



**ПРОДЪЛЖАВАНЕ ИЛИ ПРЕУСТАНОВЯВАНЕ ИЗПОЛЗВАНЕТО
НА „ПРЕВОЗ ЗА СОБСТВЕНА СМЕТКА“
(БИЗНЕС КАЗУС В КОНТЕКСТА НА ЗАКОНА ЗА
АВТОМОБИЛНИТЕ ПРЕВОЗИ)**

Десислава Йосифова
dyosifova@vtu.bg

**Висше транспортно училище „Тодор Каблешков“
ул. „Гео Милев“ 158, 1574, София
РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ**

Ключови думи: *превоз за собствена сметка; автомобилни превози; лиценз за превоз на товари; договор за наем; ДДС*

Резюме: *В настоящия доклад се представя и анализира конкретен бизнес казус, свързан с режима „превоз за собствена сметка“ в контекста на Закона за автомобилните превози и съответни пресечни точки със счетоводното и данъчното законодателство.*

Разглежданият казус, независимо че е конкретен и взет от стопанската практика на две реално съществуващи предприятия, не се възприема като прецедент или като изключение. По-скоро той се използва като основен фон, в светлината на който могат да се изследват и обобщат сходни характеристики и възможности за законосъобразни (нормативно обосновани) решения, съответно да се открият потенциални порочни практики и потребността от тяхното избягване.

ВЪВЕДЕНИЕ

Понятието за режима „превоз за собствена сметка“ е законово регламентирано в Допълнителните разпоредби на Закона за автомобилните превози.¹ [1] Съгласно съответните постановления², превоз за собствена сметка е:

а) превоз на товари без заплащане, предназначен единствено за собствена дейност или произтичащ от собствена дейност, извършван със собствени или наети без водач пътни превозни средства, управлявани от водачи, назначени по трудов договор с лицето, за чиято сметка се извършва превозът, когато този превоз не е основна дейност за него и превозът е предназначен да се доставят товари на лицето, за чиято сметка се извършва превозът, да се експедират негови товари, товарите да се превозят в рамките на предприятието му или за негови собствени нужди извън предприятието, а товарите принадлежат на лицето, за чиято сметка се извършва превозът, или са били продадени, закупени, дадени под наем или наети, произведени, добити, преработени или

¹ В сила от 17.09.1999 г., Обн. ДВ. бр.82 от 17 Септември 1999г., с посл. изм. и доп. ДВ. бр.88 от 20 Октомври 2023г.

² т.4, буква ”а” и буква „б“ от Допълнителните разпоредби, изм. ДВ, бр. 99 от 2003 г., в сила от 12.12.2003 г. и изм. ДВ, бр. 80 от 2007 г., в сила от 05.10.2007 г.

поправени от него, или

б) превоз на пътници без заплащане с нетърговска или нестопанска цел, предназначен единствено за собствена дейност или произтичащ от собствена дейност, извършван със собствени или наети без водач пътни превозни средства, управлявани от водачи, назначени по трудов договор с лицето, за чиято сметка се извършва превозът, когато този превоз не е основна дейност за него.

В настоящия доклад се представя и анализира конкретен бизнес казус в контекста на дефинициите за „превоз за собствена сметка“ съгласно Закона за автомобилните превози от една страна и от друга страна от гледна точка на съответно счетоводно и данъчно законодателство. Разглежданият случай попада в първата хипотеза на т.4 (т.е. буква ”а”) от Допълнителните разпоредби на Закон за автомобилните превози, тъй като се прилага режима за превоз на *товари* за собствена сметка (а не на *пътници*).

Изследваният казус, независимо че е конкретен и взет от реалната стопанска практика на две съществуващи предприятия, не се възприема като изключение. По-скоро той се използва като основен фон, на който могат да се изследват и обобщят сходни характеристики и възможности за законосъобразни т.е. нормативно обосновани решения, съответно да се открие наличие на потенциални порочни практики и потребността от тяхното избягване.

