

Някои въпроси относно данък дарение по ЗМДТ при безвъзмездно придобиване на дружествени дялове и акции

Some Issues Regarding the gift Tax under Local Taxes and Fees Act Upon Acquisitions of Company Shares and Stocks for Free

Тюркер Моллахасан¹

Summary

The Bulgarian Local Taxes and Fees Act regulates diverse types of taxes, one of them is the gift tax. The article aims to analyse the local tax consequences under Local Taxes and Fees Act when obtaining company shares and stocks for free. The scope of analysis includes the object and scope of taxation, the specifics about the taxable person, the rules for figuring out the taxable base and the applicable tax rate. We also analyse situations when the act exempts these persons from the tax.

¹ Адвокат Тюркер Метин Моллахасан, докторант в катедра „Публично-правни науки“, ЮФ на УНСС, e-mail: tmollahasan@gmail.com (atty. Tjurker Metin Mollahasan, PhD Student, Department of Public Law Studies, Faculty of Law, UNWE, e-mail: tmollahasan@gmail.com).

Key Words

Gift Tax; Donation; Company Shares and Stocks; Local Taxes and Fees Act

Увод

Законът за местните данъци и такси (ЗМДТ)² е един от шестте действащи материални данъчни закона в България. Всички те уреждат различни видове данъци. ЗМДТ също урежда различни видове данъци, а не само един вид данък. Съгласно чл. 1 ЗМДТ в общинския бюджет постъпват следните местни данъци: данък върху недвижимите имоти, данък върху наследствата, **данък върху даренията**, данък при възмездно придобиване на имущество, данък върху превозните средства, патентен данък, туристически данък, данък върху максиметров превоз на пътници и други местни данъци, определени със закон.

Раздел III на Глава II на ЗМДТ е озаглавен „данък при придобиване на имущества по дарение и по възмезден начин“. Той също урежда едновременно два различни данъка: данък при придобиване на (неизчерпателно изброени) имущества по дарение и данък при придобиване на (изчерпателно изброени) имущества по възмезден начин³.

Понятието „данък при придобиване на имущества по дарение“ или накратко „данък върху даренията“⁴ (Gift Tax на английски, Spendensteuer, на немски и bağış vergisi, на турски език) съдържа всички общи характеристики на понятието

² Обн., ДВ, бр. 117 от 10.12.1997 г., в сила от 1.01.1998 г., последно изм. и доп., бр. 106 от 22.12.2023 г., в сила от 1.01.2024 г.

³ Това са (с определени изключения) недвижимите имоти, ограничените вещни права върху недвижими имоти и моторните превозни средства.

⁴ За този данък вж. още на [online] <https://nra.bg/wps/portal/nra/taxes/danak-varhu-dareniya/danak-dareniq> и <https://www.minfin.bg/bg/783> [accessed, 02.07.2024].

„данък“⁵. То обаче се различава от другите видове данъци по своите специфики, които съгласно критериите на данъчно-равната теория могат да се характеризират по следния начин:

- **имуществен** данък⁶, защото в зависимост от обекта на облагане данъците биват подоходни и имуществени (чл. 60 КРБ), а когато данъкът се прилага върху конкретно придобито имущество, данъкът се определя като имуществен;
- **пряк** данък, защото в зависимост от това дали фактическият платец на данъка остава и негов икономически носител, данъците биват преки и косвени, а при данъка върху гаренията общото правило е, че получателят на гарението е и икономическият платец на данъка;
- **пропорционален (или още плосък)** данък⁷, защото в зависимост от това дали данъчната ставка се променя в зависимост от размера на данъчната основа, данъците биват прогресивни, пропорционални (наречени още плоски) и регресивни, а данъчните ставки върху данък гарение са фиксирани и не зависят от размерна на данъчната основа, т.е. те са пропорционални на данъчната основа;
- **местен** данък, защото в зависимост от данъчния кредитор данъците биват държавни или местни (чл. 84, т. 3 КРБ), а данъкът върху гаренията се изплаща в полза на общинския бюджет.

⁵ За понятието „данък“ вж. П. Стоянов. *Данъчно право, 3-то доп. и прер. изд.* София, БАН, 1994, с. 19 и Г. Мункова. *Данъчни задължения.* София, Свела, 2012, с. 21.

