



ЗКПО – чл. 26, т.1;
ЗДДФЛ – чл. 24, ал.1 и ал. 2;
КСО – чл. 6, ал. 2 и ал. 12;
НЕВДПОВ – чл. 2, ал. 2;

Относно: Данъчно облагане на транспортни разходи на служители от местоживеенето до местоработата и обратно

В отговор на направеното от Вас запитване с писмо вх. № ... от 12.07.2017 г., при Дирекция ОДОП – гр. ..., Ви уведомяваме за следното:

Според изложената фактическа обстановка, дружеството Ви желае да поеме разходите за транспорт от местоживеенето до местоработата и обратно на служителите, за които няма друг осигурен транспорт. За тази цел възнамерявате да предоставите карти за зареждане с гориво за личните автомобили /леки коли/ на служителите, за което ще получавате фактура от бензиностанцията директно на името на фирмата.

Поставени са следните въпроси:

1. Считат ли се тези суми за облагаем личен доход на служителите и дължим ли е данък?
2. Трябва ли да се внесат осигуровки върху тези суми?
3. Данъчно признат ли е този разход или трябва да преобразувате финансовия резултат в края на годината?
4. Имате ли право на данъчен кредит по издадената фактура от бензиностанцията?

Предвид така изложеното в писмото и съобразявайки относимата нормативна уредба по зададените от Вас въпроси, изразявам следното становище:

По първи въпрос:

В чл. 24, ал. 1 от ЗДДФЛ е регламентирано, че в облагаемия доход от трудови правоотношения се включва трудовото възнаграждение и всички други плащания в пари и/или в натура от работодателя или за сметка на работодателя, с изключение на доходите, посочени в ал. 2 на същия член. В облагаемия доход от трудови правоотношения не се включват разходите за транспорт от местоживеенето до местоработата за сметка на работодателя, които не подлежат на облагане съгласно ЗКПО (чл. 24, ал. 2, т. 9 от ЗДДФЛ).

На основание чл. 210, ал. 1 от ЗКПО не се облагат с данък по чл. 204, ал. 1, т. 2 от същия закон *социалните разходи* за транспорт на работниците и служителите и на лицата, наети по договор за управление и контрол, от местоживеенето до местоработата и обратно.

Определение на понятието „социални разходи, предоставени в натура” е дадено в § 1, т. 34 от Допълнителните разпоредби /ДР/ на ЗКПО и това 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 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 по изречение второ са налице парични взаимоотношения под каквато и да е форма по отношение на получените социални придобивки.

Освобождаване от облагане с данък върху разходите *не се прилага*, когато транспортът е осъществен с лек автомобил или по допълнителни автобусни линии – чл. 210, ал. 2 от ЗКПО. Определение на понятието „лек автомобил” е дадено с § 1, т. 37 от ДР на ЗКПО, което препраща към разпоредбата на § 6, т. 12, буква „а” от ДР на Закона за движение по пътищата.

„Допълнителни автобусни линии” са автобусни линии по утвърдена транспортна схема с режим на движение, осигуряващ възможност за спиране, слизване и качване по желание на пътниците на разрешените за това места, допълващи основните линии на градския транспорт, без да ги дублират напълно (§ 1, т. 38 от ДР на ЗКПО).

В ЗКПО не е въведено ограничение по отношение на това дали транспортът ще се осъществява със собствени или наети транспортни средства, не е ограничен предметът на дейност на предприятията, които ще извършват транспортните услуги или ще отдават под наем превозни средства.

Предвид гореизложеното, ако разходите за транспорт от местоживеенето до местоработата на работниците, могат да бъдат определени като социални разходи по смисъла на § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО, не се извършват с лек автомобил съгласно съдържанието на понятието за целите на материалния данъчен закон, документално доказани са по реда на чл. 10 от ЗКПО, ще попаднат в хипотезата на чл. 210, ал. 1 от ЗКПО. В този случай те не се включват в облагаемия доход на лицата по трудови правоотношения на основание чл. 24, ал. 2, т. 9 от ЗДДФЛ.

