

З_605/23.02.2012 г.

ЗДДС, чл. 68 - чл. 72;
ЗДДС, чл. 73, ал. 1;
ЗКПО, чл. 10;
ЗКПО, чл. 204;
ЗКПО, чл. 210;
ЗКПО, чл. 215

Относно: данъчно третиране на разходите, свързани с поддръжката, ремонта и експлоатацията на лек автомобил /6+1 места/ по реда на Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) и Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО)

Според изложеното в запитването, дружество е закупило през м.12.2011 г. фирмен автомобил марка Опел Зафира с брой места за сядане с мястото на водача 6+1, което е характеристика от производителя. Обяснява се, че двете задни седалки не отнемат мястото на багажника. Автомобилът е със смесено предназначение – за представителни цели и за дейности, свързани с дейността на фирмата. За реализирания пробег, когато автомобилът е ползван за представителни цели, не се осчетоводяват разходи за горива и не се ползва данъчен кредит. За пробега, реализиран във връзка с дейността в случаите, когато се превозват работници до обекти, материали, лека строителна техника и др. /дружеството има приоритетно строителна дейност, има три наети лица/, се осчетоводяват на разход горива с право на приспадане на данъчен кредит. Поставен е въпроса дали това е правилно? Желаят да им бъде разяснено и как да се третират съгласно ЗДДС и ЗКПО останалите разходи - за поддръжката, ремонта и експлоатацията на автомобила.

Предвид непълната фактическа обстановка с оглед разпоредбите на ЗДДС (обн. ДВ, бр. 63 от 4 август 2006 г., посл. изм. ДВ, бр. 99 от 16.12.2011 г.) и ЗКПО (обн. ДВ, бр.105 от 22 декември 2006 г., посл. изм. ДВ, бр. 99 от 16 декември 2011 г.) изразяваме следното принципино становище:

Данъчно третиране по ЗДДС:

Условията и редът за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит са уредени в разпоредбите на чл. 68 - чл. 72 от ЗДДС. Съгласно на чл. 69 от закона, когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице **облагаеми доставки**, лицето има право да приспадне:

1. данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави;
2. начисления данък при внос на стоки по чл. 56 и 57;
3. изискуемия от него данък като платец по глава осма.

Видно от цитираната разпоредба, за да е налице право на приспадане на данъчен кредит за получените стоки и услуги, същите следва да бъдат използвани за извършване на **облагаеми доставки**.

Ограниченията на правото на приспадане на данъчен кредит са регламентирани в разпоредбата на чл. 70 от ЗДДС. На основание чл. 70, ал. 1, т. 5 от закона право на приспадане на данъчен кредит **не е налице**, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 и 74 от закона, когато стоките или услугите са свързани с поддръжката, ремонта, подобрието или експлоатацията на мотоциклет или лек автомобил, както и за получените транспортни услуги или таксиметровите превози с такива превозни средства.

Следователно ограничението на чл. 70, ал. 1, т. 5 от ЗДДС се отнася само за автомобил, който е лек по смисъла на закона. Определение на понятието „лек автомобил” е дадено в т. 18 на § 1 от ДР на ЗДДС, където е указано, че „лек автомобил” е автомобил, в който броят на местата за сядане без мястото на водача не превишава пет. При определяне местата за сядане се вземат предвид само седалките, монтирани от производителя.

Според изложеното в запитването дружеството е придобило автомобил, който е с 6+1 места като е посочено, че броят на местата за сядане е характеристика от производителя.

Предвид гореизложеното, в случай, че автомобилът, който е придобит не е лек по смисъла на т. 18 от § 1 на ДР на ЗДДС, то за дружеството няма да е налице ограничението за правото на приспадане на данъчен кредит, посочено в разпоредбата на чл. 70, ал. 1, т. 5 от същия закон. Поради това следва да се имат предвид ограниченията на правото на данъчен кредит, свързани с обстоятелствата посочени в т. 2 и т. 3 на чл. 70, ал. 1 от ЗДДС, както следва:

- стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности различни от икономическата дейност на лицето;

- стоките или услугите са предназначени за представителни или развлекателни цели.

Представителни или развлекателни цели по смисъла на чл. 70, ал. 1, т. 3 от закона са посрещане, престой и изпращане на гости и делегации, нощувки, консумация на храна и напитки, организиране на делови срещи, тържества, развлекателни мероприятия; екскурзии /чл. 62, ал. 1 от ППЗДДС/.

Съгласно чл. 70, ал. 3, т. 2 от ЗДДС, ал. 1, т. 2 от същата разпоредба не се прилага за транспортното обслужване от местоживеенето до местоработата и обратно от работодателя на работниците и служителите му, включително на тези по договори за управление, предоставяно безвъзмездно от работодателя, за целите на икономическата му дейност.

Следователно правото на приспадане на данъчен кредит за разходите за поддръжката, ремонта или експлоатацията на посочения автомобил ще е налице, при условие, че същият ще се използва за извършване на последващи облагаеми доставки, т.е. в случай, че превозното средство се използва за последващи доставки, свързани с дейността на дружеството по занятие и получените стоки и услуги имат за цел да обезпечат основната дейност на същото.

Следва обаче да се посочи, че в разпоредбата на чл. 73 от закона е предвидено право на приспадане на частичен данъчен кредит за стоките и услугите, които се използват както за извършване на доставки, за които регистрираното лице има право на приспадане на данъчен кредит, така и за доставки или дейности, за които няма такова право. Предвид изложеното при положение, че дружеството използва автомобила както за дейности, за които няма право на приспадане на данъчен кредит, така и за извършване на облагаеми доставки, то за стоките или услугите, свързани с поддръжката, ремонта или експлоатацията на същия, ще е налице право на приспадане на частичен данъчен кредит. Размерът му се определя по реда на чл. 73, ал. 2 - ал. 8 от ЗДДС. В този случай е необходимо да разполагат с доказателства, че автомобилът се използва и за извършване на облагаеми доставки.

Данъчно третиране по ЗКПО:

Видно от запитването, дружеството **не осчетоводява разходи за горива** за пробег, когато автомобилът се използва за представителни цели. В тази връзка е необходимо да се има предвид, че нормата на чл. 4 от Закона за счетоводството /ЗСч/ въвежда задължение за спазване на основните счетоводни принципи. В този смисъл предприятията осъществяват счетоводството на основата на документалната обосновааност на стопанските операции и факти, като спазват изискванията за съставянето на документите съгласно действащото законодателство. Едновременно с това и в контекста на принципа на текущо начисляване, счетоводството се осъществява в съответствие с принципа на текущо начисляване - приходите и разходите, произтичащи от сделки и събития, се начисляват към момента на тяхното възникване, независимо от момента на получаването или плащането на паричните средства. Видно от изложените правни норми, дружеството следва да осчетоводява извършените разходи за горива, дори и когато автомобилът е използван за представителни цели.

Поради неизчерпателно представената фактическа обстановка във връзка с ползването на автомобила, с оглед правилното квалифициране от страна на дружеството на извършените разходи от гледна точка на ЗКПО, е необходимо да се има предвид следното:

Съгласно чл. 204, т. 1 от ЗКПО с данък върху разходите се облагат документално обосновааните представителни разходи, свързани с дейността. ЗКПО не съдържа дефиниция

на понятието „представителни разходи“. За целите на корпоративното облагане би следвало също да се ползва определението за представителни цели, дадено в чл. 62 от ППЗДДС. По силата на чл. 211 от ЗКПО данъчната основа за определяне на данъка върху разходите по чл. 204, т. 1 от същия са начислените разходи за съответния месец.

Освен това съгласно чл. 204, т. 3 от ЗКПО с данък върху разходите се облагат документално обоснованите разходи, свързани с експлоатацията на превозни средства, когато с тях се осъществява **управленска дейност**. „Разходи за поддръжка, ремонт и експлоатация на превозни средства“ са пряко свързаните с поддръжката, ремонта и експлоатацията на превозните средства счетоводни разходи за: горива, гориво-смазочни материали и други консумативи; резервни части; труд за ремонт, включително за бояджийски и тенекеджийски услуги; технически прегледи и паркинг; козметика и аксесоари, съгласно параграф 1, т. 39 от Допълнителните разпоредби на ЗКПО.

В ЗКПО не е налице легална дефиниция на понятието „управленска дейност“. По аргумент на чл. 37 от Указ № 883 за прилагане на Закона за нормативните актове, съдържанието на понятието може да се извлече от общоприетия му смисъл, или то би следвало да се тълкува като дейност на управителните органи, свързана с организация, контрол и вземане на решения относно дейността на предприятието.

Според приложимото данъчно третиране описаните в запитването разходи следва да бъдат обособени в следните три групи, а именно:

1. Разходи за поддръжка, ремонт и експлоатация на превозни средства, когато те се използват за извършване на дейност по занятие.

По принцип тези разходи не подлежат на облагане с данък върху разходите по реда на чл. 204, т. 3 от ЗКПО. В тази категория биха попаднали разходите, свързани с използването на автомобила за превоз на материали, лека строителна техника и др. до строителните обекти, ако същите са документално обосновани съгласно изискванията на чл. 10 от ЗКПО /фактура за закупено гориво, фискална касова бележка, пътен лист и др. документи, доказващи извършването на конкретната дейност/ и чл. 7 от Закона за счетоводство /ЗСч/. При липса на документална обоснованост те биха представлявали непризнати за данъчни цели разходи съгласно чл. 26, т. 2 от ЗКПО.

2. Разходи за поддръжка, ремонт и експлоатация на превозни средства, когато те се използват за извършване на управленската дейност.

Тези разходи подлежат на облагане с данък върху разходите по реда на чл. 204, т. 3 от ЗКПО и също следва да бъдат документално обосновани. Съгласно разпоредбата на чл. 10, ал. 6 от ЗКПО документална обоснованост за разходите по чл. 204, т. 1 и т. 3, обложени с данък върху разходите, е налице и когато те са документирани само с фискална касова бележка от фискално устройство. Разходите по чл. 204, т. 3 от ЗКПО, обложени с данък върху разходите, се признават за данъчни цели и когато не е издаден пътен лист. Разходът и данъкът върху него се признават за данъчни цели в годината на начисляване. Данъкът е окончателен.

Когато лекият автомобил се използва едновременно за извършване на дейност по занятие и управленска дейност, за определяне размера на данъчната основа за облагане следва да се имат предвид разпоредбите на чл. 215, ал. 2 от ЗКПО, а именно:

- разходите за експлоатация се отнасят към управленската дейност на базата на изминатите за тази дейност километри през текущия месец;

- разходите за поддръжка и ремонт се отнасят към управленската дейност на базата на изминатите за тази дейност километри от съответното превозно средство за последните 12 месеца, включително текущия месец.

Следва да се има предвид, че ако превозното средство се използва за удовлетворяване на личните нужди на собственика, персонала и/или на трети лица, то тогава са налице разходи, несвързани с дейността, поради което следва да се преобразува финансовият резултат на основание чл. 23, ал. 2, т. 1 във връзка с чл. 26, т. 1 от ЗКПО с всички счетоводно отчетени разходи.

3. Разходи, свързани с превоз на работниците от местоживеенето до местоработата им и обратно с лекия автомобил.

По отношение на тези разходи при определени условия биха намерили приложение разпоредбите на чл. 204, т. 2 и чл. 210 от ЗКПО, съответно определението на „социални разходи, предоставени в натура“, дадено с § 1, т. 34 от ДР на същия закон.

На първо място следва да се отбележи, че транспортното обслужване от местоживеенето до местоработата попада в обхвата на социалните придобивки, посочени в чл. 294 от Кодекса на труда (КТ), но за да бъдат определени разходите за осигуряването му като „социални разходи, предоставени в натура“, по смисъла на § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО, следва тази социална придобивка да е достъпна за всички работници и служители и за лицата, наети по договор за управление и контрол. В случай, че социалната придобивка не е достъпна за всички посочени лица, то разходите за нейното осигуряване не представляват социални разходи по смисъла на дефиницията на § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО, а следва да се третираат като непризнати за данъчни цели разходи по реда на чл. 26, т. 1 от ЗКПО.

В случай, че разходите за транспорт на работниците представляват социални разходи по смисъла на § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО, следва да се има предвид и разпоредбата на чл. 210 от ЗКПО, която предвижда освобождаване от облагане на тези разходи в определени случаи. Съгласно обаче чл. 210, ал. 2 от ЗКПО разходите за транспорт не са освободени, когато транспортът е осъществен с лек автомобил или по допълнителни автобусни линии. По смисъла на § 1, т. 37 от ДР на ЗКПО „лек автомобил“ е този, в който броят на местата за сядане без мястото на водача не превишава 8. Разпоредбата на чл. 210, ал. 3 от ЗКПО допуска освобождаване от облагане за случаите, когато транспортът се осъществява с лек автомобил при условие, че транспортът се осъществява до трудно достъпни и отдалечени райони и без извършването на разхода данъчно задълженото лице не може да осигури осъществяването на дейността си. В тази хипотеза извършените от работодателя разходи за транспорт не целят задоволяване на социални потребности на наетите лица, а гарантират осъществяването на стопанската му дейност и поради това законодателят е предвидил те да бъдат освободени от данък.

При условие, че се използва посоченото превозно средство, но извършените разходи не отговарят на определението за социални разходи, предоставени в натура, при признаването на разходите за транспортни услуги за данъчни цели, следва да се има предвид разпоредбата на чл. 11 от ЗКПО, съгласно която за данъчни цели се признават разходи, които са определени като задължителни с нормативен акт. Разходите за транспорт от местоживеене до месторабота не са определени като задължителни с нормативен акт, изключвайки дадената възможност на работодателя по своя преценка да осъществява превоз на персонала по реда на чл. 294 от КТ. Ето защо при посочената хипотеза, изразяваме мнение, че тези разходи се явяват несвързани с дейността и при отразяването на тези разходи за данъчни цели следва да се спазват общите правила на чл. 26 във връзка с чл. 10 от ЗКПО.