I. ПРЕДСТАВЯНЕ НА ПРЕДВАРИТЕЛНО ИЗВЕСТНИ ДАННИ ПО БИЗНЕС КАЗУС ОТ СТОПАНСКАТА ПРАКТИКА

Фирма “А” се занимава с производство на определени продукти и тяхната продажба до клиенти на едро, като е известно, че извършва и дейност търговия. Компанията разполага с производствен персонал и собствен транспорт за извозване на готовата продукция до своите клиенти на едро. Фирма “А” няма издаден лиценз за извършване на превоз на пътници или товари на територията на Република България с автомобили съгласно Закона за автомобилните превози³ и съответно Наредба № 33 за обществен превоз на пътници и товари на територията на Република България⁴ (съгласно Дял трети Обществен превоз на товари, Глава първа Лиценз за извършване на обществен превоз на товари). [2]

На 20.07.23 г. само производствената дейност на фирма “А” е изкупена от фирма “Б”, като производственият персонал на фирма А е назначен по трудов договор в новата фирма “Б” от същата дата (20.07.2023 г.).

От 20.07.23 г. транспортирането на продукцията на фирма “Б” до крайния клиент продължава да се извършва както преди това, а именно с транспортните средства на фирма “А”. За тази услуга фирма “Б” ще заплаща определена цена.

Възниква въпрос, каква услуга може да се запише в данъчната фактура, издадена от фирма „А“ при условие, че тя не е транспортна фирма и няма лиценз, но вече не превозва собствена продукция, а чужда?

Могат да се изведат няколко обстоятелства като част от фактическата обстановка от формулировката на този казус:

- до 20.07.23г. фирма „А” е извършвала **две основни** дейности – производствена и търговска, и с цел тяхното подпомагане е имала и **една спомагателна** дейност – транспортна за превоз на собственото производство до клиенти;

- фирма ”Б” не е изкупила изцяло фирма „А”, а само нейната производствена дейност; не става ясно дали е изкупена и търговската дейност – т.е. евентуално

³ В сила от 17.09.1999 г. Обн. ДВ. бр.82 от 17 Септември 1999г., посл. изм. ДВ. бр.41 от 10 Май 2024г.

⁴ Издадена от министъра на транспорта, обн., ДВ, бр. 101 от 23.11.1999 г., в сила от 23.11.1999 г., в посл. изм. и доп., бр. 84 от 21.10.2022 г., в сила от 21.10.2022 г.

разработени фирмени магазини на фирма „А”, или те са останали нейна собственост, както и дали фирма „А“ има и търговска дейност със стоки, различни от произвежданите продукти.

До момента на продажбата, ситуацията във фирма „А“ е типичен случай, при който предприятия с основна производствена дейност притежават собствен транспорт с цел превоз на произвежданата от тях готова продукция /ГП/ до своите клиенти. По самостоятелна счетоводна сметка от гр.61 „Разходи за основна производствена дейност” се калкулира производствената себестойност на съответната готова продукция. По друга самостоятелна счетоводна сметка от гр.61 „Разходи за основна търговска дейност” се отчитат разходите, свързани с търговията. Съответно по трета самостоятелна счетоводна сметка от гр.61 „Разходи за спомагателна дейност” се отчитат и натрупват разходите, извършвани за целите на спомагателната транспортна дейност⁵, като тази сметка се приключва с други сметки от 61 гр., в зависимост от това кое звено се ползва от транспортната услуга, извършвана от спомагателната дейност – в случая, вероятно и двете посочени по-горе сметки - „Разходи за основна производствена дейност” и „Разходи за основна търговска дейност”, както и специфичната с/ка „Разходи за продажба на готова продукция”, характерна единствено при производствените предприятия.