От описаното в писмото Ви, сумата която като работодател ще предоставяте на част от служителите си за пътни разходи не попада в хипотезата на чл. 210 от ЗКПО. Следователно, в конкретния случай разпоредбата на чл. 24, ал. 2, т. 9 от ЗДДФЛ е неприложима и *тези суми представляват облагаем доход от трудови правоотношения, които следва да бъдат обложени по реда на чл. 24, ал. 1 от ЗДДФЛ.*

По втори въпрос:

В зависимост от това, дали извършените от дружеството транспортни разходи в полза на служителите, на които не е осигурен друг транспорт, са за сметка на социалните разходи или не, са възможни две хипотези.

✓ Предоставените средства не са за сметка на социалните разходи:

Доходът, върху който се дължат осигурителни вноски, включва всички възнаграждения, включително начислените и неизплатени или неначислените **и други доходи от трудова дейност** (чл. 6, ал. 2 от Кодекса за социално осигуряване /КСО/). 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 ал. 2, т. 3, а за лицата, за които не е определен минимален осигурителен доход - минималната месечна работна заплата за страната и не повече от максималния месечен размер на осигурителния доход (чл. 6, ал. 3 от КСО).

На основание чл. 127, ал. 1 от КСО задължително се осигуряват за допълнителна пенсия в универсален пенсионен фонд лицата, родени след 31 декември 1959 г., ако са осигурени във фонд "Пенсии" на държавното обществено осигуряване, с изключение на лицата, осигуряващи се по реда на чл. 46 във фонд "Пенсии". Осигурителните вноски за допълнително задължително пенсионно осигуряване се внасят върху доходите, за които се дължат осигурителни вноски за държавното обществено осигуряване (чл. 157, ал. 6 от КСО).

Здравноосигурителните вноски за работещите по трудови правоотношения лица се определят върху дохода, върху който се дължат вноски за държавното обществено осигуряване (чл. 40, ал. 1, т. 1 от Закона за здравното осигуряване /ЗЗО/).

Дължимите осигурителни вноски се разпределят между осигурителя и осигуреното лице по реда, определен в чл. 6, ал. 3 и чл. 157, ал. 3 от КСО, и чл. 40, ал. 1, т. 1 от ЗЗО.

Разпоредбите на Кодекса за социално осигуряване по отношение елементите на осигурителния доход са доразвити в Наредбата за елементите на възнаграждението и за доходите, върху които се правят осигурителни вноски (НЕВДПОВ).

В чл. 1, ал. 8 от НЕВДПОВ са изброени изчерпателно доходите, върху които не се изчисляват и внасят осигурителни вноски.

Извършените разходи от дружеството за зареждане с гориво на личните автомобили на служителите, на които не е осигурен друг транспорт, не са изрично посочени в чл. 1, ал. 8 от НЕВДПОВ като доходи, върху които не се дължат осигурителни вноски. Поради това, върху същите следва да се начисляват и внасят предвидените в КСО и ЗЗО задължителни осигурителни вноски.

✓ **Предоставените средства са за сметка на социалните разходи**

Ако заплатените от дружеството суми имат характер на социални разходи следва да се има предвид, че за целите на осигуряването това са социалните придобивки по смисъла на чл. 294 от Кодекса на труда (КТ), предоставени по реда и начина, определени в чл. 293 от КТ или от ръководството на предприятието. В този случай приложение намират разпоредбите, които регламентират реда за внасяне на осигурителни вноски върху социалните разходи.

Съгласно чл. 6, ал. 12 (посл. изм. ДВ, бр. 98 от 2016 г., в сила от 01.01.2017 г.) от КСО върху средствата за социални разходи, **давани постоянно или периодично пряко на лицата по чл. 4, ал. 1 в пари или в натура**, се внасят осигурителни вноски, определени съответно по реда на ал. 3 и 5.

