава десета от част втора на ЗКПО. Данъчният закон борава с понятието „категории“. Ако се разгледат категориите, е видно, че в тях са посочени различни групи активи, които нямат общи белези, различават се по вид, не притежават общи характеристики.

Счетоводна амортизационна политика	Данъчна амортизационна политика
7.1. Предприятието следва да разработи собствена амортизационна политика, съобразена с изискванията на СС 4 – <i>Отчитане на амортизациите</i> 7.2. Предприятието трябва периодично да преразглежда оценката за полезния срок на годност на дълготрайните материални и нематериални активи и ако очакванията се различават значително от предишните оценки, полезният срок на годност следва да се коригира, както и начислената амортизация за текущия и бъдещи периоди	За данъчни цели се прилагат правилата на ЗКПО относно ДАА и изготвянето на данъчен амортизационен план, като определящи са следните показатели: ▪ данъчната амортизируема стойност, по която ДАА се завеждат в данъчния амортизационен план, определена съгласно изискванията на чл. 53, ал. 1 от ЗКПО ▪ категоризиране на данъчните активи съгласно изискванията на чл. 55 от ЗКПО ▪ данъчната амортизационна норма съгласно чл. 55, ал. 2

В практиката прилаганата счетоводна и данъчна политика (база за определяне на счетоводни и данъчни амортизационни норми) от данъчно задълженото лице (ДЗЛ) може да се обобщи в следните варианти:

Варианти		Приета база за определяне на	
		Счетоводни амортизационни норми (САН)	Данъчни амортизационни норми (ДАН)
1	САН > ДАН САН < ДАН	Съобразно полезния срок на годност на актива съгласно СС 4 – <i>Отчитане на амортизациите</i>	<u>До максималната</u> данъчна норма за категорията на актива по чл. 55 от ЗКПО
2	САН = ДАН	Съобразно полезния срок на годност на актива по СС 4	<u>Приета е САН</u> , която е в рамките на максималната данъчна норма за категорията на актива
3	САН = ДАН	Приета е САН, съответстваща на данъчната норма съобразно категорията на актива по чл. 55	Приета е до максималната данъчна норма за категорията на актива по чл. 55 от ЗКПО

При третия вариант, който за съжаление се среща често в практиката, не са спазени изискванията на счетоводното законодателство. С приемането на счетоводна норма, равна на данъчна норма, стойността на актива чрез счетоводните амортизации се пренася в себестойността на произвежданите продукти (стоки, услуги) от ДЗЛ не съобразно годините на ползването му, а за срока, определен за данъчни цели.

2. Значими критерии и показатели за определянето на данъчната стойност (основа) на ДАА

- данъчната амортизируема стойност, по която ДАА се завеждат в данъчния амортизационен план, определена съгласно изискванията на чл. 53, ал. 1 от ЗКПО, която може да бъде: историческата цена на актива, намалена с включените в нея начислени провизии и дарения (финансиране), свързани с актива; сумата на последващите разходи в случаите по чл. 64, ал. 1; сумата на непризнатите за данъчни цели разходи в случаите по чл. 67 и чл. 69а, ал. 3;
- определяне на категорията на данъчните активи съгласно изискванията на чл. 55 от ЗКПО

За ДАА, съгласно чл. 55, ал. 1 и 2 от ЗКПО, са определени седем категории, като за всяка категория е определена максимална данъчна норма. Проблемът, който възниква най-често в практиката, е как да се определи присъщата за даден актив категория от определените с чл. 55 от ЗКПО, след като в ЗКПО няма заложили конкретни правила и изисквания за категоризирането на активите. Поради тази причина, обосновавайки се на практиката и указания на НАП, определянето на присъщата за даден актив категория трябва да се основава на:

- ✓ вида, характеристиките на актива и най-вече на предназначението му при осъществяване на дейността на ДЗЛ, т.е. съобразно участието на актива в производствения процес (п-мо № 24-30-28 от 18.08.2012г. МФ/НАП);
- ✓ информация от Единния класификатор на основните средства (ЕКОС), Класификацията на продуктите по икономически дейности (КПИД-2008), а за превозните средства и Закона за движението по пътищата (ЗДП);

- **данъчната амортизационна норма**, която съгласно чл. 55, ал. 2 за всеки актив се определя еднократно за годината и **не може да превишава** определения размер (процент) за категорията на актива.

