

**Изх. №20-00-86/20.03.2019 г.**

ЗКПО - §1, т. 34 от ДР;

ЗКПО – чл. 204, ал. 1, т. 2;

ЗКПО – чл. 205;

ЗДДФЛ – чл. 24, ал. 2, т. 9;

ЗДДФЛ – чл. 24, ал. 1;

КСО – чл. 4, ал. 1;

КСО – чл. 6, ал. 12;

ЗЗО – чл. 40, ал. 1, т. 1;

НЕВДПОВ – чл. 2, ал. 2

ОТНОСНО: Данъчно третиране на предоставени карти за спортна дейност, във връзка с 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 Закона за здравето осигуряване (ЗЗО).*

В запитването е изложена следната фактическа обстановка:

Основната дейност на дружеството е търговска. На служителите в дружеството са предоставени карти за спортна дейност – карти „мултиспорт“. Финансирането на картите „мултиспорт“ е споделено между работодателя и служителя.

Във връзка с изложената фактическа обстановка са поставени следните въпроси:

*1. Дължими ли са данък върху доходите на физическите лица и осигурителни вноски върху частта за сметка на работодателя и върху частта за сметка на служителя?*

*2. Финансирането на картите за сметка на работодателя, счита ли се за част от трудовото възнаграждение, респективно върху тази част дължими ли са данък и осигурителни вноски? В случай, че не са дължими данъци и осигуровки, то следва ли да се отразяват във ведомостите?*

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

**По прилагането на ЗКПО:**

Облагането на социалните разходи по реда на ЗКПО или по реда на ЗДДФЛ е според формата на предоставянето им. За данъчни цели дадени разходи се третираат като социални, предоставени в натура, в зависимост от конкретните отношения между работодателя и наетите лица.

На първо място, за да се определи данъчното третиране на описаните разходи, е необходимо да се анализира дали те представляват социални разходи и едва след това – дали съответните придобивки са предоставени в натура или не.

Според дефиницията, дадена в §1, т. 34 от ДР на ЗКПО, „социални разходи, предоставени в натура“ са отчетените като разходи социални придобивки по чл. 294 от *Кодекса на труда (КТ)* и предоставени по реда и начина, определени в чл. 293 от КТ или от ръководството на предприятието. В дефиницията се съдържа условието, социалните разходи да са достъпни за всички работници и служители и за лицата, наети по договор за управление и контрол. В същата дефиниция е заложен и критерий, посредством който да бъде определено дали социалните придобивки са предоставени в натура или не. Този критерий се съдържа в третото изречение на §1, т. 34 от ДР на ЗКПО, според което 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.

При условие, че разходите могат да бъдат определени като социални, то обстоятелството дали са предоставени в натура или не, е определящо за тяхното данъчно третиране, а именно:

- ако са предоставени в натура, подлежат на облагане с данък върху разходите, съгласно чл. 204, ал. 1, т. 2 от ЗКПО;

- ако не са предоставени в натура, спрямо тях се прилага разпоредбата на чл. 205 от ЗКПО, по силата на която, социалните разходи, които не са предоставени в натура, представляващи доход на физическото лице, се облагат при условията и по реда на ЗДДФЛ.

Предвид посочената по-горе нормативна уредба, следва да са изпълнени кумулативно условията дадени в дефиницията на „социални разходи, предоставени в натура“, за което за предприятието за данъчни цели възниква задължение за облагане с данък върху разходите, по реда на ЗКПО.

Доколкото в запитването не е изложена подробна фактическа обстановка следва да имате предвид следното:

Социални придобивки са тези по чл. 294 от КТ и следва да са предоставени по

реда и начина, определени в чл. 293 от КТ или от ръководството на предприятието.

Същите следва да са намерили отражение в счетоводството на предприятието като разходи за социални придобивки.

Социалните придобивки следва да отговарят на условието за общодостъпност. В случай че работодателят дава възможност на всички наети лица да избират дали да получат карта „мултиспорт“ или друга алтернативна придобивка, ще е налице изпълнение на изискването за общодостъпност на социалните придобивки, поставено в §1, т. 34 от ДР на ЗКПО.

Следователно, ако за предоставената в натура придобивка под формата на карта за спорт, са налице кумулативно изпълнение на условията, предвидени в § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО, приложение ще намери разпоредбата на чл. 204, ал. 1, т. 2 от ЗКПО. Данъчната основа за данъка върху разходите по чл. 204, ал. 1, т. 2 са начислените социални разходи, предоставени в натура, намалени с приходите, свързани с тези разходи, за календарната година. Данъчната ставка на данъка е 10 на сто. Данъкът се декларира с годишната данъчна декларация, подавана от дружеството по реда на ЗКПО и се внася в срок до 31 март на следващата година.

В случай, че картата се предоставя на всички лица, но работодателят получава цялата или част от стойността ѝ от лицата, не е налице социален разход, предоставен в натура, по смисъла на § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО, тъй като между работодателя и наетите лица възникват парични взаимоотношения. Поради това, че в описания случай социалният разход не е предоставен в натура, приложение следва да намери разпоредбата на чл. 205 от ЗКПО, която препраща към прилагане на ЗДДФЛ.