В чл. 2, ал. 2 от НЕВДПОВ са изведени хипотези, при които върху социалните разходи не се дължат осигурителни вноски. Осигурителни вноски не се изчисляват и внасят върху средствата, предоставени за сметка на социалните разходи 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.

Предоставените от работодателя карти за зареждане с гориво на личните автомобили на определени служители с цел поемане на транспортните им разходи от местоживеенето до местоработата не попадат в изключенията по чл. 2, ал. 2 от НЕВДПОВ. Следователно, доколкото изплатените суми могат да се разглеждат като социални разходи, предвид разпоредбата на чл. 6, ал. 12 от КСО, върху тях следва да се начисляват и внасят осигурителни вноски за социално и здравно осигуряване.

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

По трети въпрос:

Съгласно чл. 294 от Кодекса на труда /КТ/ работодателят може да осигурява на работниците и служителите транспортно обслужване от местоживеенето до местоработата и обратно. Такива разходи при определени условия са данъчно признати, но подлежат на облагане с данък върху разходите по реда на чл. 204 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/. Необходимо е тези разходи да отговарят на изискванията поставени в § 1, т. 34 от допълнителните разпоредби на ЗКПО за социални разходи, предоставени в натура. Едно от изискванията, посочени в определението за социални разходи, предоставени в натура е социалните придобивки да са достъпни за всички работници и служители и за лицата, наети по договор за управление и контрол /наети лица/. Доколкото се разбира от поставения въпрос, картите за зареждане с гориво на личните автомобили ще се ползват от част от наетите лица. Не е ясно на останалите лица, предоставена ли е възможност да се възползват от алтернативна социална придобивка, /например друга форма на осигурен транспорт/. Когато на една част от наетите лица е осигурена една придобивка, а на други не е предоставена същата или алтернативна се приема, че е нарушено изискването за общодостъпност на социалната придобивка и разходите не могат да бъдат приети за социални по смисъла на ЗКПО.

За данъчни цели се признават разходи, които са определени като задължителни с нормативен акт. Разходите за транспорт от местоживеене до месторабота не са определени като задължителни, а е дадена една възможност на работодателят по своя преценка да осигурява транспорт на наетите лица съгласно посочената по-горе норма от КТ.

В заключение признаването на такива разходи ще зависи от това дали са изпълнени изискванията на определението за социални придобивки в натура или не. Когато разходите не отговарят на критериите за социални разходи, предоставени в натура, те се считат за разходи, несвързани с дейността и за тях е приложима разпоредбата на чл. 26, т. 1 от ЗКПО, т.е. счетоводният финансов резултат подлежи на увеличение с размера на счетоводените разходи за гориво.

По четвърти въпрос:

Правото на приспадане на данъчен кредит и доставките с право на данъчен кредит са регламентирани в разпоредбите на чл. 68 и чл. 69 от ЗДДС. Ограниченията на правото на приспадане на данъчен кредит са изброени в нормата на чл. 70 от с.з.

В чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС е посочено, че правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или 74, когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето.

Следва да имате предвид, че на основание изричната разпоредба на чл. 70, ал. 3, т. 2 от ЗДДС във връзка с чл. 70, ал. 1, т. 2 от с.з., ще е налице право на приспадане на данъчен кредит единствено за безвъзмездни доставки за транспортното обслужване от местоживеенето до местоработата и обратно от работодателя на работниците и служителите му, включително на тези по договори за управление, предоставяно безвъзмездно от работодателя за целите на икономическата му дейност, при спазване на условията за упражняването му, визирани в чл. 71 и 72 от ЗДДС.

От изложената в запитването фактическа обстановка е ясно, че Вие предоставяте карти за зареждане на гориво на личните автомобили /леки автомобили/ на служителите, т.е. не предоставяте транспортно обслужване от местоживеенето до местоработата и обратно, а извършвате безвъзмездна доставка.

Предвид гореизложеното, за Вас не възниква право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС.