



## ДАНЪЧНО ТРЕТИРАНЕ НА РАЗХОДИТЕ ЗА ДАРЕНИЯ

### **Христо Досев**

Дипломиран експерт-счетоводител,  
 регистриран одитор  
 Управляващ съдружник в „Досеви – консултации и одит“ ООД и в „Търтей консулт“ ООД – Габрово

<b>Ключови думи:</b>	<b>Резюме</b>
<p>ЗКПО                      ЗДДФЛ                      ЗДДС                      ЗМДТ                      ЗЗД                      Дарение                      Данъчно признат разход                      Данъчно облекчение                      Данъчно третиране</p>	<p>Наближава времето, през което започва годишното счетоводно и данъчно приключване и съответното подаване на годишните данъчни декларации от предприятията по реда на ЗКПО и респективно на едноличните търговци и физическите лица по реда на ЗДДФЛ. Не малка част от данъчно задължените ФЛ и ЮЛ се включиха в различни инициативи с цел подпомагане на всеобщата борба с пандемията, причинена от COVID-19. Това означава, че в някаква степен са направили лични дарения, като за тях биха възникнали условия да ползват даренията като механизъм за оптимизиране и намаляване на данъчните си задължения.</p> <p>В настоящата статия ще разгледаме как приложимото данъчно законодателство третира разходите за дарения, направени от дарителите. Ще акцентираме върху това кога и при какви ситуации счетоводно отчетените разходи ще намалят данъчната печалба на предприятията или дарението ще намали годишната данъчна основа на физическите лица.</p> <p>Специално за дарителите – физически лица, ще изясним двата подхода, посредством които могат да ползват данъчните облекчения за даренията.</p> <p>Когато съответните дарения са направени в натура (стоки), а не в пари, отражение би могло да намерят разпоредбите на ЗДДС, когато дарителят е упражнил правото си на данъчен кредит, когато е закупил стоките, предмет на дарението.</p> <p>Няма да пропуснем да споменем и как ЗМДТ третира акта на дарение и какви данъчни задължения биха могли да възникнат за надарените лица.</p>

## Въведение

Когато за първи път публикувахме статия в списание ИДЕС<sup>1</sup>, по незнайна причина избрахме в нея да разгледаме предизвикателствата пред счетоводното отчитане на даренията по реда на приложимата счетоводна база – национална и международна. Естествено тогава основно се фокусирахме на принципните постановки на приложимия за целта СС 20 – „Отчитане на правителствени дарения и оповестяване на правителствена помощ“ (МСС 20 *Счетоводно отчитане на безвъзмездните средства, предоставени от държавата, и оповестяване на държавната помощ*). Не можем да пропуснем факта да припомним на аудиторията, че тогава завършихме със сентенцията, която увековечава дарителската воля на един от основните спомоществователи на местното читалище (сега драматичен театър), е именно „*Дарителството е разликата между пестеливост и скъперничество*“. Сега точно седем години по-късно отново ще се върнем към даренията, но този път пречупени през призмата на дарителите и приложимото данъчно законодателство, предоставящо възможност посредством даренията съответните данъчно задължени лица да ползват данъчни облекчения и да намалят своите задължения за данъци.

## Изложение

В началото на 2021 година данъчно задължените физически и юридически лица следва да предприемат стъпки по определянето и респективно декларирането по надлежния ред на придобитите от тях облагаеми доходи и реализирани печалби от отминалата 2020 година. Навярно не са малко онези, които по време на годината, белязана от пандемията, причинена от COVID-19, са се включвали в благотворителни инициативи или са правели дарения по други поводи, в полза на нуждаещите се. Вярно е, че когато човек прави дарения, той не се води от някакви користни цели, а единственото му желание е по някакъв начин да бъде съпричастен към човечността и хуманността на делото, за което счита, че е призван. В същото време няма нищо лошо или странно, ако все пак е налице някаква възможност посредством направените дарения съответното данъчно задължено лице да оптимизира своите данъци, които дължи на база придобитите от него доходи и реализирани печалби през съответната данъчна година. В настоящата статия ще се спрем именно на това как и при какви условия направените дарения биха могли да се ползват като данъчни облекчения съгласно изискванията на материалните данъчни закони в лицето на Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) и Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ). Няма да пропуснем факта да поясним какви задължения биха възникнали по реда на Закона за местните данъци и такси (ЗМДТ), както и по реда на Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), когато дарението не е направено в пари, а в стоки

---

<sup>1</sup>Източник: <https://www.ides.bg/e-journal/2013/issue-5/05-2013-hristo-dosev>  
Текст на статията: <https://www.ides.bg/media/1341/05-2013-hristo-dosev.pdf>

(активи), за които данъчно задълженото лице е приспаднало данъчен кредит при тяхното придобиване.

