



**МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ**  
**НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ**

**ДИРЕКЦИЯ "ОБЖАЛВАНЕ И ДАΝЪЧНО-ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА" - ПЛОВДИВ**

ПК 4004 гр. Пловдив  
ул. "Скопие" № 106

факс 032 / 679-700  
тел. 032 / 935-411

**КСО – чл. 4, ал. 1, т. 7, ал. 3, т. 2 и чл. 10;**  
**НООСЛБГРЧМЛ - чл. 1, ал. 1 и 2;**  
**ЗКПО – чл. 10, чл. 15, чл. 26, т. 11, чл. 33, чл. 204, чл. 216, чл. 217, § 1, т. 5, б. „а” и т. 14**  
**от ДР**

**ОТНОСНО:** Прилагане на данъчното и осигурителното законодателство

Във връзка с Ваше запитване, постъпило в Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” гр. .... от 12.11.2014 г., копие от което сте изпратили и до ТП на НОИ – ....., Ви уведомяваме за следното:

Запитването отправяте в качеството си на счетоводител, обслужващ търговско дружество „.....” ООД с ЕИК по БУЛСТАТ ..... В същото излагате следната фактическа обстановка:

Дружеството е учредено от двама съдружници, които са вписани като управители, но само единият упражнява дейност в него - притежава необходимата квалификация и полага безвъзмезден личен труд за осъществяване на стопанската му дейност. При регистрация в ТД на НАП само този съдружник е посочен като самоосигуряващо се лице. Другият съдружник не извършва никаква дейност, участвал е единствено при закупуване на фирмен електронен подпис. С нотариално заверено пълномощно е упълномощил първия съдружник да го използва при осъществяване дейността на дружеството.

Вторият съдружник е бил в трудови правоотношения с друг работодател, който поради намаляване обема на работа, е прекратил трудовия му договор.

Във връзка с професионалната Ви дейност по обслужване на дружеството и възникнали казуси, касаещи прилагането на данъчното и осигурително законодателство, поставяте следните въпроси:

1. Възможно ли е вторият съдружник, който не упражнява дейност в дружеството, да се регистрира в Бюрото по труда – ..... и да получава обезщетение за безработица?

2. Ако дружеството е обявено в ликвидация и не осъществява търговска дейност, няма вземания и задължения към партньори и няма налични активи, може ли първият съдружник да прекрати самоосигуряването си през периода на ликвидацията?

3. Възможно ли е дружеството да наеме личния автомобил на единия съдружник под наем, за да му се признаят разходите за гориво и консумативи за поддръжка и ремонт?

4. Ако дружеството наеме под наем недвижим имот – жилище, собственост на съдружник, с цел осигуряване на офис за търговски и представителни цели, ще му се признаят ли за разход консумативите по поддръжка и ремонт?

При така представената фактическа обстановка и с оглед действащите разпоредби на данъчното и осигурително законодателство, изразяваме следното становище по запитването:

**По първи въпрос:**

Въпросът относно правото на съдружник в търговско дружество, който е освободен от работа като нает по трудов договор от друг работодател, да бъде регистриран в Бюрото по

труда и да получава парично обезщетение за безработица, е от компетентността на Националния осигурителен институт.

#### **По втори въпрос:**

Съгласно чл. 4, ал. 3, т. 2 от Кодекса за социално осигуряване (КСО) задължително осигурени за инвалидност поради общо заболяване за старост и за смърт са лицата, упражняващи трудова дейност като еднолични търговци, собственици или **съдружници в търговски дружества** и физическите лица - членове на неперсонифицирани дружества. По свой избор те могат да се осигуряват и за общо заболяване и майчинство (чл. 4, ал. 4 от КСО). Тези лица са самоосигуряващи се по смисъла на чл. 5, ал. 2 във връзка с чл. 6, ал. 7 от КСО и се осигуряват по ред, определен с Наредбата за обществено осигуряване на самоосигуряващите се лица, българските граждани на работа в чужбина и морските лица (НООСЛБГРЧМЛ).

На основание чл. 1, ал. 1 от НООСЛБГРЧМЛ задължението за осигуряване на самоосигуряващите се лица, включително съдружниците в ООД, възниква от деня на започване или възобновяване на трудовата дейност и продължава до нейното прекъсване или прекратяване. При започване, **прекъсване**, възобновяване или **прекратяване на всяка трудова дейност**, за която е регистрирано самоосигуряващото се лице, **се подава декларация** по утвърден образец от изпълнителния директор на Националната агенция за приходите (НАП) до компетентната териториална дирекция на НАП, подписана от самоосигуряващото се лице, в 7-дневен срок от настъпване на обстоятелството (чл. 1, ал. 2 от НООСЛБГРЧМЛ).

От цитираните разпоредби е видно, че упражняването на трудова дейност е основна правопораждаща предпоставка за възникване на осигуряването. Този общ принцип е изведен в чл. 10 от КСО, който гласи, че осигуряването възниква от деня, в който лицата започват да упражняват трудова дейност по чл. 4 или чл. 4а, ал. 1 и за който са внесени или дължими осигурителни вноски и продължава до прекратяването ѝ. Предвид императивния текст на чл. 10 от КСО, преустановяването на трудовата дейност е едно от абсолютните условия за отпадане на задължението за осигуряване на лицето.

Следователно съдружник, който прекъсне или прекрати упражняването на трудова дейност в дружеството, която е основание за осигуряването му, следва да декларира това обстоятелство по описания по-горе ред.

Съгласно чл. 156, ал. 1 от Търговския закон (ТЗ) при прекратяване на дружеството на основание чл. 154, точки 1, 2 и 5 и чл. 155 (от същия закон) се открива производство за ликвидация.

Ликвидатор на дружеството е управителят, освен ако с договора или по решение на общото събрание е определено друго лице. По искане на контролора или на съдружниците, които имат поне 1/10 от капитала, съдът може да назначи други ликвидатори (чл. 156, ал. 2 и ал. 3 от ТЗ). Ликвидаторите се вписват в търговския регистър, където се представят нотариално заверени съгласия с образци на подписите им (чл. 266, ал. 3 от ТЗ). Възнаграждението на ликвидаторите се определя по реда на чл. 266, ал. 5 от ТЗ. Ликвидаторите изпълняват управленчески функции, които преди започване на ликвидацията са се изпълнявали от управителя на търговското предприятие. На основание чл. 266, ал. 6 от ТЗ **ликвидаторите носят същата отговорност за дейността си по ликвидацията** както управителите и другите изпълнителни органи на търговските дружества. Ликвидаторите **представяват дружеството и имат правата и задълженията** на изпълнителния му орган (чл. 269, ал. 1 от ТЗ).

Ликвидаторите са длъжни, като обявят прекратяването на дружеството, да поканят неговите кредитори да предявят вземанията си. Поканата се отправя писмено до известните кредитори и се обявява в търговския регистър (чл. 267 от ТЗ). Ликвидаторите са длъжни да довършат текущите сделки, да съберат вземанията, да превърнат останалото имущество в пари и да удовлетворят кредиторите. Те могат да сключват нови сделки само ако това се

налага от ликвидацията (чл. 268, ал. 1 от ТЗ). Ликвидаторите могат по съгласие със съдружниците, съответно с акционерите и кредиторите, да им прехвърлят отделни обекти от ликвидационното имущество, ако с това не се увреждат правата на останалите съдружници и кредитори (чл. 268, ал. 2 от ТЗ). Ликвидаторите са длъжни да уведомят Националната агенция за приходите за започналата ликвидация (чл. 268, ал. 3 от ТЗ). Когато са уредени всички задължения и остатъкът от имуществото е разпределен, ликвидаторите искат заличаване на дружеството (чл. 273, ал. 1 от ТЗ).

От изложеното следва, че за периода на ликвидацията – от прекратяване на дружеството до неговото заличаване, въпреки че стопанската му дейност е преустановена, се извършват поредица от действия, за осъществяването на които задължено лице е ликвидаторът на прекратеното дружество.

Съгласно чл. 4, ал. 1, т. 7 от КСО **задължително осигурени за общо заболяване и майчинство, инвалидност поради общо заболяване, старост и смърт, трудова злополука и професионална болест и безработица са** управителите и прокуристите на търговски дружества и на еднолични търговци и на техните клонове, членовете на съвети на директорите, на управителни и надзорни съвети и контролборите на търговски дружества, синдиките и **ликвидаторите**, както и лицата, работещи по договори за управление на неперсонифицирани дружества.