⁶ В този смисъл вж. С. Тихолов. За някои проблеми при декларирането на данъците, установени в ЗМДТ. София, *Електронно издание „Прегизвикай правото“*, 2016 г. Съгласно автора ЗМДТ урежда два вида данъци – имуществени данъци и данъци върху дейността [online] <https://www.challengingthelaw.com/danachno-pravo/deklarirane-zmdt/> [accessed, 02.07.2024].

⁷ В този смисъл вж. Г. Мункова. *Облагане на безвъзмездно получено имущество. Счетоводство, данъци и право*, [online] <https://trudipravo.bg/izbrani-statii/oblagane-na-bezvazmezdno-polucheno-imushtestvo/> [accessed, 02/07/2024].

Като извод може да се обобщи, че данъкът върху гаренията по ЗМДТ е вид дължим от лицата данък, който има имуществен, пряк, пропорционален (или още плосък) и местен характер.

1. Обект на облагане

Използваните от теорията термини „**обект на данъка**“, „данъчен обект“, „обект на данъчно облагане“ или „предмет на облагане“ са синоними⁸. Данъчните закони от своя страна използват термина „обект на облагане“⁹ в същия смисъл, без да дават нормативна дефиниция на понятието. Обектът на облагане е материално благо, което е част от фактическия състав на възникване на данъчното задължение¹⁰. Данъчното задължение се трансформира от абстрактно задължение в конкретен дълг върху данъчния обект¹¹. Различните данъци се разграничават помежду си именно по обекта на облагане.

Съгласно разпоредбата на чл. 44, ал. 1, предл. първо ЗМДТ, „обект на облагане“ с данък върху гаренията са „**имуществата, придобити по гарение**“. ЗМДТ обаче не съдържа легално определение на понятието „имущество“ за целите на този данък.

Относно обхвата на понятието „имущество“ за целите на чл. 44, ал. 1 ЗМДТ са налице редица публични указания и становища на НАП¹², съгласно които при сделки с предприятия

⁸ Минкова (2012), с. 196.

⁹ Вж. чл. 2 ЗДФЛ или чл. 1 ЗКПО.

¹⁰ Минкова (2012), с. 195.

¹¹ Стоянов (1994), с. 187.

¹² Вж. например № МЕ-96-00-116 от 10.07.2001 г. относно облагаемите с данък имущества, придобити по гарение или друг безвъзмезден начин на Министерството на финансите (главна данъчна дирекция), Разяснение № 08-00-9 от 27.05.2009 г. относно прилагане на чл. 44 от ЗМДТ, Разяснение № 96-00-296 от 16.08.2010 г. относно поставени въпроси във връзка с вливане на две търговски дружества, Разяснение № 94-М-565 от 25.02.2019 г. относно дължимост на данък върху гаренията при учредяване на фондация в Германия или Швейцария чрез внасяне на българско търговско дружество и групи.

на търговски гружества по смисъла на чл. 15 от Търговския закон (ТЗ) ганък за придобиване на имущества по Глава II, Раздел III от ЗМДТ (включително ганък гарение) не се дължи. Същото становище се среща и относно преобразуване на търговски гружества по реда на Глава XVI от ТЗ. Основание за поддържане на това становище е обстоятелството, че обект на придобиване при такива сделки е предприятието като обособена съвкупност от права, задължения и фактически отношения, а не отделни нейни елементи.

Като допълнителен аргумент се посочва обстоятелството, че разпоредбата на чл. 46, ал. 2, т. 2 ЗМДТ (относно начина на оценяване на имуществата за целите на определяне на ганъчната основа) не препраща към разпоредбата на чл. 33 ал. 1, т. 6 ЗМДТ, която съдържа правила за оценяване на предприятия на търговски гружества за целите на ганък наследство. Последната разпоредба обаче урежда оценяването не само на търговските предприятия, но и на дяловите участия в търговски гружества или кооперации (т.е., чл. 46, ал. 2, т. 2 ЗМДТ не прави препращане и към правилата за оценяване на дялови участия в търговски гружества). Означава ли това, че с „ганък гарение“ по ЗМДТ не се облагат и придобитите по безвъзмезден начин гружествени дялове? Според мен отговорът би трябвало да е отрицателен поради следните причини¹³.