II. АНАЛИЗ НА КАЗУСА И ТЪРСЕНЕ НА ЗАКОНОСЪОБРАЗНО РЕШЕНИЕ ОТ ТРАНСПОРТНО-НОРМАТИВНА И ДАНЪЧНО-СЧЕТОВОДНА ГЛЕДНА ТОЧКА

Възможни са *два варианта*: ако магазините са останали собственост на фирма ”А”, то тогава на този етап търговската дейност ще остане единствената основна дейност /след сделката за продажба на производствената дейност/. В този случай не е проблем разходите, свързани със собствения транспорт да продължат да се отчитат чрез отделна сметка от гр.61 „Разходи за спомагателна дейност”.

Ако фирма ”А” е единствен търговец на едро, който изкупува готовата продукция, произведена от фирма ”Б” и я продава на едро /или на дребно в собствени магазини/, то възможен вариант за използване на нейните транспортни средства е в договора за покупко-продажба на продукцията респ. стоките да се договори рабат (отстъпка) от цената поради ползването на транспорта на вече чисто търговската фирма (т.е. фирма „А“, която вече не се занимава и с производствена дейност).

Попада се отново в законосъобразна ситуация в контекста на хипотезата за **Превоз за собствена сметка** (тук за сметка на фирма „А”) - т.4, буква ”а” от Допълнителните разпоредби на Закона за автомобилните превози (*вж. текста и съответната Бележка под линия№2*).

В случай, че **и търговската дейност** е продадена на фирма ”Б”, то нещата от правна и от данъчно-счетоводна гледна точка се променят и усложняват. Това е така, предвид липсата на лиценз за транспортна дейност т.е. лиценз превоз на товари от фирма ”А” и неизпълнение на изискванията за такава дейност съгласно Закона за автомобилните превози и съответната Наредба 33.

⁵ Този случай попада в първата хипотеза на т.4 (т.е. буква ”а”) от Допълнителните разпоредби на Закон за автомобилните превози, съгласно която "Превоз за собствена сметка" е:

а) превоз на товари без заплащане, предназначен единствено за собствена дейност или произтичащ от собствена дейност, извършван със собствени или наети без водач пътни превозни средства, управлявани от водачи, назначени по трудов договор с лицето, за чиято сметка се извършва превозът, когато този превоз не е основна дейност за него и превозът е предназначен да се доставят товари на лицето, за чиято сметка се извършва превозът, да се експедират негови товари, товарите да се превозят в рамките на предприятието му или за негови собствени нужди извън предприятието, а товарите принадлежат на лицето, за чиято сметка се извършва превозът, или са били продадени, закупени, дадени под наем или наети, произведени, добити, преработени или поправени от него.

По-долу се предлага възможен вариант за временен изход от ситуацията, с уговорката, че разсъжденията са базирани само на наличната и недостатъчно подробна информация в примерния бизнес казус.

В него, става въпрос за продажба на **производствени съоръжения, технологии и евентуално производствени помещения**, както и **предоставяне на кръг от клиента** за произвежданата готова продукция. Освен притежаващите балансова стойност на различни ДМА и ноу-хау като вид нематериален дълготраен актив, на практика се извършва и своеобразна „продажба“ на т.нар. *неосезаем* дълготраен актив под формата на *добре обучен, подготвен и високо квалифициран* персонал в конкретния бизнес.

В случай че не се прехвърлят земя (освободена доставка), сгради и МПС (за тях действат специални разпоредби за формирането на данъчната основа), данъчната основа по сделката за останалите ДМА се формира на база стандартните изискванията на ЗДДС. Така или иначе **транспортните средства** на фирма "А" *не са включени* в предмета на договора за покупко-продажба.

Относно транспортирането на продукцията, произведена от фирма "Б", с транспортните средства, които са собственост на фирма "А", като **временно решение** може да се препоръча използването на наемен договор (обикновен експлоатационен лизинг) за предоставяне ползването на съответните транспортни средства от фирма "А" на фирма "Б". Договорената месечна наемна цена (наемна плата) *е препоръчително да бъде по-висока* от месечната амортизационна квота на съответното транспортно средство. При този вариант е необходимо превозните средства, да бъдат управлявани от водачи, назначени на трудов договор при наемателят – фирма "Б", за чиято сметка се извършва превозът и всички разходи по експлоатацията и поддръжката на автомобилите ще бъдат за нейна сметка, а разходите за амортизация ще бъдат отчетени за сметка на собственика – фирма "А", като те ще се съпоставят с приходите от наем. Счетоводните записвания са стандартни.

