**Изх. №20-00-79**
**20.04.2018 г.**

**КСО – чл. 6, ал. 12**
**ЗДДФЛ – чл. 24, ал. 1**
**ЗДДФЛ – чл. 24, ал. 2**
**ЗКПО – чл. 204, ал. 1, т. 2**
**ЗКПО – чл. 205**
**ДР на ЗКПО – пар. 1, т. 34**

В дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика" ….. е постъпило Ваше писмено запитване, прието с вх. №20-00-79/15.03.2018 г., относно прилагането на разпоредбите на ***Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО), Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ), Кодекса за социално осигуряване (КСО)*** и ***Наредбата за елементите на възнаграждението и за доходите, върху които се правят осиурителни вноски (НЕВДПОВ).***

Фактическата обстановка, изложена в запитването, е следната:

„К." ООД, в качеството му на работодател, желае да въведе някои допълнителни социални придобивки, както и да организира и съдейства за участието на своите служители в различни мероприятия от развлекателен и спортен характер и такива свързани с повишаване на ангажираността на своя персонал.

В тази връзка обмисляте възможността за предоставяне на следните допълнителни придобивки: ваучери за кино, ваучери за книги, ваучери за спортни стоки на стойност под 30,00 лв., на служители, постигнали високи резултати, но не всички служители в дружеството; както и придобивка „Месечен абонамент за паркинг" за част от служителите, заемащи ръководни позиции.

В допълнение, планирате организирането на участия на служители в популярни спортни събития, организирани от външни доставчици (Legion run, Sofia marathon и други), при което разходът за участие ще бъде споделен между дружеството и неговите служители, като всички служители в дружеството ще бъдат поканени да участват.

На последно място, предвиждате и организиране от дружеството на събития, включващи игри за сплотяване на екипа, спортни игри и предоставяне на храна (тиймбилдинг), на които отново ще бъдат поканени да участват всички служители.

Във връзка с изложената фактическа обстановка поставяте следните въпроси:

***1. Какво е данъчното и осигурителното третиране по реда на ЗКПО, ЗДДФЛ, КСО и НЕВДПОВ на допълнителни придобивки под формата на подаръчни ваучери като ваучери за кино, ваучери за книги, ваучери за спортни стоки на стойност под 30,00 лв., предоставени на служителите за добро представяне и постигане на резултати, по преценка на работодателя?***

***2. Какво е данъчното и осигурителното третиране по реда на ЗКПО, ЗДДФЛ, КСО и НЕВДПОВ на допълнителна придобивка „Месечен абонамент за Паркинг", която се заплаща изцяло от работодателя и е предоставяна на част от служителите на дружеството?***

***3. Какво е данъчното и осигурителното третиране по реда на ЗКПО, ЗДДФЛ, КСО и НЕВДПОВ на разхода за участие в спортни събития (Legion Run, Sofia Marathon), организирани от външни доставчици, когато разхода е споделен (50% се заплаща от работодателя, 50% се заплаща от служителя) и за участие в съответното събитие са поканени всички служители?***

***4. Какво е данъчното третиране по реда на ЗКПО на разходите за организиране на тиймбилдинг мероприятия (събития за повишаване на ангажираността на персонала, включващи различни игри за сплотяване на екипа, спортни игри, нощувки, транспортни разходи и хранене)?***

Предвид изложената фактическа обстановка, въпросите и относимата към тях нормативна уредба, изразявам следното становище:

**По прилагането на ЗКПО:**

1. Относно „подаръчни ваучери“ предоставени на служителите за добро представяне и постигнати резултати и „Месечен абонамент за Паркинг" за ръководен персонал.

Най-общо казано, придобивките за работници и служители за сметка на работодателя могат да бъдат данъчно признат или непризнат разход, съответно облагаем или необлагаем доход за физическите лица, като конкретното им данъчно третиране е в зависимост от специфичните особености, свързани с тяхното предоставяне.

От изложената фактическа обстановка в запитването не става ясно по какъв механизъм ще бъде реализирано намерението за предоставяне на ваучерите, поради което Ви уведомявам, че изразеното по-долу становище има **принципен** характер.

Възможно е горепосочените ваучери и месечен абонамент за паркинг да бъдат предоставени по реда на чл. 292 - чл. 300 от ***Кодекса на труда (КТ***), които уреждат социално-битовото и културното обслужване (СБКО) на работниците и служителите.

Начинът на финансиране на СБКО е със средства от работодателя и от други източници. Използването им се определя с решение на общото събрание на работниците и служителите (чл. 293, ал. 1 от КТ).

Средствата за СБКО могат да се изразходват от работодателите, самостоятелно или съвместно с други органи и организации, в направленията по чл. 294 от КТ:

1. организирано хранене съобразно рационалните норми и специфичните условия на труд;

2. търговско и битово обслужване, като изгражда и поддържа търговски обекти и бази за услуги;

3. транспортно обслужване от местоживеенето до местоработата и обратно;

4. бази за дълготраен и краткотраен отдих, физическа култура, спорт и туризъм;

5. бази за културни занимания, клубове, библиотеки и други;

6. подпомагане на младите и на новопостъпилите работници и служители;

7. задоволяване на други социално-битови и културни потребности.

Социалните придобивки, които работодателите предоставят на работниците и служителите по реда на посочените разпоредби могат да се получават пряко от лицата в пари или в натура, както и косвено – за издръжка на столове, търговски обекти, бази за отдих и др.

Естеството на социалните придобивки е едновременно изключително разнообразно и строго конкретно във всеки отделен случай с оглед различните социални потребности. Именно заради това законодателят ги е формулирал общо, като принцип, а не ги е изброявал изчерпателно. Поради това т. 7 на чл. 294 от КТ дава широка възможност за предоставяне на други (извън посочените в т. 1 – т. 6 на чл. 294 от КТ) социални придобивки.

За целите на данъчното облагане по ЗКПО на социалните разходи, следва да се разграничат две хипотези:

Първата хипотеза са **социални разходи предостанени в натура** по смисъла на § 1, т. 34 от допълнителните разпоредби (ДР) на ЗКПО. Същите подлежат на облагане с данък върху разходите на основание чл. 204, ал. 1, т. 2 от ЗКПО. Начислените разходи и данъкът се признават за данъчни цели (чл. 206 от закона).

От дефиницията на § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО е видно, че „социалните разходи в натура” следва да отговарят на три основни характеристики:

1. отчетени са разходи за социални придобивки;

2. разходите са определени съгласно чл. 293 и чл. 294 от КТ или по ред и начин, определен от ръководството на предприятието;

3. социалните придобивки са **достъпни за всички работници и служители**, вкл. лицата, на които е възложено управлението.

Втората хипотеза е, когато придобивките **не са предоставени в натура.** В този случай спрямо тях се прилага разпоредбата на чл. 205 от ЗКПО, съгласно която социалните разходи, които не са предоставени в натура, представляващи доходи на физическо лице, се облагат при условията и реда на ***Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ)***.

Съгласно изречение трето на § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО, не е налице предоставяне на социални разходи в натура, когато между работодателя или възложителя и наетите лица са налице парични взаимоотношения под каквато и да е форма по отношение на получените социални придобивки.

От гореизложеното следва, че предоставените от работодателя ваучери и абонамент за паркинг се смятат за предоставяне в натура, доколкото по този повод между тях не възникват парични взаимоотношения.

Независимо от натуралният им характер, разглежданите придобивки **не могат да се определят като социални по смисъла на § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО**, предвид неизпълнението на едно от кумулативните изисквания - **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 дадена социална придобивка, тя трябва да е на разположение на всички наети лица, т.е. да може да се ползва по право от всички тях. Макар да са свързани с правоотношението между предприятието и наетите лица, социалните придобивки не могат да бъдат постановени в зависимост от престацията на работната сила. Тяхната цел е да обезпечат потребности на наетите лица, които засягат пряко и непосредствено живота и бита им през времето, когато престират труда си, а тези потребности очевидно не са в зависимост от заеманата от лицето позиция. **С оглед на това и установената практика на ВАС (Решение №3311/23.05.2000 г.), следва да се направи извод, че не е допустимо предоставяните социални придобивки да зависи от заеманата от лицето длъжност или от постигнатите от него трудови резултати.**

Както става ясно от запитването, целта на предоставянето на ваучерите е да се възнаградят (поощрят) служители, постигнали високи резултати (но не всички служители в дружеството), придобивката „Месечен абонамент за Паркинг“ е за част от служителите, заемащи ръководни позиции.

В този смисъл може да се предположи, че посочените придобивки не целят задоволяване на социално-битови потребности, а по-скоро имат за цел да възнаградят (стимулират) определени лица за положения от тях труд. При това положение разходите за ваучери и паркинг ще носят белезите на разходи за възнаграждение на персонала, съответно облагаем доход от трудови правоотношения за физическите лица.

Разходите за възнаграждения по принцип са признати за данъчни цели, с тях не се преобразува счетоводният финансово резултат по реда на ЗКПО, както и не подлежат на облагане с данък върху разходите по реда на чл. 204, т. 2 от същия закон.

При условие, че разглежданите придобивки не са пряко обвързани с положения от лицата труд, начислените разходи няма да бъдат данъчно признати на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО.

