



РАЗХОДИ ЗА ПОДДРЪЖКА, РЕМОНТ И ЕКСПЛОАТАЦИЯ НА ПРЕВОЗНИ СРЕДСТВА – ДАНЪЧНО ТРЕТИРАНЕ

Десислава ЙОСИФОВА

diosifova@abv.bg

*Десислава Йосифова, гл. асистент, д-р, ВТУ „Т. Каблешков“, София
БЪЛГАРИЯ*

Резюме: В доклада се разглежда данъчният режим на една значима за стопанската практика, категория разходи – тези, свързани с поддържането, ремонта и експлоатацията на превозните средства, използвани в бизнеса на предприятия от различни отрасли. Представени са примерни казуси за онагледяване на специфичното данъчно третиране.

Ключови думи: разходи за поддръжка; разходи за ремонт и разходи за експлоатация на превозни средства; облагане

Както е известно от началото на 2007 година има нови постановки в ЗКПО по отношение на разходите за леки автомобили. Промените са свързани със следното:

- Две думи са променени и това силно разширява обхвата на облагането. Вече не се облагат разходите за поддръжка, ремонт и експлоатация на **леки автомобили**, а на **превозни средства**. Т.е. облагат се съответните разходи за всички **превозни средства - дори и товарни** (които влизат в обхвата на ЗМДТ) в определените от законодателя случаи.

- другата промяна е също толкова значима – разходите за поддръжка, ремонт и експлоатация на превозни средства вече не се облагат, когато превозните средства се използват както за дейност по занятие, така и за административната дейност на предприятието. Облагат се единствено ако се използват за управленска дейност или съответно имат едновременно двойно предназначение (тогава действат специални правила за изчисляване на данъчната основа за облагане). Административната се счита за приравнена на дейност по занятие. Ако разходите не са за управленска дейност, а с превозното средство се превозва

администрацията до банки, фирми; за покупки; ходене до различни държавни институции; от счетоводителя на фирмата за отиване до НАП, община или друга фирма и т.н.– не се начислява и дължи данък, тъй като това са варианти на административна дейност

Едно от затрудненията, които възникват при прилагането на нормативната уредба е **разграничаване на дейностите**, които представляват дейност по занятие от тези, които подлежат на облагане с данък.

За разлика от отменения ЗКПО (2006), в новия ЗКПО (2007) няма изрично определение за дейност по занятие, но презумпцията е, че такава е налице когато с превозните средства става снабдяване с материали за производството или снабдяване на търговския обект със стоки, както и в редица др. случаи в зависимост от конкретния предмет на дейност на фирмата. В този смисъл като свързани с административната дейност се разглеждат: снабдяването с материали, несвързани с основната дейност на предприятието; транспорта на служебна кореспонденция, парични средства и други подобни, обслужващи административния персонал.

В ЗКПО легално дефиниране на понятието "управленска дейност" няма. Нещо повече, цяла година (2006-та) законодателно

не се регламентира смисъла на това понятие за данъчни цели. В новия ЗКПО отново липсва опит за изясняване на въпроса. В периодичния печат (и в учебниците) се срещат различни обяснения, че под управленската дейност се разбира дейност, свързана с изпълнение на функциите на управителя (водене на преговори, сключване на договори и едновременно с това контролирането им). Интересна подробност е, че в новия ЗКПО (01.01.2007г.) в ДР е отпаднало и понятието "дейност по занятие".

Определение на понятието превозни средства е дадено с т. 40 от допълнителните разпоредби на ЗКПО – "превозни средства". За целите на чл. 204, ал. 3 от ЗКПО са тези, посочени в глава II, раздел четвърти от *Закона за местните данъци и такси(ЗМДТ)*, независимо дали са вписани в регистър, воден съгласно българското законодателство. Според чл. 52 от ЗМДТ видовете превозни средства са:

- превозни средства, регистрирани за движение по пътната мрежа в Р България

(леки автомобили; ремаркета на леки автомобили; автобуси; товарни автомобили; седлови влекачи и влекачи за ремарке; специализирани строителни машини /бетоновози, бетон-помпи и други/, автокранове, специализирани ремаркета за превоз на тежки или извънгабаритни товари и други специални автомобили; автокранове, специализирани ремаркета за превоз на тежки или извънгабаритни товари; трактори; други самоходни машини; моторни шейни);

- корабите, вписани в регистрите на българските пристанища;

- въздухоплавателните средства, вписани в държавния регистър на РБългария за гражданските въздухоплавателни средства.

Съгласно чл. 204, т. 3 от ЗКПО с данък върху разходите се облагат документално обосноващите разходи, свързани с **експлоатация** на превозни средства, когато с тях се осъществява **управленска дейност**.

Съгласно чл. 215, ал.1, основа за облагане са начислените през календарния месец разходи за **поддръжка, ремонт и експлоатация** на превозни средства, намалени с начислените приходи от застрахователни обезщетения, свързани със съответните превозни средства, до размера на извършените разходи за ремонт (отстраняване на щетите), за които се отнася обезщетението.

Съгласно същия член, ал.2, когато с превозните средства се извършва едновременно **дейност по занятие и управленска дейност**, при определяне на данъчната основа:

- разходите за **експлоатация** се отнасят към управленската дейност на база на изминатите за тази дейност километри през текущия месец;

- разходите за **поддръжка и ремонт** се отнасят към управленската дейност на база на изминатите за тази дейност километри към общите изминати километри от съответното превозно средство за последните 12 месеца, включително текущия месец.

Когато основата за облагане е отрицателна величина, тя се приспада последователно от данъчната основа за следващите месеци. Такъв казус може да възникне в случай, когато постъпленията от застрахователни обезщетения, (съответно разходите по възстановяването на автомобила) превишат отчетените за текущия месец разходи, подлежащи на облагане по реда на чл. 215, ал. 1.

Тук би могло да се постави запитването защо законодателят първоначално в общата част на проблема (чл. 204, т. 3) визира само разходите, свързани с *експлоатация*, а малко по-надолу (чл. 215) прибавя и другите разходи – тези за поддръжка и ремонт. Би следвало тогава още в чл. 204, т. 3 да бъде включен текст и за тях.

Понякога проблем в стопанската практика поражда **конкретизирането на обхвата на разходите, подлежащи на облагане** по чл. 204, т. 3 от ЗКПО.

Съгласно допълнителните разпоредби на ЗКПО, т. 39 "Разходи за поддръжка, ремонт и експлоатация на превозни средства" са пряко свързаните с поддръжката, ремонта и експлоатацията на превозните средства счетоводни разходи за:

- горива, гориво-смазочни материали и други консумативи;

- резервни части;

- труд за ремонт, включително за бояджийски и тенекеджийски услуги;

- технически прегледи и паркинг;

- козметика и аксесоари.

На тази база е видно, че независимо от дейността, в която се използват превозните средства, в обхвата на разходите за поддръжка, ремонт и експлоатация, които

подлежат на данъчно облагане **не се включват**:

- разходи за задължителните застраховки на превозните средства;
- разходи за амортизации на леките автомобили;
- разходите за заплати и осигуровки на шофьорите;
- разходите за лихви по лизингови договори за превозните средства;
- разходите за наем на наето превозно средство.
- също така не са обект на облагане мита, данъци и такси, свързани с превозните средства, включително винетни такси и стикери.

Разграничението между разходи за експлоатация е тези за поддръжка и ремонт най-общо е следното:

- *разходи за експлоатация - включват горива, консумативи (т.нар. ГСМ) и паркинги*
- *разходи за поддръжка и ремонт – подмяна на повредени или износени части вкл. разходите за труд, разходи за сервизно обслужване и др.*

Забележка: За гумите и акумулаторите съществува следния избор, който се установява със счетоводната политика на фирмата:

- директен разход
- ДМА ако отговаря на минималния праг на същественост

При определяне на обхвата на случаите на ползване на превозни средства, спрямо които има отношение текста на чл. 204, т. 3, следва да се имат предвид всички конкретни факти и обстоятелства, тъй като те могат да породят друго данъчно третиране. Нормата не следва да се прилага при разходи за **експлоатация** на превозни средства, независимо че не са свързани с основната или административната дейност, ако:

- липсва документална обоснованост
- разходите са във връзка с представителни и развлекателни мероприятия. В този случай разходите се облагат по реда на чл. 204, т. 1 ЗКПО, като представителни разходи ;
- разходите са с характер на социални, предоставени в натура. В този случай разходите се облагат по реда на чл. 204, т. 2 от ЗКПО като социални разходи.