Във фирма "А":

1. Д-т с/ка Разходи за амортизации

К-т с/ка *Натрупана амортизация на ДМА;*

2. Д-т с/ка Други приходи от дейността

К-т с/ка *Разходи за амортизации*

3а) Д- с/ка Вземания от клиенти (Или с/ка Други дебитори) – със сумата на месечния наем, *ан. с/ка фирма "Б"*

К-т с/ка *Други приходи от дейността* – със сумата на месечния наем

К-т с/ка *Начислен ДДС за продажби*

3б) Д- с/ка Каса или Разплащателна сметка

К-т с/ка *Вземания от клиенти (Или с/ка Други дебитори)*

ан. с/ка фирма "Б"

Стандартно счетоводно записване, при което с кредитното салдо по с/ка *Други приходи от дейността* се приключва със сметка „Печалби и загуби от текущата година“

Във фирма "Б":

1. Д-т с-ка Разходи за външни услуги – със сумата на месечния наем

Д-т с/ка *Начислен ДДС за покупки*

К-т с/ка *Доставчици (или с/ка Други кредитори)*

ан. с/ка фирма "А"

2. Д-т с/ка от б1 гр. – в случая *Разходи за основна производствена дейност*

К-т с/ка *Разходи за външни услуги*

3. Д-т с/ка *Доставчици* (или с/ка *Други кредитори*)
ан. с/ка *фирма "А"*

К-т с/ка *Каса или Разплащателна сметка*

4. За заприходяване на наетите транспортни средства от фирма "Б" се прави задбалансово счетоводно записване:

Д-т с/ка от 91 гр. *Чужди наети активи* - по справедлива цена на транспортните средства

К-т с/ка от 99гр. *Разни пасивни задбалансови сметки*

5. При изтичане срока на наемния договор се прави обратно счетоводно записване.

Фирма „Б“ има право на пълен данъчен кредит в същия отчетен период, за който е издадена данъчната фактура от наемодателя, тъй като използва наетите транспортни средства за изпълнение на облагаеми доставки от гледна точка на ЗДДС.

В конкретния случай става дума за **товарни автомобили**, за които е очевидно, че са предназначени за основната производствена дейност (дейността по занятие по смисъла на ЗКПО).

В случай, че става дума за **леки автомобили**, с които се превозват готовите продукти (в зависимост от тяхната конкретно съдържание, габарити и др.), с оглед признаването на данъчния кредит е необходимо издаване на Заповед от управителя на фирма "Б", в която се посочва, че автомобилите се ползват за производствената дейност (т.е. дейността по занятие като аналогично данъчно понятие). Същите аргументи и решения се отнасят до окончателния данък за поддръжка, ремонт и експлоатация на **леки автомобили**, който съгл. ЗКПО не се дължи, когато те се използват за дейност по занятие.

Възможен е и вариант за сключване на наемен договор, но не месечен, ако транспортните средства не се използват за ежедневни нужди, а периодично в определени дни от месеца или от седмицата. Би могло да се изготви график за ползването от фирма "Б" през съответните дни, а през останалото време автомобилите да се ползват и от фирма "А" в нейната нова или текуща дейност (търговия с други стоки или нещо друго).

Решението за сключване на договор за наем на транспортни средства е по-скоро временно, тъй като **ако** фирма "А" е продала **и търговската си дейност**, наред с производствената, то не е логично да няма никаква друга основна дейност освен „мнимата“ наемна, която на практика е скрита транспортна. Така че и от данъчно-счетоводна, и от правна (транспортно-нормативна) гледна точка е необходимо в обозрим краткосрочен период, фирма "А" да придобие лиценз за извършване на превоз на товари – **ако не възнамерява да извършва друг вид дейност освен превозването на продукцията**, произвеждана от фирма "Б". Това е още по-спешно и наложително, в случай, че във фирмата работят и лица, наети на трудов договор, които *изпълняват функции на шофьори* със съответни заплати и осигуровки.