#### *Същност на договора за дарение.*

Договорът за дарение е регламентиран в чл. 225-227 от Закона за задълженията и договорите (ЗЗД). По силата на договора дарителят преотстъпва **веднага и безвъзмездно** имуществено право на надарения, а той го приема. Дарението представлява безвъзмезден договор, при който за дарителя възниква задължение да прехвърли посоченото имущество, без да е налице насрещен еквивалент за предоставеното от него. Тоест без да е налице престация за това, което надареният е получил. Като нищожно би се считало дарението, когато то или мотивът, единствено поради който то е направено, са противни на закона или на добрите нрави, а така също и когато условията или тежестта са невъзможни.

#### *Счетоводно представяне на разходите за дарения:*

В условията, когато дарението е направено от физическо лице, което не е търговец и съответно не се счита за предприятие по смисъла на чл. 2 от Закона за счетоводството, няма как да говорим за някакво счетоводно отчитане. В същото време, когато дарителят е предприятие и съответно съставя финансови отчети съгласно възприетата база за съставяне и представяне – НСС или МСФО, актът на дарение има свое определено счетоводно отчитане в хронологичните счетоводни регистри и съответно представяне във финансовите отчети. Съгласно даденото определение в Общите разпоредби към НСС **разход** е намалението на икономическите изгоди през отчетния период под формата на изходящи потоци или намаление на активи, което води до намаление на собствения капитал и не е свързано с разпределения между собствениците на капитала. Ето защо безвъзмездното предоставяне на актив (без значение дали дарението е направено в парична, или натурална форма) представлява разход за предприятието, предоставящо дарението. Размерът на разхода е:

☞ предоставената сума, когато дарението е в парична форма. Когато дарението е предоставено в чуждестранна валута, размерът на разхода се определя по фиксинга на БНБ спрямо чуждестранната валута към датата, на която е направено дарението.

☞ балансовата стойност на актива, когато дарението е в натура (дарението е направено чрез предоставяне на надареното лице на стока, продукция, материален запас, ДМА).

#### *Данъчно третиране на разходите за даренията*

### **I. ЗАКОН ЗА КОРПОРАТИВНОТО ПОДОХОДНО ОБЛАГАНЕ**

Съгласно чл. 26, т. 7 от ЗКПО разходите за дарения не се признават за данъчни цели с изключение на посочените в чл. 31 от ЗКПО. Според неговите разпоредби за данъчни цели се признават отчетените разходи за дарения в следните размери:

**1. до 10 на сто** от счетоводната печалба, когато даренията са в полза на:

- ✓ здравни и лечебни заведения;
- ✓ социални или интегрирани здравно-социални услуги за резидентна грижа съгласно Закона за социалните услуги, както и на Агенцията за социално подпомагане и на фонд „Социална закрила“ към министъра на труда и социалната политика;
- ✓ детски ясли, детски градини, училища, висши училища или академии;
- ✓ бюджетни предприятия по смисъла на Закона за счетоводството;
- ✓ регистрирани в страната вероизповедания;
- ✓ специализирани предприятия или кооперации на хора с увреждания, вписани в регистъра по чл. 83 от Закона за хората с увреждания, както и в полза на Агенцията за хората с увреждания;
- ✓ хора с увреждания, както и за технически помощни средства за тях;
- ✓ лица, пострадали при бедствия по смисъла на Закона за защита при бедствия, или на семействата им;
- ✓ Българския Червен кръст;
- ✓ социално слаби лица;
- ✓ деца с увреждания или без родители;
- ✓ културни институти или за целите на културния, образователния или научния обмен по международен договор, по който Република България е страна;
- ✓ юридически лица с нестопанска цел със статут в обществена полза, с изключение на организации, подпомагащи културата по смисъла на Закона за меценатството;
- ✓ Фонд „Енергийна ефективност и възобновяеми източници“;
- ✓ комуни за лечение на наркозависими, както и на наркозависими лица за тяхното лечение;
- ✓ детския фонд на Организацията на обединените нации (УНИЦЕФ);
- ✓ социални предприятия, вписани в регистъра на социалните предприятия, за осъществяване на социалната им дейност и/или за постигане на социалните им цели.

**2. до 50 на сто** от счетоводната печалба, когато даренията са в полза на:

- ✓ Националната здравноосигурителна каса – за дейности във връзка с лечението на деца, финансирани с трансфери от бюджета на Министерство на здравеопазването;
- ✓ Център за асистирана репродукция.

**3. до 15 на сто** от счетоводната печалба, когато даренията представляват безвъзмездно предоставена помощ при условията и по реда на Закона за меценатството;

**4. без ограничение в размера** за дарения на компютри и периферни устройства за тях, които са произведени до една година преди датата на дарението, направени в полза на български училища, включително висши училища.

**Внимание! Дарителите – данъчно задължени по реда на ЗКПО лица, следва да знаят, че общият размер на всички признати разходи за дарения не може да надвишава 65 на сто от счетоводната печалба.**

Посочените облекчения се прилагат и за дарения, направени в полза на идентични или сходни на гореизброените лица, установени в или граждани на друга държава – членка на ЕС, или на държава – страна по Споразумението за ЕИП, когато лицето, направило дарението, притежава официален легализиран документ, удостоверяващ статута на получателя на дарението, издаден или заверен от компетентен орган на съответната чужда държава, и неговия превод на български език, извършен от заклет преводач.

В допълнение, материалният данъчен закон поставя условието, регламентирано в чл. 31, ал. 6 от ЗКПО, съгласно което не се признават за данъчни цели разходи за дарения, когато с дарението се облагодетелстват пряко или косвено ръководителите, които го отпускат, или тези, които се разпореждат с него, или са налице доказателства, че предметът на дарението не е получен.

За да бъде признат за целите на ЗКПО счетоводно отчетеният разход за дарение и съответно дарителят да ползва размера на дарението като данъчно облекчение посредством намаляване на данъчния си финансов резултат по смисъла на чл. 18 от ЗКПО, следва кумулативно да са спазени следните условия:

- ☞ данъчно задълженото лице да има реализирана счетоводна печалба;
- ☞ направеното дарение да е в полза на гореизброените лица и/или организации;
- ☞ размерът на дарението да бъде в рамките на посочените граници;
- ☞ във връзка с общовалидното изискване на ЗКПО за документална обосновааност на счетоводните разходи и с оглед ограничението за ползване на данъчното облекчение, когато са налице доказателства, че предметът на дарението не е получен, надареното лице следва да удостовери документално получаването на дарението. Тъй като няма предвидена специална форма и вид на документа, който да удостоверява предаването и получаването на дарението (с изключение на изискването за нотариална форма при дарение на недвижими имоти и съответната предвидена форма при прехвърляне на ценни книжа), то нашият съвет е в случая надареното лице да издаде на дарителя документ, като например: служебна бележка, сертификат, благодарствено писмо, протокол,

разписка и др.п. В този документ следва да се съдържа информация за вида на дарението, датата, на която дарението е получено, и категорията на лицето, т.е. в коя категория лица от чл. 31 от ЗКПО попада надареното лице.

Редът за ползване на разходите за дарение от страна на дарителя като данъчно облекчение изисква съответното данъчно задължено лице само да определи размера на данъчно признатите разходи за дарения. За целта то следва да попълни част II на приложение 1 към ГДД (образец 1011 от формуляра на ГДД за 2019 година). След което на база така определените данъчни признати разходи за дарения да извърши увеличение на счетоводния резултат за данъчни цели с непризнатите такива, като ги посочи на ред 26 от Помощната справка за целите на попълване на част V от образец 1010 на годишната данъчна декларация по чл. 92 от ЗКПО и после включи същата сума на ред 13 Други увеличения на счетоводния финансов резултат в колона А. Увеличения на част V от ГДД по чл. 92 от ЗКПО.

#### **Най-общо казано увеличение се извършва:**

☞ с размера на всички разходи за дарения, когато счетоводният резултат на данъчно задълженото лице за текущия период е загуба;

☞ с размера на всички разходи за дарения, когато са направени в полза на лица извън посочените в чл. 31 от ЗКПО;

☞ с размера на направените дарения, когато с тях се облагодетелстват ръководителите на лицата, които ги отпускат;

☞ с размера на превишението над определените в закона граници, когато даренията са в полза на лицата, посочени в чл. 31 от ЗКПО.

Фактът дали данъчно задълженото лице е определило правилно признатия разход за дарения, е предмет на последващ контрол от страна на органите на НАП при извършване на проверка или ревизия на съответното ДЗЛ.

## **II. ЗАКОН ЗА ДАНЪЦИТЕ ВЪРХУ ДОХОДИТЕ НА ФИЗИЧЕСКИТЕ ЛИЦА**

В Закона за данъците върху доходите на физическите лица е регламентиран размерът на данъчните облекчения, които се признават на физическите лица за направени от тях дарения. Съгласно чл. 22 от ЗДДФЛ сумата от данъчните основи по чл. 17 от закона<sup>2</sup>, а именно: данъчните основи за доходи от трудови правоотношения (чл. 25 от ЗДДФЛ), доходи от друга стопанска дейност (по чл. 30 от ЗДДФЛ, т.е. доходи от граждански договори, свободна професия, производство на продукти от селско, горско, ловно и рибно стопанство, авторски и лицензионни възнаграждения, доходи от упражняване на занаят, които не се облагат с патентен данък), доходи от наем или от друго възмездно предоставяне за

<sup>2</sup> Облагаемият доход от стопанска дейност на едноличните търговци е формираната по реда на ЗКПО данъчна печалба, ето защо, ако ЕТ направи разходи за дарение, за тях се прилагат разпоредбите на ЗКПО.

ползване на права или имущество (чл. 32 от ЗДДФЛ), доходи от прехвърляне на права или имущество (чл. 34 от ЗДДФЛ) и доходи от други източници (чл. 36 от ЗДДФЛ), се намаляват с направените през годината дарения в следните размери:

**1. до 5 на сто**, когато дарението е в полза на:

- ✓ здравни заведения по чл. 21, ал. 2, т. 1 – 3 от Закона за здравето;
- ✓ лечебни заведения;
- ✓ специализирани институции за предоставяне на социални услуги съгласно Закона за социално подпомагане (социални услуги за резидентна грижа съгласно Закона за социалните услуги след влизането в сила на този закон от 01.07.2020 г.), както и на Агенцията за социално подпомагане и на Фонд „Социална закрила“ към министъра на труда и социалната политика;
- ✓ детски ясли, детски градини, училища, висши училища или академии;
- ✓ бюджетни предприятия по смисъла на Закона за счетоводството;
- ✓ регистрирани в страната вероизповедания;
- ✓ специализирани предприятия или кооперации на хората с увреждания, вписани в регистъра по чл. 83 от Закона за хората с увреждания, както и в полза на Агенцията за хората с увреждания;
- ✓ Българския Червен кръст;
- ✓ културни институти, читалища, както и за целите на културния, образователния или научния обмен по международен договор, по който Република България е страна;
- ✓ юридически лица с нестопанска цел, регистрирани в Централния регистър на юридическите лица с нестопанска цел за осъществяване на общественополезна дейност, с изключение на организации, подпомагащи културата по смисъла на Закона за меценатството;
- ✓ Фонд „Енергийна ефективност и възобновяеми източници“;
- ✓ комуни за лечение на наркозависими;
- ✓ Детския фонд на Организацията на обединените нации (УНИЦЕФ).

**2. до 15 на сто** за дарения за култура. Съгласно параграф 1, т. 25 от ДР на ЗДДФЛ, „Дарение за култура“ е безвъзмездно предоставената помощ при условията и по реда на Закона за меценатството.

**3. до 50 на сто**, когато дарението е в полза на Националната здравноосигурителна каса – за дейности във връзка с лечението на деца, финансирани с трансфери от бюджета на Министерството на здравеопазването, и/или Център за асистирана репродукция.

И тук законодателят е лимитирал общия размер на направените дарения, за които съответното физическо лице – дарител, може да ползва данъчни облекчения по реда на ЗДДФЛ. Съгласно чл. 22, ал. 2 от закона

общият размер на данъчните облекчения не може да надвишава 65 на сто от данъчните основи по чл. 17 от закона.

Посочените облекчения се прилагат и за дарения, направени в полза на идентични или сходни на гореизброените лица, установени в или граждани на друга държава – членка на ЕС, или на държава – страна по Споразумението за ЕИП. За целта към годишната данъчна декларация се прилага официален легализиран документ, удостоверяващ статута на получателя на дарението, издаден или заверен от компетентен орган на съответната чужда държава, както и неговият превод на български език, направен от заклет преводач.

При оценяване на направеното дарение следва да се съблюдават изискванията на чл. 22, ал. 3 от ЗДДФЛ. Според цитираната норма, когато дарението е в непарична форма, неговият размер е цената на придобиване, отразена в документите за придобиване на предмета на дарението от дарителя, ако придобиването е станало до три месеца преди датата на дарението. В останалите случаи размерът на дарението е пазарната цена към датата на предоставяне на предмета на дарението.

Редът за ползване на направените дарения от страна на дарителя като данъчно облекчение може да се реализира посредством следните законово регламентирани възможности:

- **Чрез работодателя.** В тази хипотеза работодателят следва до 31 януари на следващата година да определи годишната данъчна основа и да преизчисли годишния данък на лицата, назначени по трудов договор при него. Тази възможност се прилага, когато:

- ✓ даренията са удържани от работодателя при изплащане на дохода от трудово правоотношение и той ги е предал в полза на надареното лице; и
- ✓ в срок от 30 ноември до 31 декември на данъчната година работникът/служителят е предоставил на работодателя:
  - копия на документи, удостоверяващи, че дареното лице е от изброените в закона лица и че предметът на дарението е получен;
  - и писмена декларация, че към момента на подаването ѝ работникът/служителят няма подлежащи на принудително изпълнение публични задължения или че за данъчната година ще подава годишна данъчна декларация. Тази декларация няма бланка.

Работодателят приспада до определените в закона лимити данъчните облекчения при преизчисляване на дължимия годишен данък и в случай че възникне данък за възстановяване, го възстановява на лицето в срок до 31 януари на следващата година.

- **Чрез подаване на ГДД.** В тази хипотеза съответните физически лица следва да подадат ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ в периода от 10 януари до 30 април на следващата година. При тази възможност се изисква:



- към ГДД да се приложат копия на документи, удостоверяващи, че дареното лице е от изброените в чл. 22, ал. 1 и че предметът на дарението е получен (чл. 23, ал. 1, т. 4 от ЗДДФЛ);
- данъчно задълженото лице да няма подлежащи на принудително изпълнение публични задължения към датата на подаване на годишната данъчна декларация.

В този случай данъчно задълженото лице следва да попълни част IV Данъчно облекчение за дарения на Приложение № 10 ползване на данъчни облекчения към ГДД (образец 2010 от формуляра на ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ за 2019 година). В това приложение се попълва размерът на направените дарения към различните категории лица и се определя максималният размер на данъчното облекчение, което може да ползва съответното физическо лице, съответно така определената сума се прехвърля в ред 5 на част VIII на Приложение № 10 и заедно с размера на другите признати за лицето данъчни облекчения се прехвърля на ред 2 Общ размер на данъчните облекчения, част IV Изчисляване на данъка върху общата годишна данъчна основа на ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ (образец 2001).

Във връзка с изискването физическото лице да няма подлежащи на принудително изпълнение публични задължения към датата на подаване на ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ, следва да се има предвид, че в чл. 209, ал. 2 от ДОПК са посочени изпълнителните основания, при наличието на които може да бъде предприето принудително изпълнение, а именно:

1. ревизионен акт, независимо дали е обжалван;
2. декларация, подадена от задължено лице с изчислени от него задължения за данъци или задължителни осигурителни вноски;
3. актовете по чл. 106 ДОПК (акт за установяване на вземането, издаден от орган по приходите, с който служебно се коригира подадена от задълженото лице декларация) и по чл. 107 ДОПК (акт, издаден от орган по приходите, с който се установява размерът на дължимия данък или осигурителната вноска въз основа на подадена от задълженото лице декларация), независимо дали са обжалвани;
4. решение, издадено от митническите органи, независимо дали е обжалвано;
5. влязло в сила наказателно постановление;
6. влезли в сила решения, присъди и определения на съдилищата, както и решения на Европейската комисия, на Съвета на Европейския съюз, на Съда на Европейските общности и на Европейската централна банка;
7. разпореждане за събиране на суми, издадено от органите на Националния осигурителен институт, независимо дали е обжалвано;
8. разпореждане по чл. 211, ал. 3 ДОПК (разпореждане за изпълнение от публичния изпълнител за ангажиране на солидарна отговорност на трето лице), независимо дали е обжалвано.

### III. ЗАКОН ЗА МЕСТНИТЕ ДАНЪЦИ И ТАКСИ

При дарения данъчни задължения биха възникнали и за самите надарени лица. И ако задължението може да не се свързва с плащане на данък, то много по-вероятно би могло да възникне задължение за деклариране на полученото дарение. Независимо от факта, че статията предимно разглежда данъчното третиране на направените разходи за дарения от страна на дарителите, смятаме за уместно да обърнем внимание и на този факт, тъй като не е маловажен.

Съгласно разпоредбите на ЗМДТ на облагане с местен данък подлежат безвъзмездно придобитите имуществата, каквито представляват даренията. Данъкът се дължи от получателя (приобретателя) на имуществото, **освен ако страните не са се уговорили друго**, и се заплаща в общината по седалище (местоживееене) на задълженото лице, което е получило дарението. Размерът на данъка се определя от всяка община в рамките на 3,3 до 6,6 на сто от стойността на имуществото (с изключения на дарение между братя, сестри и техните деца – тогава данъкът е в размер от 0,4 до 0,8 на сто). Имуществото се оценява по пазарната му стойност към датата на предаването.

И в ЗМДТ са предвидени определени облекчения. Съгласно чл. 48, ал. 1 от данък се освобождават:

1. придобитите имуществата от:

- държавата 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;
- законно регистрираните вероизповедания в страната за имотите по чл. 24, ал. 1, т. 9.

2. даренията за лечение на граждани на държава – членка на Европейския съюз, или на друга държава – страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство, както и на технически помощни средства за хора с увреждания;

3. даренията с хуманитарна цел на лица с намалена работоспособност от 50 до 100 на сто и социално слаби граждани;

4. даренията за юридическите лица с нестопанска цел, които получават субсидии от централния бюджет, и юридическите лица с

нестопанска цел за осъществяване на общественополезна дейност за получените и предоставените дарения;

5. обичайните подаръци;
6. имуществото, което е прехвърлено по безвъзмезден начин в изпълнение на задължение, произтичащо от закон;
7. даренията в полза на народните читалища;
8. безвъзмездно предоставената помощ при условията и по реда на Закона за меценатството.

В двумесечен срок от безвъзмездното придобиване на имущество лицата, които са го получили, следва да подадат декларация по ЗМДТ и да заплатят дължимия данък. Обръщаме внимание, че поради липса на данъчно задължение по реда на ЗМДТ декларацията за безвъзмездно придобиване на имущество не се подава при:

- дарения между роднини по права линия и между съпрузи;
- получени обичайни подаръци;
- имуществото, което е прехвърлено по безвъзмезден начин в изпълнение на задължение, произтичащо от закон;
- за получени и предоставени дарения от ЮЛНЦ за осъществяване на общественополезна дейност.

Това означава, че извън посочените случаи, **дори и да не се дължи местен данък, съответният получател на дарението следва да подаде декларация по ЗМДТ**, в която декларация се посочва основанието за освобождаване от местен данък.

#### IV. ЗАКОН ЗА ДАНЪК ВЪРХУ ДОБАВЕНАТА СТОЙНОСТ

Разпоредбите на ЗДДС намират приложение, когато ДЗЛ, регистрирано по ЗДДС, направи дарение в натура, т.е. предостави безвъзмездно стоки и активи. В случай че дарението е парично, същото не представлява доставка по смисъла на ЗДДС и разпоредбите на закона нямат приложение.

Съгласно чл. 6, ал. 3, т. 2 от ЗДДС за възмездна доставка на стока се приема безвъзмездното прехвърляне на собственост или друго вещно право върху стоката на трети лица, **когато при производството, вноса или придобиването ѝ е приспаднал данъчен кредит** изцяло, частично или пропорционално на степента на използване за независима икономическа дейност. Съгласно чл. 20, ал. 3 от ППЗДДС разпоредбата на чл. 6, ал. 3, т. 1 и 2 от закона се прилага и когато при производството, вноса или придобиването на стоката не е приспаднал данъчен кредит, **но за направени по нея подобрения е приспаднал данъчен кредит** пропорционално на степента на използване за независима икономическа дейност. Ето защо, ако дарителят е регистрирано по ЗДДС лице и дарява актив, за който при придобиването не е ползвал данъчен кредит, то разпореждането с този актив ще е извън обхвата на ДДС и лицето няма да има задължения по закона.

В случай че дарителят е ползвал данъчен кредит при придобиването на актива или при извършване на подобрения върху него и впоследствие го дари, то тази доставка ще се разглежда като възмездна такава и ще е свързана със задължението на дарителя да начисли ДДС. Данъчното събитие за доставката възниква на датата на предоставянето на стоката/актива и на тази дата дължимият ДДС става изискуем. Данъчната основа, върху която се начислява данък, се определя по реда на чл. 27, ал. 1 от закона и е в размер на данъчната основа при придобиването или себестойността на стоката, а в случаите на внос е данъчната основа при вноса, **намалена с разходи за изхабяване предвид обичайния икономически живот на стоката**. Когато данъчната основа не може да се определи по посочения ред, данъчната основа се определя като пазарната цена на стоката.

Начисляването на ДДС става посредством издаване от страна на дарителя на протокол по чл. 117, ал. 1, т. 3 от ЗДДС, който протокол се издава в срок до 15 дни от датата, на която данъкът става изискуем. Протоколът се отразява в дневника за продажби в месеца на издаването му.

Начисляването на ДДС от страна на доставчика (дарителя) е свързано с отразяване на разход за ДДС, който разход за целите на ЗКПО ще бъде признат само и единствено ако и разходът за дарение е признат за целите на ЗКПО. В случай че разходът за дарение не е признат като данъчен разход, то и съответният му разход за корекция на данъчния кредит ще подлежи на регулация по реда на чл. 26, т. 3 от закона, съгласно който за данъчни цели не се признава разход за начислен ДДС, когато разходът от стопанската операция, с която е свързан данъкът върху добавената стойност, не е признат за данъчни цели.

**Пример:** Нека разгледаме следния пример. Дружество „Синева” ООД дарява на ЮАНЦ със статут в обществена полза свой ползван за целите на независимата си икономическа дейност ДМА, за който при придобиването му е ползван данъчен кредит. Към датата на дарението ДМА има балансова стойност в размер на 1 000 лева, а в данъчния амортизационен план данъчната му стойност е 800 лева. Дружеството е приключило финансовата година със счетоводна печалба в размер на 6 000 лева. Предприятието е изчислило, че данъчната основа по реда на чл. 27, ал. 1 от ЗДДС е 800 лева, поради което като задължение по реда на ЗДДС дружеството е начислило ДДС в размер на 160 лева ( $800 \text{ лв.} \times 20\% = 160 \text{ лв.}$ ). При попълване на своята ГДД по чл. 92 от ЗКПО „Синева” ООД следва да се съобрази със следното при определяне на своя данъчен финансов резултат:

- увеличава своя счетоводен финансов резултат със сумата от 1 000 лева на основание чл. 66, ал. 1 от ЗКПО;
- намалява своя счетоводен финансов резултат със сумата от 800 лева на основание чл. 66, ал. 2 от ЗКПО;
- определя, че данъчно признатият размер на разходите за дарения по реда на чл. 31 от ЗКПО е 10% от 6 000 лева, тоест само 600 лева. Това

означава, че след като дружеството е отчетло счетоводен разход за дарение в размер на 1 000 лева, то непризнатият размер за целите на ЗКПО на разхода за дарение ще е в размер на 400 лева (1 000 лв. разход за дарение – 600 лв. данъчно признат разход – 400 лв. данъчно непризнат разход);

➤ увеличава своя счетоводен финансов резултат със сумата от 400 лева на основание чл. 26, т. 7 от ЗКПО;

➤ определя частта от начисления ДДС в размер на 160 лева, която съответства на непризнатия счетоводен разход за направеното дарение. След като счетоводният разход за дарение е 1 000 лева, а данъчно непризнатият разход за дарение е 400 лева, то тогава ЗКПО не признава 40% от счетоводно направения разход за дарение ( $400 / 1\,000 \times 100 = 40\%$ ). Ето защо непризнатият разход за ДДС следва да се изчисли като 40% от начисления общо 160 лева ДДС или това е сума в размер на 64 лева ( $160 \text{ лв.} \times 40\% = 64 \text{ лв.}$ );

➤ увеличава своя счетоводен финансов резултат със сумата от 64 лева на основание чл. 26, т. 3 от ЗКПО.

### **Заклучение**

Една стара китайска поговорка гласи: *Да покаже съчувствие към хората, облекчавайки тежестта на данъците, е задължение на владетеля; да предложат личното си имущество, пренебрегвайки личното в полза на общественото, е задължение на хората*<sup>3</sup>. Така или иначе от данъците отърване няма, но нищо не пречи всеки един от нас да направи дарение в полза на обществото, от което би могло да извлече две ползи. Тази, по-важната, свързана с хуманното дело, и тази, по-маловажната, свързана с възможността за намаляване на данъчните си задължения.

### **Библиографска справка:**

1. Закон за корпоративното подоходно облагане, в сила от 01.01.2007 г., обн., ДВ, бр. 105 от 22 декември 2006 г., последно изм. и доп., ДВ, бр. 69 от 4 август 2020 г.

2. Закон за данъците върху доходите на физическите лица, в сила от 01.01.2007 г., обн., ДВ, бр. 95 от 24 ноември 2006 г., последно доп., ДВ, бр. 60 от 7 юли 2020 г.

3. Закон за местните данъци и такси, в сила от 01.01.1998 г., обн. ДВ, бр. 117 от 10 декември 1997 г., последно изм., ДВ, бр. 71 от 11 август 2020 г.

4. Закон за задълженията и договорите, в сила от 01.01.1951 г., обн., ДВ, бр. 275 от 22 ноември 1950 г., последно доп., ДВ, бр. 42 от 22 май 2018 г.

<sup>3</sup> Мъдростта на древен Китай, ИК „Пергамент прес“, София 2012 г.

## TAX TREATMENT OF DONATION EXPENSES

### **Hristo Dosev**

*Certified Public Accountant, Registered Auditor*

*Managing Partner*

*“Dosevi – consultations and audit” LTD &*

*“Tartey consult” LTD – Gabrovo*

<b>Keywords:</b>	<b>Summary</b>
<p><i>The Corporate Income Tax Act</i></p> <p><i>The Personal Income Tax Act</i></p> <p><i>The Value Added Tax Act</i></p> <p><i>The Local Taxes and Fees Act</i></p> <p><i>The Obligations and Contracts Act</i></p> <p><i>Donation</i></p> <p><i>Tax-deductible Expense</i></p> <p><i>Tax Relief</i></p> <p><i>Tax Treatment</i></p>	<p><i>Time is coming for the annual closure of accounts for accounting and tax purposes and the filing of the annual tax returns by entities, as provided for in the Corporate Income Tax Act, and, respectively, by sole proprietors and natural persons, as provided for in the Personal Income Tax Act. Not a small part of taxable natural persons and legal entities took part in various initiatives aimed at supporting the universal fight against the COVID-19 pandemic. This means that to a certain degree they have made personal donations and in this respect circumstances could have occurred allowing them to use those donations as a mechanism for tax liability optimization and reduction.</i></p> <p><i>This article will discuss how the applicable tax law treats expenses for donations made by donors. The paper will highlight when and under what circumstances the expenses accounted for will reduce taxable profits of entities or the donation will reduce the annual tax base for natural persons.</i></p> <p><i>In particular, for natural person donors, we shall clarify the two approaches under which they may use tax relief for donations.</i></p> <p><i>Where the donations are in-kind (goods), and not in cash, the provisions of the Value Added Tax Act could apply if the donor has exercised its right of deduction of tax credit when purchasing the goods to be donated.</i></p> <p><i>The article will not miss mentioning how the Local Taxes and Fees Act treats donations and what tax liabilities might arise for donees.</i></p>