

Изх. №53-00-61

24.03.2017 г.

чл. 24, ал. 2, т. 9 от ЗДФЛ

чл. 204, ал. 1, т. 2 от ЗКПО

В дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика”, е постъпило Ваше писмено запитване, прието с вх. №53-00-61/08.03.2017 г. във връзка с прилагането на разпоредбите на *Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО), Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДФЛ), Кодекса за социално осигуряване (КСО) и Наредбата за елементите на възнаграждението и за доходите, върху които се правят осигурителни вноски (НЕВДПОВ)*

В запитването е изложена следната фактическа обстановка:

Общото събрание на „ДД“ ООД е взело решение да осигури достъп на служителите до спортни центрове, за да задоволи техните социално-битови и културни потребности чрез „Мулти спорт“ карта. Достъп до тези услуги ще имат всички служители, вкл. изпълнителите по договор за управление и контрол. Карта се издава на всеки желаещ, подал писмено заявление. Стойността на картата се поема изцяло от работодателя и няма участие от страна на служителя. За направените заявки за издаване на карта, работодателят заплаща дължимата сума на доставчика на услугата „Мулти спорт“ карта, а на служителите се предоставя карта за достъп до спортните центрове, включени в програмата. За служителите, които не искат да се включат в програмата се дава възможност да участват в регулярно организираните: преходи във и велосипедни разходки в градина.

Във връзка с изложената фактическа обстановка са поставени следните въпроси:

1. Така организираната програма за социално-битово обслужване отговаря ли на изискванията в чл. 294 от Кодекса на труда (КТ) и на §1, т. 34 от ДР на ЗКПО и съответно приложимо ли е облагане с данък върху социалните разходи по чл. 204, ал. 1, т. 2 от ЗКПО?

2. Дължат ли се социално-осигурителни и здравни вноски върху разходите за карти?

3. Дължи ли се данък съгласно ЗДФЛ върху разходите за карти?

Предвид изложените обстоятелства, въпросите и относимата към тях нормативна уредба, изразявам следното становище:

По първи въпрос

На основание чл. 204, ал. 1, т. 2 от ЗКПО социалните разходи, предоставени в натура на работници и служители и лица, наети по договор за управление и контрол (наети лица) се облагат с данък върху разходите. Според разпоредбата на §1, т. 34 от ДР на ЗКПО „социални разходи, предоставени в натура“ са: отчетените като разходи социални придобивки по чл. 294 от КТ и предоставени по реда и начина, определени от чл. 293 от КТ или от ръководството на предприятието. Социалните придобивки трябва да са достъпни до всички работници и служители и за лицата, наети по договори за управление и контрол. Не е налице предоставяне на социални разходи в натура, когато между работодателя или възложителя и лицата по изречение второ са налице парични взаимоотношения под каквато и да е форма по отношение на получените социални придобивки.

От цитираното определение се извеждат критериите, които трябва да са изпълнени едновременно, за да бъдат квалифицирани дадени разходи като социални разходи в натура. Едно от изискванията е, социалните придобивки трябва да са достъпни за всички работници и служители и за лицата, наети по договор за управление и контрол (наети лица). За да се счита за достъпна социалната придобивка, тя трябва да е на разположение на всички наети лица, да може да се ползва по право от всички тях. В случай, че работодателят дава възможност на всички служители и наети лица да изберат дали да получат карта за спорт или друга социална придобивка, изискването за общодостъпност на социалните разходи, постановено в §1, т. 34 от ДР на ЗКПО ще е изпълнено. В този смисъл е изразено становище, с писмо изх. № 24-39-162/03.02.2016 г. на ЦУ на НАП, поместено на интернет страницата на агенцията на адрес – www.nap.bg.

За да е изпълнен критерият „общодостъпност“ работодателят следва да осигури възможност за избор между няколко социални придобивки в приблизително еднаква стойност в натура или съответстващото им заплащане в пари.

Доколко дадена придобивка попада сред посочените в чл. 294 от КТ, следва да се има предвид, че законодателят е формулирал придобивките общо, като принцип, а не ги е изброявал изчерпателно. Поради това и доколкото т. 7 на чл. 294 от КТ дава широка възможност за предоставяне на други (извън посочените в т. 1 – 6 на чл. 294) социални придобивки, общото събрание на работниците и служителите или работодателят следва да определят поне сферата, в която ще се предоставя такъв тип социално-битово и културно обслужване.

Що се касае до реда и начина на предоставяне на социалната придобивка, разпоредбата на §1, т. 34 от ДР на ЗКПО обхваща и двата начина – по реда и начина,

предвидени в чл. 293 от КТ, *или* по ред и начин, определени от ръководството на предприятието, всеки от които е алтернатива, възможност предприятието да приложи според конкретните условия. Според описаните факти в запитването, ръководството на предприятието е определило редът и начина за предоставяне на карти, участие в организираната програма. Ако това решение е съобразено и с волята на служителите, без оглед на формата, чрез която е изразена волята на служителите и съгласието на работодателя, изискването на §1, т. 34 от ДР на ЗКПО ще е изпълнено. В този смисъл е становището на НАП – писмо изх. №24-34-90/29.09.2014 г., където е застъпена тезата, че изискването за общодостъпност по смисъла на §1, т. 34 от ДР на ЗКПО ще е изпълнено, когато редът и начинът за предоставяне на придобивките са определени или с волеизявление на работниците и служителите, или на работодателя, или съвместно волеизявление на двете страни. ЗКПО не поставя специално изискване по отношение на документиране на съгласието на служителите, от което следва, че всеки документ, доказващ по несъмнен начин постигнатото споразумение, би могъл да го удостовери.

При условие, че работодателят предоставя карта, съответно участие в други форми за спорт съобразно програмата с еквивалентна стойност, на всички или на част от наетите лица и цялата сума на придобивките е за негова сметка, т.е. придобивката е общодостъпна и е в натура съгласно §1, т. 34 от ДР на ЗКПО, следва да се приложи чл. 204, ал. 1, т. 2 от същия закон.

По втори въпрос:

Доходът, върху който се дължат осигурителни вноски, включва всички възнаграждения, включително начислените и неизплатени или неначислените и други доходи от трудова дейност (аргумент чл. 6, ал. 2, изречение първо от КСО).

Аналогична е разпоредбата на чл. 1, ал. 1 от НЕВДПОВ, съгласно която осигурителните вноски за работниците, служителите и лицата, наети по договори за управление се изчисляват и внасят върху получените, начислените и неизплатени или неначислени възнаграждения и други доходи от трудова дейност.

От 01.01.2017 г. върху средствата за социални разходи, давани постоянно или периодично пряко на лицата по чл. 4, ал. 1 от КСО в пари или в натура, се внасят осигурителни вноски, определени съответно по реда на чл. 6, ал. 3 и ал. 5 от кодекса (основание чл. 6, ал. 12 от КСО).

Осигурителни вноски се изчисляват и се внасят върху стойността на средствата и сумите, изплатени или начислени и неизплатени за сметка на социални разходи пряко, постоянно или периодично на работниците, служителите и лицата, наети по договори за управление в пари или в натура. (основание чл. 2, ал. 1 от НЕВДПОВ).

За целите на осигурителното законодателство от особено значение е социалните разходи да са индивидуализирани.

С текста на чл. 2, ал. 2 от НЕВДПОВ са предвидени изключения от разпоредбата на чл. 6, ал. 12 от КСО като законодателят конкретно е изброил случаите, **в които не се изчисляват и внасят осигурителни вноски** върху средствата, предоставени за сметка на социалните разходи, а именно: за издръжка на столове (включително за поевтиняване храната в тях), на здравни и лечебни заведения, детски заведения, почивни бази, поддържане на културни потребности на работниците и служителите, вноски за допълнително доброволно пенсионно осигуряване, доброволно здравно осигуряване и доброволно осигуряване за безработица и професионална квалификация, както и върху еднократните помощи в пари или в натура, изплатени на работниците и служителите за лекарства, при продължително боледуване, за раждане, при смърт на член от семейството или при други случайно настъпили събития.

Предоставянето на средства за спорт, организирани преходи и велосипедни разходки не са сред изрично изброените изключения на цитираната разпоредба.

Предвид гореизложеното, в хипотезата, в която картите за спорт се предоставят безвъзмездно от работодателя на всички желаещи работници, служители и лица, наети по договори за управление под формата на социална придобивка в натура е приложима разпоредбата на чл. 6, ал. 12 от КСО и се дължат осигурителни вноски, определени по реда на чл. 6, ал. 3 и ал. 5 от кодекса. На цитираното основание се дължат осигурителни вноски и върху средствата за сметка на социалните разходи, използвани за организиране на преходи и велосипедни разходки за работниците и служителите, които не желаят да ползват карти за спорт.

Здравноосигурителната вноска за работниците, служителите и лицата, наети по договори за управление се определя върху дохода, върху който се дължат вноски за държавното обществено осигуряване, определен съгласно КСО (аргумент чл. 40, ал. 1, т. 1, изречение първо от **Закона за здравното осигуряване (ЗЗО)**).

Осигурителните вноски за допълнително задължително пенсионно осигуряване се внасят върху доходите, за които се дължат осигурителни вноски за държавното обществено осигуряване, с изключение на чл. 9, ал. 6 и ал. 7 от КСО, поради което в конкретния случай върху средствата, предоставени за сметка на социалните разходи се дължат и вноски за ДЗПО (основание чл. 157, ал. 6 от кодекса).

По трети въпрос:

Данъчното облагане на предоставените карти за спорт по реда на ЗДДФЛ зависи от третирането им по реда на ЗКПО. Когато става въпрос за социални разходи за сметка

на работодателя, които са предоставени в натура, подлежащи на облагане с данък върху разходите съгласно чл. 204, т. 2 от ЗКПО, следва да се има предвид разпоредбата на чл. 24, ал. 2, т. 9 от ЗДДФЛ, по силата на която в облагаемия доход от трудови правоотношения не се включват социалните разходи за сметка на работодателя, обложени по реда на ЗКПО. Следователно социалните разходи, предоставени в натура, не се включват в облагаемия доход на физическите лица и съответно не се облагат с данък по реда на ЗДДФЛ.