Първо, разпоредбите на чл. 44, ал. 2 и ал. 3 ЗМДТ конкретизират, че в обхвата на ганък гарение са включени и безвъзмездно придобитите по друг начин имущества, погасените

¹³ Обрато, вж. Разяснение № 96-00-184 от 15.08.2023 г. относно ганъчно облагане при продажба на дялове съгласно Закона за корпоративното подоходно облагане и ЗМДТ. В това разяснение на НАП се съдържат подобни аргументи за необлагане на гружествените дялове, каквито са аргументите за необлагане на предприятия на търговски гружества. В същото време обаче от фактическата обстановка на разяснението става ясно, че става въпрос за продажба на гружествени дялове, а не за гарение на такива. В такива случаи не би следвало да се дължи ганък за придобиване на гружествени дялове, но не защото разпоредбата на чл. 46, ал. 2 ЗМДТ не препраща към чл. 33, ал. 1, т. 6 от ЗМДТ, а защото разпоредбата на чл. 44, ал. 1, пред. второ ЗМДТ урежда ганък за възмездно придобиване само на недвижими имоти, ограничените вещни права върху тях и моторните превозни средства, но не и за гружествени дялове

чрез опрощаване задължения и дори придобиване на недвижими имоти и ограничени вещи права върху тях по давност. Следователно в обхвата на данък гаранение законодателят изрично е включил дори формите на безвъзмездно намаляване на пасивите (погасяване на задължение чрез опрощаване) на едно лице, а не само формите на увеличаване на активите (правата) на едно лице. Очевидно целта на законодателя е да облага с данък гаранение всякакви имуществва (без конкретно и изчерпателно изброяване), придобити по безвъзмезден начин.

Второ, разпоредбата на чл. 46, ал. 2, т. 2 ЗМДТ (**относно начина на оценяване на имуществата**) макар да не препраща изрично към чл. 33 ал. 1, т. 6 ЗМДТ (**относно оценяването на предприятия и дялови участия в търговски дружества**), все пак извършва препращане към чл. 33, ал. 1, т. 3 ЗМДТ (**относно начина на оценяване на ценни книжа**) и към чл. 33, ал. 1, т. 5 ЗМДТ (**относно оценяване на останалите права**). Ценните книжа включват и акциите, за безвъзмездното придобиване, на които се дължи данък гаранение. Това е потвърдено и в практиката на НАП¹⁴. Не намирам правна или икономическа логика в това безвъзмездното придобиване на акции да се облага с данък гаранение, а безвъзмездното придобиване на дружествени дялове да не води до такъв данък. Това би било форма на различно данъчно третиране поради правната форма на съответното търговско дружество, което според мен е недопустимо съгласно критериите за данъчно облагане, уредени в Основния ни закон¹⁵.

Трето, ЗМДТ урежда необлагаемите имуществва с данък гаранение по изричен и изчерпателен начин. Сред тези необлагаеми имуществва не са включени дружествените дялове (или акциите).

Поради посочените причини смятам, че данъкът гаранение по ЗМДТ се дължи и при безвъзмездно придобиване на дружествени дялове. Според мен важното обстоятелство е сделката да има безвъзмезден характер. За да се приеме, че една сделка

¹⁴ В този смисъл и Разяснение № 26-Р-17 от 14.05.2009 г. относно дължимия данък по ЗМДТ при прехвърляне на акции на акционерно дружество

¹⁵ Съгласно чл. 60, ал. 1 от Конституцията на Република България гражданите са длъжни да плащат данъци и такси, установени със закон, съобразно техните доходи и имущество.

има безвъзмезден характер, следва една от страните по сделката да се обогати (т.е., нейното имущество да се увеличи) ¹⁶, без да дава нещо настреща. Поради горепосочените причини смятам, че понятието „имущество“ по смисъла на чл. 44, ал. 1 ЗМДТ включва както акциите, така и гружествени дялове като обект на облагане, поради което според мен тяхното придобиване по безвъзмезден начин може да води до възникване на задължения по ЗМДТ за данък дарение.

2. Субект на данъка

Понятието „**субект на данъка**“ също не е дефинирано от обективното право. В данъчноправната теория под „субект на данъка“ се има предвид задълженото с плащането на данъка лице ¹⁷. Такива субекти могат да бъдат например както местни физически и юридически лица, така и чуждестранни физически и юридически лица.