Разходът и данъкът върху него се признават за данъчни цели в годината на начисляване и не формират данъчна временна

разлика. Данъкът върху разходите е окончателен (чл. 206, ал. 2).

Общо изискване е разходите да са документално обосновани, в противен случай те не се облагат с данък върху разходите, а формират данъчна постоянна разлика.

Както и останалите данъци върху разходите, и този данък е в размер 10 на сто. Внася се в бюджета до 15-о число на месеца, следващ месеца на начисляването.

Законово се регламентира възможността сумата по надвнесен данък върху разходите или по корпоративен данък да може да бъде приспадната от дължимия данък върху разходите.

Примерен казус №1

В "Красико" ООД през 2007 г., превозно средство - лек автомобил: "Нисан Примера" се използва от членовете на Управителния съвет на дружеството.

Удобно и практично в тези случаи когато дадено превозно средство се използва само за управленска дейност, съответните разходи за неговата експлоатация, поддръжка и ремонт да се отчитат и натрупват по самостоятелно обособена сметка (напр. аналитична партида към с/ка от гр. 61 Административни разходи). Към последно число на всеки месец получената обща сума следва да бъде обложена с еднократен данък - 10%. Сумата на данъка се признава за разход. Към разпечатката на сметката, по която се отчита разходите е необходимо да се прикрепи счетоводна справка, поясняваща, на какво основание (по кой член), каква счетоводна статия е съставена.

От важно значение е да се отбележи, че с оглед правилната документална обоснованост на разходите за експлоатация на превозните средства, използвани за управленска дейност (а и за дейността по занятие и за административни нужди) не е достатъчно притежаването само на фактура (вкл. фискален бон) за закупеното гориво и смазочни материали на името на предприятието, както и начисляването и внасянето на окончателния данък върху тези разходи. Необходимо е попълването на пътни листове като доказателство за осъществяване на превози (респ. изразходвано гориво) и на тази база съответно да се установи дължимия данък. Тъй като фактурата е израз единствено на факта, че е закупено гориво (или др. ГСМ), но не и че е изразходвано. В противен случай съществува реалната възможност при бъдеща

данъчна ревизия, като **документално необоснован** разходът за гориво да не бъде признат и с него да се увеличи финансовия резултат за данъчни цели. Съответно данъкът от 10% се явява надвнесен.

През м. септември в "Красико" ООД при определянето на данъчната основа за облагане с еднократен данък на разходите за поддръжка, ремонт и експлоатация се използва следната информация:

1. Разходи за горива - 200 лева;
2. Разходи за смазочни материали и други консумативи - 80 лева;
3. Разходи за ремонт (резервни части и труд), наложен след пътно-транспортно произшествие, рискът от което е застрахован – 1 000 лева;
4. Такси за паркиране - 40 лева.

През същия месец е получено и съответно осчетоводено като приход застрахователно обезщетение за покриване на разходите по автобояджийски, автотенекеджийски и електро услуги в размер на 1 350 лева.

Автомобилът се използва само за управленските нужди на предприятието. Определянето на основата за облагане с еднократен данък включва всички пряко свързани с поддръжката, ремонта и експлоатацията на леките автомобили разходи, намалени с начислените приходи от застрахователни обезщетения, свързани със съответния лек автомобил, до размера на извършените разходи за ремонт, за които се отнася обезщетението.

Определяне на облагаема основа за автомобил "Нисан Примера" за месец септември :

1. Разходи за гориво - 200 лева.
2. Смазочни м-ли и консумативи - 80 лева.
3. Такси за паркиране - 40 лева.
4. Разходи за ремонт след пътно-транспортно произшествие - 1000 лева.

Всичко разходи за м. юни - 1320 лева.

От тях се приспада застрахователното обезщетение до размера на начисления разход за ремонт във връзка с отстраняване на щетата в размер на 1000 лева, независимо, че приходът от щетата е в размер на 1350 лева. Превишението от 350 лева на обезщетението над направените разходи за ремонт не се взема предвид при определяне на данъчната основа. Сумата за облагане е 320 лева. Предприятието следва да начисли и внесе еднократен данък в размер на 32 лв.

Забележка: Възможно е основата за облагане да се получи и отрицателна величина, в случай че разходите по отстраняване на щетите са по-големи от сумата, получена като застрахователно обезщетение. Тогава се попада в хипотезата на чл.215, ал. 3, според която получената отрицателна величина се приспада последователно от данъчната основа за следващите месеци.

Допускаме, на база данните от горния пример, че разходите за ремонт след пътно-транспортно произшествие са 1000 лева, но размерът на застрахователното обезщетение е на стойност 650 лева. В този случай приемаме, че лекият автомобил е в процес на ремонт - **не се експлоатира и не възникват други разходи за поддръжка, ремонт и експлоатация** с изключение на тези за ремонт след ПТП. Получената разлика в размер на 350лв., превишаваща размера разходите за ремонта след ПТП над застрахователното обезщетение подлежи на приспадане от данъчната основа последователно за следващите месеци до нейното изчерпване. Законодателят не визира изрично на какви части следва да се извърши това приспадане. Това означава, че е възможно в зависимост от размера на извършените разходи за поддръжка и експлоатация на този лек автомобил, възникващи след отстраняване на щетите, това да стане през следващия месец или през следващите няколко месеца.

Често пъти в стопанската практика се използват превозни средства, които имат двойно предназначение - както по занятие или за административни нужди, така и за управленски нужди. В ал. 2 на чл. 215 от ЗКПО се регламентира облагането на разходите за поддръжка, ремонт и експлоатация на превозни средства, когато с тях се извършват едновременно и двете дейности. Необходимо е управителят на предприятието да издаде заповед за всеки конкретен лек автомобил с какъв предмет на дейност се използва. Всеки месец по пътен лист за автомобила с двойно предназначение, следва да се утвърждават километрите, изминати по занятие (административни нужди) и тези за управленска дейност, за да може да се изчислява основата за облагане по чл. 215 от ЗКПО.

Примерен казус №2

Търговска фирма притежава „Опел Астра” - комби, използва се със смесено предназначение - за управленски нужди и за мероприятия по предмета на дейност (дейност по занятие).

Определяне на облагаема основа за автомобил “Опел Астра”- комби за месец септември :

1. Разходи за горива, смазочни м-ли и консумативи - 200 лева;

2. Разходи за ремонт (резервни части и труд) – 1500 лева;

3. Такси за паркиране - 80 лева.

Всичко разходи за м. септември - **1780 лева**.

Общата сума от **1780 лева** подлежи на разпределение между двете дейности, за които е използван автомобилът.

От пътните листове за м. септември е видно следното:

- за целия месец автомобилът е изминал общо 1500 километра, от които за управленски нужди - 500 километра и за дейност по занятие - 1000 километра;

- за последните 12 месеца (октомври 2006 г. - септември 2007 г.) общо изминатите километри са 18 000, като за управленски нужди са изминати 3000 километра.

За разпределение на разходите за управленска дейност и дейност по занятие, **разходите за експлоатация** се отнасят към управленската дейност на база изминатите за тази дейност километри през текущия месец, а **разходите за поддръжка и ремонт** се отнасят на база на изминатите километри за тази дейност към общите изминати километри от съответния автомобил за последните 12 месеца, включително текущия

Разпределение на разходите по направления /вид дейност/ :

Таблица 1

№ по ред	Вид разход	Обща сума	Управленска дейност		Дейност по занятие и админ. д-ст	
			Коеф.	Сума	Коеф.	Сума
1.	Горива и консумативи	200	0.33*	66	0.67	134
2.	Такса за паркиране	80	0.33	26	0.67	54
3.	Ремонт	1500	0.17**	255	0.83	1245
4.	Всичко	1780	347.40		1433	

* Коефициентът е получен като броя на километрите, изминати през месеца за управленски нужди се съпостави с общо изминатите километри за месеца.

** Коефициентът е получен като броя на километрите, изминати за последните 12 месеца за упр. нужди се съпостави с общо изминатите километри за 12 месеца назад.

Както е видно от изчисленията, при разпределение на разходите за горива, консумативи и паркинги (т.е. разходи за експлоатация) за месец юни използваният критерий е изминатия пробег на за **месец юни** по направления, а при разпределението на разходите за **ремонт** – изминатия пробег за последните 12 месеца назад, включително текущия месец юни. Този начин на изчисления се основава на законовото изискване на чл. 215, ал.2. От горната таблица

е видно, че облагаемата основа за автомобил " Опел Астра " е 347.40 лева - съответната част от разходите, извършени за управленски нужди.

Друг важен момент от разглежданата проблематика е свързан с изясняване на възможностите за право на ползване на данъчен кредит по линия на ЗДДС и начисления ДДС при реализирането на разходи за поддръжката, ремонта и експлоатацията на превозни средства. Нормативната уредба се съдържа в чл. 70, ал.1, т.5 във връзка с т.4 на ЗДДС, съгласно който правото на приспадане на данъчен кредит **не е налице**, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или 74, когато:

- **е придобит, внесен или е нает мотоциклет или лек автомобил;**

- стоките/услугите са свързани с поддръжката, ремонта, подобрението или експлоатацията на **превозните средства** по горното изречение, както и за получени транспортни услуги / таксиметрови превози с превозни средства по горното изречение.

Изключенията, които се визират от законодателят са определени изчерпателно в същия член, ал. 2, според която посочените ограничения на правото на приспадане на данъчен кредит не се прилагат, когато:

- превозните средства се използват единствено за транспортни и охранителни услуги, таксиметрови превози, отдаване под наем, куриерски услуги или подготовка на водачи на МПС, включително при последващата им продажба;

- превозните средства са предназначени единствено за препродажба;

- стоките или услугите са предназначени единствено за препродажба (търговски наличности), включително след преработка;

- стоките или услугите са свързани с поддръжката, ремонта, подобрението или експлоатацията на такива превозни средства, които се използват единствено за транспортни и охранителни услуги, таксиметрови превози, отдаване под наем, куриерски услуги и подготовка на водачи на МПС, вкл. при последващата им продажба.

Тук е важно да се отбележи, че има значителна разлика между смисъла, който се влага в понятието „лек автомобил” по линия на ЗКПО и този в контекста на ЗДДС. За целите на ЗКПО се приема за лек автомобил такова превозно средство, което отговаря на дефиницията за лек автомобил по Закона за движение по пътищата (накратко *броят на местата за сядане без мястото на водача не превишава 8, или т.нар. 8+1*). Но за целите на ЗДДС, пар. 1 т.18. от ДР "Лек автомобил" е автомобил, в който броят на местата за сядане без мястото на водача **не превишава 5**. От

това следва, че е важно какво е вписано в талона на превозното средство (респ. лекия автомобил), ако пише, че броят на местата за сядане без мястото на водача **превишава 5** и са изпълнени всички други законови изисквания правото на данъчен кредит за ГСМ и другите разходи за поддръжка и ремонт на това превозно средство може да бъде ползвано.

Също така от посочените постановки на ЗДДС е видно, че **товарните** превозни средства имат право на данъчен кредит. Следва да се има предвид текста на § 1 т.18 от ЗДДС, че не е лек автомобил, лекотоварен автомобил, който е предназначен за превоз на товари, или лек автомобил, който има трайно вградено допълнително техническо оборудване за целите на извършваната дейност от регистрираното лице.

Следва да се има предвид и ЗДДФЛ, чл. 47. - лицата, извършващи стопанска дейност като търговци по смисъла на Търговския закон, включително едноличните търговци, прилагат разпоредбите за **облагане на разходите** на ЗКПО. От текста на тази норма следва, че и фирмите - ЕТ дължат данък върху разходите, свързани с експлоатация на превозни средства, използвани за управленска дейност (когато са на режим общо облагане, ако са на патент – не дължат).

Литература:

[1] Закон за корпоративното подоходно облагане, ДВ №105 / 2006г., изм. ДВ №52 / 2007г.

[2] Закон за данък върху добавената стойност ДВ. №63 / 2006г с посл. изм. ДВ №59 /2007г.

[3] Закон за данъците върху доходите на физическите лица, ДВ. №95 /2006г., с посл. изм. ДВ №64 /2007г.

EXPLOITATION COSTS AND COSTS FOR MAINTENANCE & REPAIR OF TRANSPORT MEANS IN BULGARIA - TAX TREATING

Desislava Yosifova

Higher School of Transport , 158 Geo Milev Street, Sofia
BULGARIA

Abstract: *In this paper are presented the new tax legislation, concerned with exploitation costs and costs for maintenance& repair of rolling stocks / transport means in Bulgaria (based on the examples).*

Key words: *exploitation/operational costs; costs for maintenance; costs for repair of transport means; taxation*