При условие че работодателят предоставя карта на всички наети лица, но цялата сума за картата се заплаща от наетото лице, следва да се приеме, че не е налице социална придобивка или възнаграждение в полза на наетите лица, тъй като последните изцяло поемат за своя сметка осигуряването на картата.

В този смисъл е изразено становище, с писмо изх. № 24-39-162 от 03.02.2016 г. на ЦУ на НАП, което е поместено на интернет страницата на агенцията на адрес – [www.nap.bg](http://www.nap.bg).

#### **По прилагането на ЗДДФЛ:**

Данъчното третиране по реда на ЗДДФЛ е свързано с третирането 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, ал. 1, 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.

В останалите хипотези (напр. когато съответната придобивка не може да се третира като социален разход по смисъла на ЗКПО или като социален разход в натура или има характер на възнаграждение и т.н.), стойността на картата 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.

#### **По прилагането на осигурителното законодателство:**

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 от КСО).

Съгласно чл. 3, ал. 1 от ***Наредбата за елементите на възнаграждението и за доходите, върху които се правят осигурителни вноски (НЕВДПОВ)*** 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 и не може да бъде по-голям от сбора на максималния месечен осигурителен доход, определен със ***Закона за бюджета на държавното обществено осигуряване (ЗБДОО)*** за съответната календарна година поотделно за всеки един от месеците на годината. За лицата, работещи по трудови правоотношения и по чл. 4, ал. 1, т. 7 и 8 от кодекса, месечният осигурителен доход не може да бъде по-малък от минималния месечен осигурителен доход за съответната професия по основната икономическа дейност на осигурителя, определен по реда на чл. 1, ал. 2 – ал. 6 от наредбата. Възнагражденията, отнасящи се за положен труд за минало време, се разпределят за отработените дни, през които трудът е положен.

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, ал. 5, ал. 6 и ал. 7 от кодекса (аргумент чл. 6, ал. 12 от КСО).

Необходимо е да се посочи, че сумите и средствата за социални разходи, върху които са внесени или дължими осигурителни вноски, не се включват при определяне на минималния месечен осигурителен доход за съответната професия по основната икономическа дейност на осигурителя (чл. 2, ал. 5 от НЕВДПОВ).

В текста на чл. 2, ал. 2 от наредбата 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. Предоставянето на средства за спорт **не са сред изрично изброените изключения** на цитираната разпоредба.

Предвид гореизложеното, по отношение на частта от стойността на картите „мултиспорт“, която се заплаща от работодателя под формата на социална придобивка в натура, е приложима разпоредбата на чл. 6, ал. 12 от КСО и върху тези суми се дължат осигурителни вноски за ДОО, ДЗПО и здравно осигуряване, разпределени между работодателя и осигурения по описания по-горе ред.

Размерите на осигурителните вноски за фонд „Пенсии“, фонд „Общо заболяване и майчинство“, фонд „Безработица“ и фонд „Трудова злополука и професионална болест“ и разпределението им между осигурителите и осигурените лица е определено в разпоредбите на чл. 6, ал. 1 и ал. 3 от КСО.

Осигурителните вноски за допълнително задължително пенсионно осигуряване (ДЗПО) и здравноосигурителните вноски се внасят върху доходите, за които се дължат осигурителни вноски за ДОО (основание чл. 157, ал. 6 от КСО и чл. 40, ал. 1, т. 1, изречение първо от ЗЗО).

Вноските за универсални пенсионни фондове се разпределят между осигурителите и осигурените лица в следните размери: 2,2 на сто за сметка на осигуреното лице и 2,8 на сто за сметка на осигурителя (аргумент чл. 157, ал. 3 от КСО). Здравноосигурителната вноска се внася от работодателя или ведомството и през 2019 г. се разпределя между работодателя или ведомството и осигурения в съотношение 60:40 (основание чл. 40, ал. 1, т. 1 от ЗЗО).

В случай, че частта от стойността на картите за спорт, която се заплаща от работодателя, не е за сметка на социалните разходи, тези суми се включват към месечните възнаграждения на лицата и върху тях се дължат осигурителни вноски за ДОО, ДЗПО и здравно осигуряване, разпределени между работодателя и осигурения по реда на чл. 6, ал. 3, чл. 157, ал. 3 от КСО и чл. 40, ал. 1, т. 1 от ЗЗО.

Частта от стойността на картите, която се удържа от възнагражденията на служителите, **не е осигурителен доход** по смисъла на чл. 6, ал. 2 от КСО и върху тези суми **не се дължат** осигурителни вноски.

Настоящото становище е принципно и е въз основа на изложената в запитването фактическа обстановка. В случаите, когато в производство, възложено по реда на *Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК)* се установи фактическа

обстановка различна от посочената, Вие не може да се позовавате на разпоредбата на чл. 17, ал. 3 от ДОПК.