

З_5313/01.12.2009 г.

ЗДДФЛ, чл. 24, ал. 2, т. 2, т. 3 и т. 9

чл. 42

чл. 49

ЗКПО, чл. 205

КСО, чл. 6, ал. 11

НЕВД, чл. 2, ал. 1

чл. 1, ал. 7, т. 4

Според изложеното в запитването Професионална гимназия предстои да изплати на персонала възнаграждения в размер на ... лв. под формата на социални разходи и такива в размер на лв. за работно облекло. Сумите ще бъдат отразени по § 02-05 „Изплатени суми от СБКО, за облекло и други на персонала” и като начислени такива ще се посочат по дебита на сметка 604 „Разходи за заплати, други възнаграждения и провизии на персонала” от сметкоплана за бюджетните предприятия. Във връзка с това е поставен въпроса следва ли посочените суми да се включат в облагаемия доход и върху същите да се начислят осигурителни вноски и да се удържи ДОД?

По отношение на данъчното облагане:

На основание чл. 24, ал. 2, т. 2 и т. 3 от ЗДДФЛ в облагаемия доход от трудови правоотношения не се включва стойността на:

- специалното работно облекло и личните предпазни средства, които се предоставят в натура при условия и по ред, предвидени в нормативен акт;
- работното, униформеното и представителното облекло, предоставени при условия и по ред, предвидени в нормативен акт;

Видно от цитираните разпоредби е, че за да се счита за необлагаема стойността за работно облекло следва последното да е предоставено при условия и по ред, предвиден в **нормативен акт**. В случай, че работното облекло не е предвидено в нормативен акт и на служителите се предоставят парични средства за него, последните представляват облагаем доход за съответните физически лица по смисъла на чл. 24 от ЗДДФЛ и подлежат на общо облагане по реда на чл.42 и чл.49 от ЗДДФЛ, т.е. облагат се по предвидените в закона правила за доходите по трудови правоотношения. Такова е данъчното третиране дори в случай, че тези парични средства са за сметка на социалните разходи. Аргумент в тази посока е текста на чл. 205 от ЗКПО, който указва, че социалните разходи, които не са предоставени в натура, представляващи доход на физическо лице, се облагат при условията и по реда на Закона за данъците върху доходите на физическите лица.

Съгласно чл. 24, ал. 2, т. 9 от ЗДДФЛ в облагаемия доход от трудови правоотношения не се включват и **социалните разходи** за сметка на работодателя, обложени по реда на ЗКПО. По смисъла на § 1, т. 34 от допълнителните разпоредби на ЗКПО "социални разходи, предоставени в натура" са отчетените като разходи социални придобивки по чл. 294 от Кодекса на труда и предоставени по реда и начина, определени от чл. 293 от Кодекса на труда или от ръководството на предприятието. Социалните придобивки трябва да са достъпни за всички работници и служители, както и за лицата, наети по договор за управление и контрол. Не е налице предоставяне на социални разходи в натура, когато между работодателя или възложителя и лицата са налице **парични** взаимоотношения под каквато и да е форма по отношение на получените социални придобивки.

Видно от фактическата обстановка в запитването в конкретния случай предстои да се изплатят на служителите парични средства под формата на социални разходи. Същите следва да се включат в облагаемия доход на съответните физически лица и подлежат на облагане по реда на чл. 42 и 49 от ЗДДФЛ.

По отношение на социалното и здравно законодателство:

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

Задължението за внасяне на осигурителни вноски върху средствата за социални разходи и основанията за възникването му са нормативно регламентирани в чл. 6, ал. 11 от КСО. Съгласно тази разпоредба върху средствата за социални разходи, **давани постоянно или периодично пряко на лицата по чл. 4, ал. 1 и 2 от същия кодекс в пари или натура**, се внасят осигурителни вноски в размера за фонд "Пенсии", ДЗПО - универсален и професионален пенсионен фонд и за здравно осигуряване. Следователно, за да възникне задължение за внасяне на осигурителни вноски върху изплатените суми за сметка на социалните разходи е необходимо:

- социалните разходи да са дадени пряко (постоянно или периодично) на работниците и служителите и да са персонифицирани, т. е. определено е кой разход за кое лице се отнася,;
- социалните разходи да са достъпни за всички наети от работодателя работници и служители.