2. Относно разходи за участие в спортни събития, организирани от външни доставчици, когато разхода е споделен (50% се заплаща от работодателя, 50% се заплаща от служителя) и за участие в съответното събитие са поканени всички служители

В случая е налице придобивка, която ще е общодостъпна за всички наети лица, но тъй като между работодателя и наетите лица възникват парични взаимоотношения **не е налице** социален разход, **предоставен в натура**, по смисъла на § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО.

Поради това, в описания случай приложение следва да намери разпоредбата на чл. 205 от ЗКПО, която препраща към прилагане на ЗДДФЛ.

В този случай по отношение на частта от стойността на разходите, поети за сметка на работодателя, следва да се прилага изложеното по-горе по т.1.

В този смисъл е изразено становище, с писмо изх. № 24-39-162/03.02.2016 г. на Националната агенция за приходите (НАП), поместено на интернет страницата на агенцията в раздел „Въпроси и отговори“.

3. Относно разходите за тиймбилдинг

При условие, че извършените разходи притежават следните характеристики:

- предоставят се с решение на общото събрание на работниците и служителите или на управителя на дружеството;
- достъпни са за всички членове на персонала;
- предоставят се за сметка на социалните разходи, които предприятието заделя за тези цели, осчетоводените разходи имат характера на социални разходи в натура по смисъла на § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО и подлежат на облагане с окончателен данък съгласно чл. 204, ал. 1, т. 2 от ЗКПО.

Целта на организирането на тиймбилдинг по дефиниция е да се подобри екипната работа, пряко допринасяща за резултатите от дейността на дружеството. Затова в тези мероприятия като правило, за разлика например от новогодишните празненства, не взимат участие лица от помощния персонал (охрана, хигиенистки и т.н.), но не поради това, че те по собствено желание не са пожелали да участват, с което принципът на "общодостъпност" няма да бъде нарушен, а поради това, че е преценено, че мероприятията по тиймбилдинг не изискват участие и на тези лица. Затова може би в практиката критерият "общодостъпност", който е необходимо да бъде изпълнен, за да се приеме разходът за социален за целите на ЗКПО, често пъти няма да бъде изпълнен. За да може разходите за тиймбилдинг да се приемат за социални разходи за целите на ЗКПО, за участие в мероприятието следва да се даде възможност за достъп на целия персонал.

Ако не отговарят кумулативно на всички условия за социален разход, третирането е като разходи несвързани с дейността по реда на чл. 26, т. 1 ЗКПО.

В обхавата по единия или другия начин попадат всички разходи, включени в организирането на тиймбилдинга.

В този смисъл са изразените становища на НАП с писмо изх. №2_1382 от 02. 08. 2010 г. и №20-00-11 от 15.04.2013 г., които можете да намерите на интернет страницата на агенцията.

**По прилагането на ЗДДФЛ:**

1. С оглед на изразеното становище по прилагането на ЗКПО (относно ваучери за покупка на стоки и услуги и месечен абонамент за паркинг), придобивки, които се предоставят в зависимост от резултатите от положен труд или заеманата от лицето длъжност, са по-скоро фактори за определяне на допълнително трудово стимулиране, а не за разпределение на средствата за социално-битово и културно обслужване.

Следователно, тези придобивки се считат за облагаем доход на съответните физически лица на основание чл. 24, ал. 1 от ЗДДФЛ, т.е. облагат се по предвидените в закона правила за доходите от трудови правоотношения.

В съответствие с разпоредбата на чл. 24, ал. 1 от ЗДДФЛ, в облагаемия доход от трудови правоотношения се включва не само трудовото възнаграждение, а и всички други плащания в пари и/или в натура от работодателя или за сметка на работодателя, с изключение на доходите, посочени в чл. 24, ал. 2 от същия закон. Това означава, че всички **непарични доходи**, предоставени от работодателя или за сметка на работодателя следва да се третират като облагаем доход на общо основание, освен когато попадат сред изброените в нормата на чл. 24, ал. 2 от ЗДДФЛ.

В конкретния случай става въпрос за непаричен доход. На основание чл. 11, ал. 1, т. 3 от ЗДДФЛ доходът се смята за придобит на датата на получаването на придобивката. Непаричните доходи се остойностяват в български лева към датата на придобиването им по пазарна цена в съответствие с нормата на чл. 10, ал. 4 от ЗДДФЛ.

В хипотезата, при която се изпълняват кумулативно критериите за **социални разходи 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.

2. Предвид изразеното становище в т. 2 по прилагането на ЗКПО, при условие, че между работодателят и наетите лица възникват парични взаимоотношения не е налице социален разход, предоставен в натура по смисъла на §1, т. 34 от ДР на ЗКПО, поради което във връзка с препращащата разпоредба на чл. 205 от ЗКПО, частта на разходите за сметка на работодателя представлява облагаем доход на съответните физически лица на основание чл. 24, ал. 1 от ЗДДФЛ и съответно се облага по предвидените в ЗДДФЛ правила за облагане на доходите от трудови правоотношения.

При тази хипотеза в облагаемия доход по чл. 24, ал. 1 от ЗДДФЛ не се включва частта от разхода за участие, която е заплатена от работника или служителя.

**По прилагането на осигурителното законодателство:**

Трудовата дейност е основна предпоставка за възникване на задължението за социално осигуряване. Основание за това е разпоредбата на чл. 10, ал. 1 от КСО, съгласно която осигуряването възниква от деня, в който лицата започват да упражняват трудова дейност по чл. 4 и чл. 4а, ал. 1 от кодекса и за който са внесени или дължими осигурителни вноски, и продължава до прекратяването й.

Съгласно чл. 6, ал. 2 от КСО доходът, върху който се дължат осигурителни вноски, включва всички възнаграждения, включително начислените и неизплатени или неначислените, и **други доходи от трудова дейност.** За работниците и служителите, осигурителните вноски 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, определени със ***Закона за***

***бюджета на държавното обществено осигуряване (ЗБДОО)*** за съответната година (чл. 6, ал. 3 от КСО).

На основание чл. 6, ал. 12 от КСО, върху **средствата за социални разходи, давани постоянно или периодично пряко на лицата по чл. 4, ал. 1 от кодекса в пари или в натура,** се внасят осигурителни вноски, определени съответно по реда на чл. 6, ал. 3, ал. 5, ал. 6 и ал. 7 от КСО.

Важно е да се има предвид, че дължимостта на осигурителните вноски върху социалните разходи не е свързана с данъчното им третиране съгласно ЗКПО и ЗДДФЛ. Единственото изключение са разпоредбите относно ваучерите за храна, които препращат към ЗКПО.

За целите на осигуряването, за да бъдат разглеждани като социални разходи, средствата за СБКО **следва да са предоставени по реда на чл. 293 и чл. 294 от КТ.** Сумите следва да са индивидуализирани и достъпни за всички служители.

Разпоредбите на КСО по отношение елементите на осигурителния доход са доразвити в НЕВДПОВ. Съгласно чл. 3, ал. 1 от наредбата, осигурителният доход включва всички доходи и възнаграждения, включително възнагражденията по чл. 40, ал. 5 от КСО и **други доходи от трудова дейност** на осигурения през календарната година. В чл. 1, ал. 8 от НЕВДПОВ са определени доходите и възнагражденията, които не се включват при определяне на осигурителния доход, върху който се дължат осигурителни вноски.

Видно от писменото запитване, обмисляте част от допълнителните придобивки да бъдат предоставяни на служители, постигнали високи резултати под формата на ваучери, а придобивката „Месечен абонамент за паркинг" да се предоставя на служители, заемащи ръководни позиции. Планирате също да заплащате на служителите част от разходите (50%), свързани с участието им в спортни събития, организирани от външни доставчици.

Следва да имате предвид, че в случаите, когато получаването на придобивките е пряко свързано с резултатите от трудовата дейност на служителите и заеманата длъжност, същите представляват осигурителен доход и върху стойността им се дължат осигурителни вноски съгласно чл. 6, ал. 2, изречение първо от КСО. Предоставените средства за участие в спортни събития, за месечен абонамент за паркинг и под формата на ваучери за покупка на стоки и услуги не са сред изрично изброените изключения на доходите, върху които не се дължат осигурителни вноски, регламентирани в чл. 1, ал. 8 от НЕВДПОВ.

В хипотезата на споделено заплащане между работодател и служител за участие в спортни събития, осигурителни вноски се дължат върху сумата заплатена от работодателя. Разходите за участие в спортни събития, които са за сметка на работниците не са осигурителен доход и върху тяхната стойност не се изчисляват осигурителни вноски.

Следва да имате предвид, че на основание чл. 4 и чл. 37, ал. 1 и ал. 2 от ***Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК)***, обективна проверка и конкретна преценка относно характера на придобивките и приложението на горепосочените правила може да се извърши в хода на административно производство, когато органът по приходите извършва съвкупен и цялостен анализ, съобразно установените факти и обстоятелства.

Настоящото становище е принципно и е въз основа на изложената в запитването фактическа обстановка. В случаите, когато в производство, възложено по реда на ДОПК, се установи фактическа обстановка различна от посочената, Вие не може да се позовавате на разпоредбата на чл. 17, ал. 3 от ДОПК.