Съгласно разпоредбата на чл. 45, ал. 1 ЗМДТ данъкът върху даренията се дължи от **приобретателя** на имуществото ¹⁸. Следователно основното правило е, че субектът на облагане с данък дарение е надареното лице ¹⁹. Това е логично, защото лицето, чието имущество се увеличава, е надареното лице. Изключение от това правило е налице, когато „**приобретателят на имуществото е в чужбина**“ (чл. 45, ал. 2 ЗМДТ). В този случай данъчно задължен е прехвърлителят.

Законодателната уредба относно субекта на облагане при данък дарение не е подробна за разлика от други видове данъци, за които субектът на облагане е определен доста по-

¹⁶ Така и в Решение № 2214 от 4.04.2022 г. на АдМС – София, по адм. г. № 9141/2021 г.

¹⁷ Минкова (2012), с. 138 и П. Стоянов. *Основни начала на финансовата наука*. София, 1946, с. 282, Н. Чилова. *Данъчно право*. София, ИК – УНСС, 2023, с. 63.

¹⁸ И. Стоянов. *Данъчно право и данъчен процес*. София, Феней, 2012, с. 129.

¹⁹ Г. Минкова. *Облагане на безвъзмездно получено имущество. Счетоводство, данъци и право*, [online] <https://trudipravo.bg/izbrani-statii/oblagane-na-bezvazmezdno-polucheno-imushtestvo/> [accessed, 02.07. 2024].

подробно²⁰. От разпоредбата на чл. 45, ал. 2 ЗМДТ например не става напълно ясно какво се има предвид под това приобретателят на имуществото да е в чужбина. Затова тази разпоредба според мен следва да се тълкува систематично с разпоредбата на чл. 49, ал. 1 ЗМДТ. Съгласно последната разпоредба данъкът се заплаща в общината по постоянен адрес (а при липса на такъв – по настоящ адрес), съответно по седището на данъчно задълженото лице.

Следователно Законът цели да обложи физическите лица, които имат постоянен (или настоящ адрес) в България, и юридическите лица, които имат седище в България. От това следва, че ако приобретателят на имуществото няма постоянен или настоящ адрес (при физическите лица) или седище (при юридическите лица) в България, то данъкът се дължи от прехвърлителя. В този ред на мисли възниква въпросът на коя община следва да се изплати данъкът, ако и прехвърлителят няма постоянен или настоящ (при физическите лица) или седище (при юридическите лица) в България. Според мен този законодателен пропуск може да се запълни отново чрез *analogia legis* на друга разпоредба на ЗМДТ, а именно чл. 49, ал. 1 ЗМДТ. Според тази разпоредба данъкът се заплаща на общината по местонахождението на недвижимия имот (т.е., когато обектът на облагане е недвижим имот, връзката между недвижимия имот и съответната община надделява връзката между адреса на приобретателя и съответната община). Аналогично в описаната хипотеза данъкът би следвало да се заплаща на общината, в която се намира седището на съответното българско търговско дружество, чиито дружествени дялове и акции се даряват от едно лице без адрес или седище в България на друго лице без адрес или седище в България.

В допълнение ЗМДТ урежда възможност страните по безвъзмездната сделка да се уговорят данъкът да се дължи от двете страни заедно или да се дължи само от прехвърлителя. В първия случай те отговарят **солидарно**. Във втория случай

²⁰ Сравни с чл. 4, 5, 6 и 7 ЗДФЛ относно данъка върху доходите на физическите лица или с чл. 29, ал. 1 и ал. 2 ЗМДТ относно данъка върху наследствата.

обаче данъчна отговорност се носи от прехвърлителя, а приобретателят се счита за **поръчител**²¹.

Солитарната данъчна отговорност се среща и в немалко други данъчни разпоредби. Данъчната отговорност като поръчител обаче е уредена само в тази разпоредба на ЗМДТ. Другите данъчни закони не уреждат такава форма на данъчна отговорност. Фигурата на поръчителя е уредена изначално в ЗЗД. Съгласно чл. 141 ЗЗД поръчителят също носи солитарна отговорност с главния длъжник. Разликата обаче е, че поръчителят, който е изпълнил задължението, може да иска от длъжника (цялата) главницата, лихвите и разностите, които е направил. Той има право и на законни лихви върху запазените суми от деня на плащането. Подобно би трябвало да бъде третирането и по ЗМДТ, ако поръчителят погаси изцяло данъка, да има вземане за него от основния длъжник.

3. Определяне размерна на данъчното задължение

Понятията „данъчна основа“ и „данъчна ставка“ служат за изчисляване на размера на данъчното задължение. За да се определи величината на данъчното задължение, законодателят предвижда различни взаимоотношения между облагаемата основа и данъчната ставка²². За да се определи данъчни дълг, е нужно данъчният обект да бъде превърнат в сума²³. Следователно данъчната основа е сумата, върху която се изчислява данъчното задължение чрез прилагане на съответната данъчна ставка. Данъчната ставка е определена част от данъчната основа.

²¹ В този смисъл вж. Разяснение № 3-200 от 9.02.2023 г. относно данъчно третиране на доход от гаранции по реда на Закона за данъците върху доходите на физическите лица и Закона за местните данъци и такси.

²² Минкова (2012), с. 253.

²³ Пак там, с. 262.

3.1. Данъчна основа

Съгласно разпоредбата на чл. 46, ал. 1 ЗМДТ основа за определяне на данъка (включително данък гаранение) е **„оценката на имуществото“**. В конкретния случай следва да се вземат предвид разпоредбите на чл. 46, ал. 2, т. 1 и т. 2 ЗМДТ, които правят препращане към групи разпоредби на ЗМДТ за две категории имущества: за недвижимите имоти и ограничените вещни права върху тях – към приложение № 2 на ЗМДТ, а за всички останали имущества – към чл. 33, ал. 1, т. 2, 3, 4 и 5 ЗМДТ. По отношение на гружествени дялове и акции разпоредбата на чл. 33, ал. 1 ЗМДТ съдържа различни правила:

- относно **ценните книжа** – по пазарна стойност, а когато пазарната стойност не може да бъде определена без значителни разходи или затруднения, те се оценяват по номинал (чл. 33, ал. 1, т. 3 ЗМДТ, към който чл. 46, ал. 2 ЗМДТ изрично препраща);
- **останалите** гвижими вещи и **права** – по пазарна стойност (чл. 33, ал. 1, т. 5 ЗМДТ, към който чл. 46, ал. 2 ЗМДТ изрично препраща);
- **предприятия или дялови участия в търговски гружества** или кооперации – по пазарна стойност, а когато определянето им изисква значителни разходи или затруднения – по счетоводни данни (чл. 33, ал. 1, т. 6 ЗМДТ, към който чл. 46, ал. 2 ЗМДТ не прави изрично препращане).

При такава законодателна уредба оценяването на акциите и гружествените дялове според мен следва да се извършва по различен ред съгласно различни разпоредби на ЗМДТ.

а) Определяне на данъчната основа при придобиване на акции

Тъй като акцията е ценна книга (чл. 175, ал. 2 ТЗ), оценяването на акции за целите на данък гаранение по ЗМДТ би следвало да се извърши по реда на чл. 33, ал. 1, т. 3 ЗМДТ. Следователно при безвъзмездно придобиване на акции данъчната основа е равна на пазарната стойност на придобитите акции. ЗМДТ съдържа собствена дефиниция на понятието „пазарна стойност“. Съгласно параграф 1, т. 5 към ДР на ЗМДТ „пазарна стойност“ е „цената без начислените данъци и такси, **която би била платена при същите условия** за

подобен недвижим имот или груга вещь между лица, **които не са свързани**. В пазарната стойност не се включва сумата на отстъпката или намалението“. Следователно пазарната стойност на акциите може да се определя чрез сравнение на сделки между несвързани лица при същите условия. Поради тази причина определянето на пазарната цена на акциите, които се търгуват публично, е сравнително по-лесно упражнение. При такава ситуация за целите на определяне на данъчната основа може да се вземе предвид цената на публично търгуваната акция на съответната фондова борса. Доста по-трудно би се определила обаче пазарната цена на акции, които не се търгуват публично. При тези ситуации е нужно да се извърши оценка на акциите, за да се определени пазарната им стойност. В тази връзка следва да се вземе предвид и разпоредбата на параграф 1, т. 10 към ДР на ДОПК, която урежда различни методи за определяне на пазарни цени за данъчни цели. В световната практика са налице различни методи за оценяване на акции (и гругествени дялове). Най-популярните сред тях са методът на бъдещите дисконтирани парични потоци (future discounted cash flow), методът на нетните активи (net assets method) и методът на бъдещите дивиденди (dividend yield method).

Законодателят все пак е уредил едно изключение от това правило – когато пазарната стойност не може да бъде определена без значителни разходи или затруднения, акциите се оценяват по номинал. Има се предвид, че в този случай данъчната основа е равна на номиналната стойност на акциите²⁴. В същото време законодателят не дефинира и не посочва примери кога за определянето на пазарната цена биха били налице значителни разходи или затруднения. Не става ясно също така през чия призма се преценява значителността на разходите или затрудненията – през призмата на страните по сделката (потенциални данъчни дължници), или през призмата на съответната община (потенциален данъчен кредитор).

Дали данъчната основа на акциите се определя по пазарна стойност или номинал може да е от голямо значение. На практика почти никога пазарната стойност на акциите не

²⁴ Вж. чл. 175, ал. 1 от Търговския закон (ТЗ). Сравни с чл. 176, ал. 1 ТЗ.

е равна на тяхната номинална стойност. Подобно равенство или близост може да е налице – например при изначалното учредяване на акционерното дружество, когато дружеството няма друго имущество освен внесеня капитал, който е равен на сбора на номиналната стойност на акциите. Поради тази причина е от изключително важно значение по какъв начин се определя данъчната оценка – по пазарна стойност, или по номинална стойност на акциите.

б) Определяне на данъчната основа при придобиване на дружествени дялове

Начинът за определяне на данъчната основа при безвъзмездното придобиване на дружествени дялове не е напълно ясен.

От една страна, разпоредбата на чл. 33, ал. 1, т. 6 ЗМДТ изрично урежда, че дялови участия в търговски дружества се оценяват по пазарна стойност (а когато определянето на пазарната стойност изисква значителни разходи или затруднения – по счетоводни данни). Следователно тази разпоредба е специално предвидена за дружествени дялове (макар и при наследяването им, а не при безвъзмездното им придобиване). От друга страна, разпоредбата на чл. 46, ал. 2 ЗМДТ не препраща към чл. 33, ал. 1, т. 6 ЗМДТ, а към чл. 33, ал. 1, т. 5 ЗМДТ, който по общ начин урежда оценяването на „**останалите** движими вещи и **права**“, които могат да включват и права върху дружествени дялове.

И в двата случая основното правило е еднакво – данъчната основа да се определи по пазарна стойност, но за разлика от чл. 33, ал. 1, т. 5 ЗМДТ разпоредбата на чл. 33, ал. 1, т. 6 ЗМДТ предвижда изключение от това основно правило, когато определянето на пазарната стойност изисква значителни разходи или затруднения. В такива случаи разпоредбата на чл. 33, ал. 1, т. 6 ЗМДТ позволява оценяването да се извърши по счетоводни данни. Затова е важно да се определи конкретната разпоредба, съгласно която се оценяват за целите на данък дарение придобитите по безвъзмезден начин дружествени дялове.

Според мен при придобиване на дружествени дялове по безвъзмезден начин по-скоро следва да се прилага разпоредбата на чл. 33, ал. 1, т. 6, предл. второ ЗМДТ, макар и разпоредбата на чл. 46, ал. 2, т. 2 ЗМДТ да не препраща към нея. По този

начин облагането на гружествени дялове ще е по-сходно на облагането на акции. Това би било и в унисон с принципа, че сходни ситуации следва да се регулират по сходен начин. Ако при наличие на значителни разходи и затруднение се урежда алтернативен ред за оценяване на акциите, то такъв ред би трябвало да има и за гружествените дялове.