На основание чл. 6, ал. 13 от КСО е издадена Наредбата за елементите на възнаграждението, както и доходите, върху които се правят осигурителни вноски. Съгласно чл. 2, ал. 2 от същата върху средствата, предоставени за сметка на социалните разходи, които не са изплатени пряко на работниците и служителите, а са предоставени за издръжка на столове (включително за поевтиняване на храната в тях), за здравни и лечебни заведения, детски заведения, почивни бази, поддържане на културни потребности на работниците и служителите, вноски за допълнително доброволно пенсионно и здравно осигуряване, доброволно осигуряване за безработица и професионална квалификация **не се дължат осигурителни вноски**. Не се дължат осигурителни вноски и при изплащане на еднократни помощи в пари или в натура, за лекарства, при продължително боледуване, за раждане, при смърт на член от семейството или при други **случайно възникнали събития**.

С оглед на гореизложеното в конкретния случай, след като предстои изплащане по лева пряко на всеки служител в гимназията за сметка на социалните разходи, върху същите ще се дължат осигурителни вноски за фонд „Пенсии”, ДЗПО и здравноосигурителни вноски. Осигурителните вноски за 2009 г. за сметка на осигурителя и осигуреното лице за фонд „Пенсии”(13 на сто) и ДЗПО (5 на сто) имат фиксиран размер - съответно 7,2 на сто/5,8 на сто и 2,8 на сто/2,2 на сто (чл. 6, ал. 3 и чл.157, ал. 3 от КСО).

Здравноосигурителната вношка за работниците и служителите се определя по реда на чл. 40, ал. 1, т. 1 от Закона за здравното осигуряване (ЗЗО) и за 2009 г. е в размер на 8 на сто върху дохода, върху който се внасят вноски за държавното обществено осигуряване. Същите се разпределят между осигурител и осигурено лице в съотношение 60:40 и се внасят едновременно с осигурителните вноски за държавното обществено осигуряване (чл.40, ал.1, т.1, б „в” от ЗЗО).

Съгласно чл. 1, ал. 7, т. 4 от Наредбата за елементите на възнаграждението и за доходите, върху които се правят осигурителни вноски не се изчисляват и внасят осигурителни вноски върху стойността на **работното**, униформеното и представителното облекло, предоставено при условия и по ред, предвидени в **нормативен акт**.

Нормативните актове са посочени в Закона за нормативните актове (ЗНА):

- ✓ Конституцията, кодексите и законите са нормативни актове от по-висока степен;
- ✓ Постановленията, правилниците, наредбите и инструкциите са подзаконов нормативни актове.

Разпоредбите относно правото на работно, униформено и представително облекло на определен кръг лица, се съдържат в нормативните актове, които регулират обществените отношения в съответната област – кодекс или закон. Когато работното, униформеното или представителното облекло се предоставят по силата на подзаконов нормативен акт

(постановление, наредба, правилник или инструкция), последният трябва да е издаден на основание нормативен акт от по-висока степен.

Следва да се отбележи, че Кодекса на труда и издадената на основание чл.296 от него Наредба за безплатното работно и униформено облекло, приета с ПМС № 72/30.12.1986 г., предвиждат предоставяне на работно облекло, като съгласно чл. 5 от наредбата компенсация в пари за неизползувано или несвоевременно предоставено работно и униформено облекло не се допуска. Предвид посочените нормативни разпоредби при настоящата фактическа обстановка не може да се счита, че са изпълнени условията на чл. 1, ал. 7, т. 4 от Наредбата за елементите на възнаграждението и за доходите, върху които се правят осигурителни вноски.

С оглед на гореизложеното, ако предоставянето на суми в размер на лв. за работно облекло на служителите в професионалната гимназия не е регламентирано с нормативен акт, върху същите се дължат осигурителни вноски. Когато са за сметка на социалните разходи, върху тях следва да се внесат осигурителни вноски за държавното обществено осигуряване в размера за фонд "Пенсии" и за допълнително задължително пенсионно осигуряване (чл. 6, ал. 11 във връзка с чл. 157, ал. 6 от КСО). Съгласно чл. 40, ал.1, т.1 от ЗЗО върху същите се дължат и здравноосигурителни вноски.

Когато възнагражденията за работно облекло не се изплащат под формата на социален разход, а се отчитат като средства за работна заплата, се дължат осигурителни вноски за държавното обществено осигуряване за общо заболяване и майчинство, инвалидност поради общо заболяване, старост и смърт, трудова злополука и професионална болест и безработица в размерите по чл. 6, ал. 1 от КСО, за допълнително задължително пенсионно осигуряване и за здравно осигуряване.