Осигурителните вноски за лицата по чл. 4, ал. 1, т. 7 от КСО (в това число за **ликвидаторите**) се дължат върху получените, включително начислените и неизплатените, брутни месечни възнаграждения или неначислените месечни възнаграждения, но **върху не по-малко от минималния осигурителен доход по основни икономически дейности и квалификационни групи професии** и върху не повече от максималния месечен размер на осигурителния доход, определен със Закона за бюджета на държавното обществено осигуряване (ЗБДОО) за съответната година (чл. 6, ал. 3 от КСО).

#### **По трети и четвърти въпрос:**

При уреждането на взаимоотношенията между юридическото лице и физическите лица-собственици данъчният закон поставя изисквания относно признаването за данъчни цели на счетоводни разходи, като указва, че същите следва да са възмездни, в рамките на пазарните нива на цените за съответните услуги /наем/, документално обосновани и свързани с предмета на дейност на дружеството.

С нормите на ЗКПО са предвидени специални разпоредби за данъчно третиране на разходи и приходи от сделки, търговски и финансови взаимоотношения, които биха довели до отклонение от данъчно облагане. Данъчното третиране на сделки между свързани лица по смисъла на § 1, т. 13 от допълнителните разпоредби /ДР/ на ЗКПО е регламентирано с разпоредбата на чл. 15 от ЗКПО. Същата постановява, че когато свързани лица осъществяват търговските и финансовите си взаимоотношения при условия, които оказват влияние върху размера на данъчния финансов резултат, отличаващи се от условията между несвързани лица, данъчният финансов резултат се определя и се облага с данък при условията, които биха възникнали за несвързани лица. Това означава, че взаимоотношенията между свързаните лица следва да са подчинени на пазарни принципи, на които обичайно се подчиняват взаимоотношенията между несвързаните лица. Следователно за данъчни цели сделките за услугите по предоставяне под наем на активи между свързани лица, следва да бъдат третирани по пазарни цени. В § 1, т. 14 от ДР на ЗКПО е определено, че "пазарна цена" е цената по смисъла на § 1, т. 8 от ДР на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/ и това е „сумата без данъка върху добавената стойност и акцизите, която би била платена при същите условия за идентична или сходна стока или услуга по сделка между лица, които не са свързани”. Методите за определяне на пазарните цени са регламентираны с наредба /Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени на Министъра на финансите/. При определяне на пазарните цени за целите на ЗКПО данъчнозадължените лица стриктно следва да се придържат към използване на

някой от изброените методи за определяне на пазарни цени. Дружеството трябва да избере подходящ метод за определяне на пазарни цени, съобразно конкретните характеристики на осъществяваната от свързаните лица дейност, и в съответствие с определените в наредбата методи или комбинация от тях, с оглед казаното по-горе. Съгласно чл. 65 от Наредбата, за целите на определяне на пазарните цени при необходимост могат да се ползват и оценки на лицензирани оценители и заключения на вещи лица.

Признаването на счетоводни разходи за наем на превозно средство и недвижим имот за целите на данъчното облагане с корпоративен данък се определя от това дали тези разходи се правят с оглед изпълнението на дейността на предприятието, доколкото същите са документално обосновани и в зависимост от това в какви договорни взаимоотношения се намира юридическото лице във връзка със собствеността върху превозното средство и недвижимия имот. В тази връзка, когато цената за наемане е определена на пазарен принцип, активите се ползват във връзка с дейността, а не за лични нужди и е налице документална обоснованост по смисъла на чл. 10 от ЗКПО, разходите за наем следва да бъдат признати за данъчни цели.

Изплатените от дружеството възнаграждения за наем в полза на физическите лица са техни доходи за текущата година и следва да бъде обложен с данък по реда на Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ и декларирани с годишна данъчна декларация по чл. 50 от закона.

Обичайно при сключване на договор за наем на недвижим имот за целите на дейността на предприятието, се предвижда, консумативните разходи, каквито са тези за ток и вода съгласно показанията на монтираните контролно-измервателни уреди, да се заплащат на дружествата – доставчици на тези услуги от наемодателя или от негово име. Наемодателят обичайно е собственик на имота и е абонат на тези дружества – доставчици, като на негово име се водят съответните партиди.

Съгласно чл. 232, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/ наемателят е длъжен да плаща наемната цена и разходите, свързани с ползването на вещта. Обикновено в договорите за наем се предвиждат клаузи за заплащане от наемодателя на наемателя на сумите за потребените консумативни разходи за електроенергия и вода. Такова заплащане на консумативни разходи е допустимо, както в случай, че измервателните уреди позволяват безспорно отнасяне на извършените разходи към определения наемател, така и когато общи измервателни уреди отчитат потребление за няколко наемателя.

По отношение на документирането на възникналите отношения между физическото лице – наемодател и предприятието – наемател и, за да бъде данъчно признат разход, стойността на употребените консумативни разходи от наемателите, трябва да се документира с първичен счетоводен документ /без значение наименованието му/, издаден от физическото лице, по реда на чл. 7, ал. 1 от Закона за счетоводство /ЗСч/.

Предвид разпоредбите на чл. 10 от ЗКПО, спазването на изискванията на чл. 7 от ЗСч относно попълването на реквизитите и верността на отразената в документа информация е необходимо условие за признаването на счетоводните разходи за консумативи за данъчни цели в предприятието наемател.

Относно разходите за поддръжка и ремонт на недвижимия имот нормата на чл. 231 от ЗЗД определя, че дребните поправки, отнасящи се до повреди, които се дължат на обикновено употребление, като замърсяване на стени в помещенията, разяждане на кранове, на брави, запушване на комини и други такива, са за сметка на наемателя. Поправките на всички други повреди, ако не са причинени виновно от наемателя, са за сметка на наемодателя. Доколкото такива счетоводни разходи са документално обосновани по смисъла на чл. 10 от ЗКПО и съобразени с нормата на ЗЗД, те следва да бъдат данъчно признати.

В случай, че при извършване на последващ данъчен контрол се установи отклонение от законовите норми /използване за лични нужди или несвързано с дейността/, тъй като се касае за сделки между свързани лица, следва да се има предвид разпоредбата на чл. 26, т. 11

от ЗКПО за скрито разпределение на печалбата по смисъла на определението дадено с § 1, т. 5, буква „а“ от ДР на ЗКПО. При установяване на такива разходи освен увеличението на счетоводния финансов резултат се счита, че е налице разпределение на дивидент по смисъла на § 1, т. 4, буква „в“ от ДР на закона и се изисква налагане на имуществена санкция в размер 20 на сто от сумата, представляваща скрито разпределение на печалба по реда на чл. 267 от ЗКПО.

Когато дружеството ползва нает личен автомобил на един от собствениците, като присъщи могат да бъдат признати единствено експлоатационните разходи, извършени при осъществяване на дейността на юридическото лице - гориво и смазочни материали, и то само при наличие на определени условия.

Разходите за поддръжка и ремонт по смисъла на определението дадено с § 1, т. 39 от допълнителните разпоредби на ЗКПО /с изключение на дребните поправки, отнасящи се до повреди, които се дължат на обикновено потребление, визирани в чл. 231 от Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/ не са данъчно признати като присъщи за дейността. При включване на разходи за поддръжка и ремонт в счетоводния финансов резултат се извършва увеличение по реда на чл. 26, т. 11 от ЗКПО - разходи, които представляват скрито разпределение на печалбата като се има предвид определението дадено с § 1, т. 5, буква „а“ от ДР на ЗКПО.

По отношение признаването на разходите, свързани с горива и смазочни материали на превозното средство, следва да бъде доказано реалното им използване за дейността на дружеството. Документирането и отчитането на транспортните разходи следва да се извършва при стриктно спазване на Закон за счетоводството /ЗСч/ и приложимия счетоводен стандарт /СС/ 2 "Отчитане на стоково-материалните запаси".

Основен счетоводен принцип е документалната обосновааност на стопанските операции /чл. 4, ал. 3 от ЗСч/, който в този случай се обвързва с видовете документи, опосредстващи отчитането на транспортните разходи и в частност разходите за гориво.