Това означава, че следва да отговаря на строгите изисквания на Закона за автомобилните превози за благонадеждност (добра репутация); професионална компетентност; финансова стабилност и установяване на територията на Република България, като направи съответните постъпки пред Министерство на транспорта, Изпълнителна агенция "Автомобилна администрация".

При такъв официален статут вече на транспортна компания, всички разходи и приходи, свързани с превоза на продукцията и други товари ще се отчитат за целите на финансовото счетоводство като *Разходи за основна транспортна дейност* респ. *Приходи от основна транспортна дейност*.

Възможна алтернатива е фирма „А“ да продължи съществуваща (при налична

такава) или да стартира друга търговска дейност с други продукти (различни от тези, за чието производство оборудването и целия свързан с това бизнес е вече продаден), за които също няма пречка да бъдат транспортирани в хипотезата „превоз за собствена сметка“ и отдаването под наем в определени дни от седмицата да продължи по подписан договор и график с фирма „Б“, но с нейни водачи.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Чрез анализирането на казуса от практиката, бяха представени възможности за размисъл и някои законосъобразни опции за избягване на порочни практики при липса на лиценз за транспортни услуги (превоз на товари) по Закона за автомобилните превози, както и съответното подходящо счетоводно и данъчно третиране от гледна точка на стопанското законодателство.

По-конкретно бяха формулирани варианти за прилагане на законово установената възможност (нормативно регламентиран режим) за собствен превоз вместо използването на специализирана и лицензирана транспортна организация, особено при спешна необходимост и непредвидени ситуации поради динамиката в бизнеса, в краткосрочен период.

Обект на последващ интерес, е дали такива казуси имат единичен характер или това е сравнително честа практика за използване на възможностите в закона, които биха могли при недобросъвестно прилагане да водят до заобикаляне, изкривяване и нарушаване на правилата на играта.

В случай, че фирмата от изследвания казус нито продължи съществуваща, нито стартира нова *търговска* дейност, нито предприеме стъпки за издаване на лиценз по Закона за автомобилните превози, остава отворената възможност за продажба на съответните автомобили.

ЛИТЕРАТУРА:

[1] Закон за автомобилните превози, в сила от 17.09.1999 г., Обн. ДВ. бр.82 от 17 Септември 1999г., с посл. изм. и доп. ДВ. бр.88 от 20 Октомври 2023г.

[2] Наредба № 33 за обществен превоз на пътници и товари на територията на Република България, Издадена от министъра на транспорта, обн., ДВ, бр. 101 от 23.11.1999 г., в сила от 23.11.1999 г., с посл. изм. и доп., бр. 84 от 21.10.2022 г.

[3] Закон за данък върху добавената стойност, в сила от 01.01.2007 г.1 Обн. ДВ. бр.63 от 4 Август 2006г., изм. и доп. ДВ. бр.42 от 14 Май 2024г.

**PROLONGATION OR DISCONTINUATION OF USING
„OWN-ACCOUNT TRANSPORT“
(BUSINESS CASE IN THE CONTEXT OF ROAD TRANSPORT LAW)**

Desislava Yosifova

dyosifova@vtu.bg

***Todor Kableshkov University of Transport
158 Geo Milev Str., Sofia,
THE REPUBLIC OF BULGARIA***

Key words: *own-account transport; road transportation; freight licence; rental contract; VAT*

Abstract: *This paper presents and analyses a specific business case related to the own-account transport regime in the context of the Road Transport Act and relevant intersections with accounting and tax legislation.*

The case under consideration, although specific and taken from the business practice of two actually existing companies, is not seen as a precedent or an exception. Rather, it is used as a basic background against which similar characteristics and possibilities for lawful (normatively based) solutions can be examined and summarised, and potential poor practices and the need to avoid them highlighted.