При тези условия за определяне на пазарната стойност на гружествените дялове важат горепосочените коментари относно акциите. Но какво означава стойността на гружествените дялове (при значителни разходи или затруднение) да се определят по счетоводни данни? Съгласно параграф 1, т. 20 от ДР на ЗМДТ „оценката по счетоводни данни“ по чл. 33, ал. 1, т. 6 е „разликата между балансовата стойност на активите и балансовата стойност на пасивите на предприятието“. Защото счетоводният баланс на едно предприятие винаги трябва да се равнява (т.е. активите по счетоводния баланс трябва да са равни на пасивите по счетоводния баланс), то тази разпоредба трябва да се тълкува корективно. Законодателят е имал предвид разликата между балансовата стойност на активите и балансовата стойност на пасивите, без да се вземе предвид собственият капитал на предприятието²⁵. Следователно по-скоро това е оценката по счетоводни данни, което всъщност представлява стойността на нетните активи на предприятието. Когато активите на едно предприятие са на по-висока стойност от неговите пасиви (без собствен капитал), разликата представлява именно нетните активи на гружеството, на базата на които могат да се определят и цените на гружествените дялове²⁶.

²⁵ Всъщност това е един от по-стандартните методи за оценяване на гружествени дялове, при който, за да се определи стойността на 1 брой гружествен дял, броят на всички гружествени дялове се дели на собствения капитал на предприятието. Собственият капитал включва не само регистрирания капитал, но и натрупаните печалби или загубите от минали счетоводни периоди.

²⁶ Например гружество А има регистриран капитал от 100 лв., разпределени в 100 гружествени дяла с номинална стойност от 1 лв. Дружеството притежава 10 000 лв. активи и 5000 лв. пасиви (без собствен капитал). Нетните активи на гружеството са 5000 лв. и това е равно на собствения капитал на гружеството. По тази формула счетоводната стойност на един гружествен дял е 50 лв.

3.2. Ставка на данъка

Съгласно разпоредбата на чл. 47, ал. 1 ЗМДТ при дарение на имущество данъкът се начислява върху оценката на прехвърляното имущество в размер, определен от общинския съвет. Следователно конкретната ставка на данък дарение се определя по решение на съответния общински съвет.

Все пак чл. 47, ал. 1 ЗМДТ очертава определени граници, извън които общинските съвети нямат право да излизат. Така според ЗМДТ ставката на данък дарение е от 0.4 до 0.8 на сто, при дарение между братя и сестри и техните деца, и от 3.3 до 6.6 на сто, при дарение между останалите лица. По този начин законодателят урежда по-облекчен режим на облагане, когато дарението е между братя и сестри и техните деца. Следователно ниската ставка според мен би била приложима в следните четири случая: брат или сестра дарява на свой брат или сестра, брат или сестра дарява на дете на свой брат или сестра, дете дарява на брат или сестра на своите родители или дете дарява на дете на брат или сестра на своите родители. При това законодателят не прави разлика между родните братя и сестри и еднокръвните и едноутробни братя и сестри²⁷. Разлика не се прави и между родните деца и осиновените деца. При всички тези случаи според мен ниската ставка на данъка следва да се приложи.

4. Освобождаване от облагане

Законът предвижда някои различни хипотези, при които данък дарение (включително при безвъзмездно придобиване на дружествени дялове и акции) не се дължи.

Съгласно разпоредбата на чл. 44, ал. 6 ЗМДТ не се облагат с данък имуществата, придобити по дарение между роднини по права линия и между съпрузи. Относно роднините по права линия следва да се посочи, че законът не изисква родството

²⁷ Сравни с чл. 8, ал. 3 от Закона за наследството (Обн., ДВ, бр. 22 от 29.01.1949 г., в сила от 29.04.1949 г., последно изм. и доп. бр. 47 от 23.06.2009 г., в сила от 1.10.2009 г.).

по права линия да е директно. Например облекчението се прилага и тогава, когато страни по безвъзмездната сделка са прародители и внуци. Относно облекчението за безвъзмездни сделки между съпрузи следва да се има предвид, че законът не предвижда подобно облекчение за лица, които са във фактическо съпружеско съжителство. Следователно за прилагането на облекчението е нужно към датата на данъчното събитие да е налице законен брак между лицата – страни по безвъзмездната сделка.

Разпоредбата на чл. 48 ЗМДТ предвижда редица групи данъчни облекчения. Някои от тях се прилагат за всякакви имущества (включително гружествени дялове и акции), а групи само за конкретни видове имущества, които не включват гружествени дялове и акции (например определен вид недвижими имоти).

Предвидените данъчни облекчения са свързани предимно със специфичния вид и общественополезен характер на придобителите на имуществото²⁸. Други видове данъчни облекчения са свързани с целта (отново общественополезна) на гарението (например: гаренията за лечение на граждани; гаренията с хуманитарна цел на лица с намалена работоспособност от 50 до 100 на сто и социално слаби граждани).

От данък гарение са освободени и „обичайните погаръци“. ЗМДТ не дефинира какво е обичаен погарък. Според данъчната практиката обичайните погаръци могат да бъдат както парични, така и непарични. В този смисъл ЗМДТ не урежда ограничение във вида на самия обичаен гар. Според мен няма пречка за обичаен гар да се считат и гружествените дялове или акции в определени случаи.

²⁸ Така например държавама и общините; образователните, културните и научните организации на бюджетна издръжка, както и социалните и интегрирани здравно-социални услуги за резидентна грижа; Българският Червен кръст; национално представените организации на хора с увреждания и за хора с увреждания; фондовете за подпомагане на пострадали от природни бедствия и за опазване и възстановяване на исторически и културни паметници; лечебните заведения по чл. 5, ал. 1 от Закона за лечебните заведения; гаренията за юридическите лица с нестопанска цел, които получават субсидии от централния бюджет, и юридическите лица с нестопанска цел за осъществяване на общественополезна дейност; народните читалища.

В съдебната практика са налице дори случаи, при които „бакшиша“ в ресторантите и заведенията се приема за обичайно гарение по смисъла на ЗМДТ²⁹. Онова, което прави един погарък обичен по смисъла на ЗМДТ, е по-скоро поводът, поради който се прави погаръкът. Най-често това са определени дни или поводи, в които е обичайно да се правят погаръци (като сватби, кръщенета и групи празници). При такива ситуации не би следвало да се дължи данък гарение.

Цитирани източници

Минкова, Г. *Данъчни задължения*. София, Сиела, 2012 (Minkova, G. *Danachni zadaljeniya*. Sofia, Siela, 2012).

Минкова, Г. *Облагане на безвъзмездно получено имущество*. София. *Счетоводство, данъци и право* (Minkova, G. *Oblagane na bezvazmezdno polucheno imushtestvo*. Sofia, *Schetovodstvo, danatsi i parvo*) [online] <https://trudipravo.bg/izbrani-statii/oblagane-na-bezvazmezdno-polucheno-imushtestvo/> [accessed, 02/07/2024].

Стоянов, И. *Данъчно право и данъчен процес*. София, Феня, 2012 (Stoyanov, I. *Danachno parvo i danachev protses*. Sofia, Fenya, 2012).

Стоянов, П. *Данъчно право. 3-то допълнено и преработено изд.* София, БАН, 1994 (Stoyanov, P. *Danachno parvo. 3-to dopalнено i preraboteno izd.* Sofia, BAN, 1994).

Стоянов, П. *Основни начала на финансовата наука*. София, БАН, 1946 (Stoyanov, P. *Osnovni nachala na finansovata nauka*. Sofia, BAN, 1946).

Тихолов, С. *За някои проблеми при декларирането на данъците, установени в ЗМДТ*. София, електронно издание „Прегизвикай правото“, 2016 (Tiholov, S. *Za nyakoi problemi pri deklariraneto na danatsite, ustanoveni v ZMDT*. Sofia, Elektronno

²⁹ В този смисъл вж. Решение № 6947 от 9.06.2021 г. на ВАС по агм. г. № 12356/2020 г., VIII о., докладчик съдия Емилия Иванова. В подобен смисъл вж. Решение № 190 от 7.07.2020 г. на РС – Несебър по а. н. г. № 1820/2019 г. във връзка за отменена административна санкция във връзка с неиздаване на касова бележка за получен бакшиш в ресторант.

izdanie „Predizvikay pravoto“, 2016) [online] <https://www.challengingthelaw.com/danachno-pravo/deklarirane-zmdt/> [accessed, 02.07.2024].

Чилова, Н. *Данъчно право*. София, ИК – УНСС, 2023 (Chilova, N. *Danachno pravo*. Sofia, IK – UNSS, 2023).