Съгласно чл. 10, ал. 1 от ЗКПО счетоводен разход се признава за данъчни цели, когато е документално обоснован чрез първичен счетоводен документ по смисъла на ЗСч, отразяващ вярно стопанската операция. Законът изисква и наличие на фискална касова бележка от фискално устройство, издадена по ред, определен с наредба на министъра на финансите /Наредба № Н-18 от 13.12.2006 г./, освен когато заплащането се извършва по банков път или чрез прихващане. Липсата на касова бележка, когато издаването ѝ е задължително, е основание за непризнаване на счетоводен разход за данъчни цели /чл. 10, ал. 4 от ЗКПО/.

Наличието на първичен счетоводен документ е задължително условие за доказване покупката на горива и смазочни материали. При липсата на такъв документ за придобиване, на практика е невъзможно последващо доказване на изразходването /пътен лист/, респективно – на отчитането и признаването на експлоатационни разходи.

Предвид горното се налага извод, че разходите за гориво на превозно средство не се регулират за данъчни цели, само ако са спазени изискванията на нормативните актове. Следва да се има предвид, че ако се установи нарушение на горесцитираните изисквания за липса на документална обосновааност, то с отчетените разходи ще се увеличи финансовия резултат при данъчното му преобразуване на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО.

В случай, че с автомобила се осъществява управленска дейност /в общоприетия смисъл дейността на управител по повод изпълнение на управленските му функции/, съгласно чл. 204, т. 3 от ЗКПО разходите, свързани с експлоатацията му, подлежат на облагане с данък върху разходите. Формирането на данъчната основа е регламентирано в чл. 215, ал. 1 от ЗКПО и това са начислените през календарната година разходи за поддръжка, ремонт и експлоатация на превозни средства, намалени с начислените приходи от застрахователни обезщетения, свързани с превозното средство, до размера на извършените разходи за ремонт, за които се отнася обезщетението.

Ако с превозните средства се извършва едновременно дейност по занятие /основна дейност/ и управленска дейност, при определяне на данъчната основа е приложима разпоредбата на чл. 215, ал. 2 от ЗКПО, съгласно която разходите за експлоатация се отнасят към управленската дейност на база на изминатите за тази дейност километри през календарната година.

Върху така определената данъчна основа за данъка върху разходите по чл. 204, т. 3 от ЗКПО се прилага данъчна ставка в размер на 10 на сто /чл. 216 от ЗКПО/. На основание чл. 217, ал. 2 от ЗКПО данъкът се внася до 31 март на следващата година. Данъкът върху разходите се декларира с годишната данъчна декларация /чл. 217, ал. 1 от ЗКПО/.

Разходът и данъкът върху него се признават за данъчни цели в годината на начисляване и не формират данъчна временна разлика по реда на глава осма от ЗКПО. Данъкът е окончателен /чл. 206, ал. 1 и ал. 2 от ЗКПО/.

Данъчното третиране на разходите за поддръжка, ремонт и експлоатация на лекия автомобил по горепосочения ред не се прилага по отношение на отчетените разходи за командировки в т.ч. и пътни, които попадат в хипотезата на чл. 33 от ЗКПО.

Съгласно чл. 33, ал. 1, т. 1 от ЗКПО разходите за пътуване и престой на физически лица, които са в трудови правоотношения с данъчно задълженото лице или са наети от него по извънтрудови правоотношения, включително на управители, членове на управителни или контролни органи на данъчно задълженото лице се признават за данъчни цели, когато пътуването и престоят са извършени във връзка с дейността на данъчно задълженото лице.

Разходите за пътуване и престой следва да бъдат документално доказани в съответствие с изискванията за документална обоснованост, регламентирани в чл. 10 от ЗКПО. Едновременно с това, за да бъдат данъчно признати, същите следва да са извършени и документирани в съответствие с изискванията на Наредбата за командировките в страната.

Предвид гореизложеното ЗКПО не поставя нормативни ограничения пред дружеството да наема превозно средство /лек автомобил/ и недвижим имот, когато ги използва за нуждите на извършваната от него дейност като спазва посочените по-горе законови разпоредби. При несъобразяване с изискванията на нормите от материалния закон, /липсата на документална обоснованост, определяне на разходите като скрито разпределение на печалбата или ползване в изпълнение на управленски функции/ следва да се прилагат разпоредбите на чл. 26, т. 2 или т. 11 и/или чл. 204, т. 3 от ЗКПО в зависимост от конкретната фактическа обстановка.