При определянето на данъчните амортизационни норми от особено значение е правилното тълкуване на понятието „**еднократно за годината**“, **което не означава и не трябва да се тълкува**, че данъчната амортизационна норма се определя еднократно, само за година на включване в ДАПл на актива, **а означава еднократно за всяка отчетна година на съществуването на данъчния актив в ДАПл**. Заложеното в ЗКПО ограничение за промяна на данъчната амортизационна норма е единствено и само в рамките на календарната годината, т.е. не може за отделни месеци на годината данъчната норма да е различна. (П-мо № 96 00 419 на НАП от 18.11.2014 г.)

В практиката има и случаи, когато ДЗЛ тълкуват и приемат, че максималната данъчна норма е задължителна. Това незаконосъобразно тълкуване на чл. 55, ал. 2 за ДЗЛ може да доведе до значителни негативни последици, а именно в годините, в които ДЗЛ реализира данъчна загуба, цялата или част от данъчната амортизация да се трансформира в данъчна загуба. А когато, съобразно изискванията на чл. 70 от ЗКПО, в рамките на петгодишния период не може да се пренесе данъчната загуба, на практика ДЗЛ губи данъчните амортизации като признат данъчен разход.

3. Възможности за данъчно планиране и промяна на данъчната стойност (основа) на ДАА съобразно очаквания данъчен финансов резултат

Правилното тълкуване и практическото приложение на данъчните изисквания за ДАА осигуряват реализирането на данъчния ефект, заложен с данъчния амортизационен план (ДАПл).

С данъчния амортизационен план ЗКПО дава възможност на ДЗЛ:

- ✓ да определят данъчните амортизационни норми на амортизируемите си активи независимо от полезния срок на тези активи, приет в САПл, определен съобразно използването им в стопанската дейност;
- ✓ да провеждат данъчно планиране чрез променя на данъчните норми за всяка година на съществуването на данъчния актив в ДАПл, съобразно очаквания данъчен финансов резултат, като в годините, в които са формирани данъчни печалби, могат да се приемат по-големи данъчни норми, (но не по-високи от максималните за съответната категория), а в годините на данъчна загуба да се приемат по-ниски данъчни норми, т.е. данъчната норма **може да варира от „нула“ до „максималния“ процент за съответната категория активи.**

Пример за отрицателния данъчен ефект от непланово и несъобразено с очаквания данъчен финансов резултат прилагане на ДАН за ДАА:

Счетоводни финансови резултати на ДЗЛ по години и преобразуването им със счетоводни и данъчни амортизации:

Показатели	2019 г.	2020 г.	2021 г.	2022 г.	2023 г.	2024 г.
1.Счетоводен финансов резултат – (загуба)/печалба	15900	3080	37900	(13800)	37200	(4500)
2.Увеличения, в т.ч.:	150200	170560	165000	163600	157600	165200
• счетоводните амортизации – чл. 54, ал. 2	150200	150200	165000	158000	152800	145700
3.Намаления, в т.ч.:	(203500)	(195000)	(196800)	(190300)	(180000)	(182000)
• с данъчните амортизации – чл. 54, ал. 1	(203500)	(195000)	(192000)	(185000)	(180000)	(182000)
4.Данъчен финансов резултат преди пренасяне на данъчната загуба – (данъчна загуба); данъчна печалба		(21360)	6100	(40500)	14800	(21300)
5. Данъчен финансов резултат – (данъчна загуба)/данъчна печалба	(37400)	(21360)	0	(40500)	0	(21300)
5.Сума на данъчната амортизация, трансформирана в данъчна загуба	(37400)	(21360)		(40500)	0	(21300)
6.Нагрупана данъчна загуба за пренасяне по чл. 70 от ЗКПО	(37400)	(58760)	(58760)	(93160)	(93160)	(83160)
7.Сума на пренесена данъчна загуба по реда на чл. 70 от ЗКПО	0	0	6100	0	14800	0
8.Сума на непренесената данъчна загуба	(37400)	(58760)	(52660)	(93160)	(78360)	(99660)
9. Сума на данъчната загуба, за която изтича 5-год. период и ДЗЛ я губи						16500
10. Период от 5 години за пренасяне	2020-2024	2021-2025		2023-2027		

Извод: При формираните счетоводни резултати (счетоводни загуби и малки печалби) за годините на наблюдавания период (2019 – 2024 г.) за дружеството не е било целесъобразно да се ползват максималните данъчни амортизационни норми, защото това е довело до трансформиране на данъчна амортизация в данъчна загуба. За така формираните данъчни загуби има риск да не могат да се пренесат в определения нормативен срок от пет години и по този начин ДЗЛ губи един признат данъчен разход под формата на данъчни амортизации. (От загубата от 2019 г. губи 16500 лв, защото 2024 г. изтичат 5 год. и загубата за пренасяне в следващите периоди става 83160 лв. (99660 – 16500), а за загубата от 2020 г., в размер на 21360 лв., остава една година от 5-годишния период – 2025 г.).

Заклучение

При данъчните амортизируеми активи данъчната временна разлика принципно се определя като разлика между счетоводната балансова стойност на дълготрайните активи, формирана в счетоводния амортизационен план, и тяхната данъчна стойност в данъчния амортизационен план и може да бъде облагаема или намаляема. Данъчната стойност на данъчен амортизируем актив, придобит със собствени средства и с финансиране, е неговата балансова стойност, коригирана (намаляена) със сумата на финансирането, която подлежи на приспадане за данъчни цели в бъдещи периоди. Сумата на финансирането формира самостоятелна намаляема данъчна временна разлика и актив по отсрочени данъци.

Процесът на формиране и проявление на данъчните временни разлики включва и етап на задължителна проверка относно равенство на данъчната стойност на ДАА в ДАПл и относно съответствие между изменението на ДВР за годината и преобразуването в ГДД по чл. 92 за ДАА по реда на ЗКПО.

Разграничаване и прилагане на счетоводна амортизационна политика, съгласно изискванията на счетоводното законодателство, а данъчна амортизационна политика, съгласно разпоредбите на ЗКПО, създават възможности за ДЗЛ да провеждат данъчно планиране.

Библиографска справка:

1. Закон за корпоративното подоходно облагане, обн., ДВ, бр. 105 от 22 декември 2006 г., в сила от 01.01.2007 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 72 от 27 август 2024 г.
2. Закон за счетоводството, обн., ДВ, бр. 95 от 8 декември 2015 г., в сила от 01.01.2016 г., посл. изм., ДВ, бр. 79 от 17 септември 2024 г.
3. Йорданова, В., Д. Шишкова. МСС 12 „Данъци от печалбата в индивидуалния и консолидирания финансов отчет на дружествата“ – практически аспекти. Материали обучение АФА, ИДЕС, гр. Стара Загора, 2011 г.
4. МСС 16 „Имоти, машини и съоръжения“.
5. СС 4 – „Отчитане на амортизациите“.
6. СС 16 – „Дълготрайни материални активи“
7. СС 12 – „Данъци от печалбата“.
8. Филипов, В., Б. Брезоева, Б. Костов, С. Милев, А. Свраков. Ново счетоводно законодателство. Национални счетоводни стандарти, ИК „Труд и право“, София 2016 г., НСС.

TEMPORARY TAX DIFFERENCES AND DEFERRED TAXES RELATED TO TAX DEPRECIABLE ASSETS

Mina Dimitrova

Certified Public Accountant, Registered Auditor

Keywords:	Summary
Tax Depreciable Assets (TDA) Tax Depreciable Amount (TDAm) Tax Amount (TA) Accounting and Tax Base Temporary Tax Differences (TTD) Taxable Temporary Difference Deductible Temporary Difference Deferred Tax Asset (DTA) and Deferred Tax Liability (DTL)	The article emphasizes the importance of tax depreciable assets, their related temporary tax differences, and deferred taxes. It discusses the formation of the accounting and tax base of tax depreciable assets, the determination of temporary tax differences (taxable/deductible), and deferred taxes (assets/liabilities). Through specific examples, it analyzes the relationship and comparability of temporary tax differences with the transformation of the taxable financial result under the Corporate Income Tax Act and the change in the difference between the accounting and tax base of TDAs. The article also examines the legal criteria and requirements concerning applicable accounting and tax policies and the opportunities for tax planning.