

**ЗКПО – чл. 204, т. 2**

**КСО – чл. 6, ал. 12**

В дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика” е постъпило Ваше писмено запитване, прието с вх. №20-00-497/... 2016 г. във връзка с прилагането на разпоредбите на *Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО)* и *Кодекса за социалното осигуряване (КСО)*.

В запитването е изложена следната фактическа обстановка:

Ръководството на „ПКБ“ ЕООД е взело решение за сметка на социалните разходи от следващата 2017 година да предостави на служителите си социална придобивка – карти за посещение на спортни и танцови обекти. Цената на картата е 40 лв. месечно, като някои доставчици издават карти на името на дружеството и с името на конкретен служител, или – само на името на дружеството, без името на конкретен служител, но в съответния обект има списък на служителите с това право, предоставен от работодателя. Картите могат да се плащат:

- Изцяло – 100% за сметка на дружеството директно на доставчика, или
- Съвместно – 50% от работодателя и 50% от служителите.

При съвместното финансиране работодателят удържа от нетната заплата на служителя съответната част (20 лв.) от сумата и заплаща пълната цена. Фактурата за пълната стойност на абонамента (40 лв.) ще бъде издавана на името на дружеството, но дружеството ще отчете като социален разход само финансираната от него част, а частта за сметка на служителя – ще отчете като разчетно взаимоотношение.

Всички служители ще имат право да получат карти, но дружеството ще поръча само толкова, колкото служители са заявили желание да спортуват. Предоставена е възможност да се включат и други служители, ако пожелаят тази придобивка по-късно.

Във връзка с изложената фактическа обстановка са поставени следните въпроси:

**1. Изпълнено ли е условието за общодостъпност на придобивката, ако някои от служителите не поръчат карти?**

**2. Ако дружеството има офис в населено място, където доставчикът на карти няма спортен/ танцов обект, независимо че и тези служители ще имат право да заявят карти, ще бъде ли нарушен критерия достъпност?**

**3. Картите могат ли да бъдат квалифицирани като общодостъпни, ако всички служители потвърдят писмено съгласие с тази програма, независимо, че някои от тях няма да се възползват от нея и ако на тях бъде предоставена друга придобивка на същата стойност за сметка на работодателя – например застраховки?**

**4. Достатъчно ли е решението на ръководството на дружеството по смисъла на §1, т. 34 от ДР на ЗКПО или е необходимо и решение на Общо събрание на служителите, каквото дружеството няма? Как да бъде документирано съгласието на всички служители?**

**5. При съвместното финансиране на картите за спорт, отчетените от работодателят 50% разходи представляват ли „социални разходи в натура“, имайки предвид, че частта, финансирана от служителя е отразена като разчет.**

*Т.е. няма да има плащане и парични взаимоотношения от работодателя към служителите, а обратното – служителите заплащат към работодателя 50% от стойността на картата и работодателят превежда сумата 100% на доставчика?*

*6. Предвид разпоредбите на чл. 6, ал. 12 от КСО и чл. 2, ал. 1 от Наредбата за елементите на възнаграждението и за доходите, върху които се правят осигурителни вноски, осигуровки се дължат върху средствата за социални разходи (в пари или в натура), давани „пряко“, „постоянно или периодично“ на лицата по чл. 4, ал. 1 от КСО, какво означава „пряко“:*

*- персонализирано, индивидуално предоставяне на социалната придобивка – карта е предоставена на конкретен служител, или*

*- означава, че работодателят няма да дава пари за карти на служителите, а ще ги превежда директно на доставчика и ще получава фактура от него, т.е. пари няма да минават пряко (решения на ВАС №6534/09.05.2012 г. и №15340/04.12.2012 г.)?*

*7. Какво е третирането на понятието „периодично“, ако някои служители ползват карти за няколко месеца, след това се отказват като прекъснат за няколко месеца, но после пак се включат – това попада ли в обхвата на „периодично“, при условие че предварително няма данни за тази периодичност?*

*8. Дължат ли се социално-осигурителни и здравни вноски върху разходите за карти в хипотезите на предходните въпроси 6 и 7?*

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

#### **По реда на ЗКПО**

На основание чл. 204, 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 **Кодекса на труда (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.

**Относно критерия достъпни до всички работници, служители и наети лица – въпроси 1, 2 и 3 от запитването**

Едно от изискванията е, че социалните придобивки трябва да са достъпни за всички работници и служители и за лицата, наети по договор за управление и контрол (наети лица). Поради многообразието на видовете социални придобивки е необходимо да бъде направена преценка за критерия общодостъпност за всеки вид социална придобивка, съобразно нейното естество и предназначение. Например по отношение на

правото на ползване на почивни, спортни или културни бази на предприятието, социалната придобивка ще изпълни изискването за общодостъпност, ако всички наети лица могат да се ползват по право от тях. Такъв тип социални придобивки се приемат като право по принцип, произтичащо от наличието на трудово правоотношение, дори и когато базите за почивка и спорт не са на предприятието работодател. 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, което е поместено на интернет страницата на агенцията на адрес – [www.nap.bg](http://www.nap.bg).

Не може да приемем, че е изпълнен критерият за „общодостъпност“, ако служителите, които не желаят да спортуват или работят в населено място, където няма спортен обект на доставчика не получават никаква социална придобивка. 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.

#### **Относно реда и начина на предоставяне на социалната придобивка – въпрос 4 от запитването**

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 картите. 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.

#### **Относно наличие на парични взаимоотношения – въпрос 5 от запитването**

Критерият, посредством който се определя дали социалните придобивки са предоставени в натура или не, се съдържа в третото изречение 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. Ако придобивките са предоставени в натура, същите подлежат на облагане с данък върху разходите по реда на чл. 204, ал. 1, т. 2 от ЗКПО. Когато придобивките не са предоставени в натура, 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).**

От гореизложеното следва, че предоставената от работодателя карта за спорт ще се смята за предоставяне в натура, доколкото по този повод между тях не възникват каквито и да било парични взаимоотношения.

При условие, че работодателят предоставя карта на всички или на част от наетите лица и цялата сума – 40 лв. на картата 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.

В случай, че картата е достъпна до всички лица, но работодателят удържа 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, следва да се приложи разпоредбата на чл. 205 от ЗКПО, която препраща към прилагане на ЗДДФЛ. (вж. писмо изх. №24-39-162/03.02.2016 г. на НАП)

### **По реда на КСО**

#### **По шести и седми въпроси:**

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.

На основание чл. 6, ал. 12 от КСО, върху средствата за социални разходи, давани **постоянно или периодично пряко** на работниците, служителите и лицата, наети по договори за управление в пари или в натура, се внасят осигурителни вноски в размера за фонд "Пенсии", съответно фонд "Пенсии за лицата по чл. 69 от КСО", определени съответно по реда на чл. 6, ал. 3 и 5 от кодекса.

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.

Макар, че липсва легална дефиниция на термина „пряко“, когато става въпрос за социални разходи се има предвид начина на разплащане или предоставяне. В хипотезата, в която средства за сметка на социалните разходи в пари или в натура се дават директно на работниците и служителите и на лицата, наети по договори за управление се счита, че има „пряко“ предоставяне.

В цитираният от Вас случай е налице пряко предоставяне на социални придобивки в натура, предвид факта, че разплащането се извършва директно с доставчика на карти. Имайте предвид, че в случая изразът „в натура“, използван в чл. 6, ал. 12 от КСО не е идентичен с този използван в третото изречение на §1, т. 34 от ДР на ЗКПО.

Под „постоянно или периодично“ се имат предвид нееднократни действия с неинцидентен характер, повтарящи се във времето.

Безспорно в разглежданата хипотеза става въпрос именно за „постоянно или периодично“ предоставяне на спортни карти.

**По осми въпрос:**

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 и танци не са сред изрично изброените изключения на цитираната разпоредба.

Предвид гореизложеното, в хипотезата, в която спортните карти и картите за танци се предоставят безвъзмездно от работодателя на всички 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.

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 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 (основание чл. 157, ал. 6 от кодекса).

В хипотезата, в която 50% от стойността на картите се заплаща от „ПКБ“ ЕООД директно на доставчика, а останалите 50% се удържат от възнаграденията на служителите осигурителни вноски по описания ред се дължат върху сумата, заплатена от работодателя.

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.