

Изх. № 23-22-1042/26.06.2018 г.

ЗКПО – чл. 204, ал. 1, т. 2, б. „б“, във вр. §1, т. 34 ДР;

ЗКПО – чл. 209;

ЗКПО – чл. 214

ОТНОСНО: Документиране на вземания от съкооператори на етажна собственост по ЗУЕС, във връзка с прилагането разпоредбите на *Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО)*.

В запитването е изложена следната фактическа обстановка:

Дружеството е с основна дейност консултантска дейност, посредничество, представителство и агентство. Дружество предоставя на своите служители ваучери за храна ежемесечно като социална придобивка. Въпросите са свързани с възможността за получаването на такава придобивка от служителите, които са в дългосрочно отсъствие във връзка с временна неработоспособност и майчинство, респективно възможност да не получават такава придобивка.

Във връзка с изложената фактическа обстановка са поставени следните въпроси:

1. Разходите за тези придобивки попадат ли в обхвата на социални разходи предоставени в натура, респективно приложима ли е разпоредбата на чл. 209 от ЗКПО за освобождаването им от облагане с данък върху разходите?

2. Разходите за ваучери за храна ще бъдат ли признати за данъчни цели на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО?

По така установената фактическата обстановка, въпросите и относимата към тях нормативна уредба изразявам следното становище:

По първи въпрос:

Съгласно чл. 204, ал. 1, т. 2 от ЗКПО с данък върху разходите се облагат документално обоснованите социални разходи, предоставени в натура на работници и служители и лица, наети по договор за управление и контрол (наети лица). Социалните разходи, предоставени в натура включват и разходите за ваучери за храна (чл. 204, ал. 1, т. 2, буква „б“ от ЗКПО).

По смисъла на §1, т. 36 от ДР на ЗКПО „Ваучери за храна“ са вид книжа за замяна, предоставени чрез работодателя на работниците и служителите, включително и на тези по договори за управление, които се използват като разплащателно средство в

ресторанти, заведения за бързо обслужване и обекти за търговия с храни съгласно сключен договор за обслужване с оператор.

За целите на данъчното облагане понятието „социални разходи, предоставени в натура” е дефинирано в т. 34 на §1 от ДР на ЗКПО, чиито критерии трябва да са изпълнени едновременно, за да може определени разходи да се квалифицират като социални и да се третира по реда на част четвърта от закона „Данък върху разходите“.

Според дефиницията, дадена в §1, т. 34 от ДР на ЗКПО, като социални могат да бъдат определени 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, при условие че придобивките 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.

В цитираното определение са регламентирани две алтернативни хипотези за предоставяне на социалните придобивки – по реда и начина, предвидени в чл. 293 от КТ, или по ред и начин, определени от ръководството на предприятието.

Съгласно чл. 293 от КТ, начинът на използването на средствата за социално-битово и културното обслужване се определя с решение на общото събрание на работниците и служителите. В чл. 294 от КТ са регламентирани социалните придобивки, които работодателят може да осигурява на работниците и служителите.

В съответствие с уговореният начин за използването на средствата за социално обслужване, а именно предоставяне на ваучери за храна на ползватели, са регламентирани правила с *Наредба № 7 от 9 юли 2003 г. за условията и реда за издаване и отнемане на разрешение за извършване на дейност като оператор на ваучери за храна и осъществяване на дейност като оператор (Наредба №7/2003 г.)*. В чл. 14 от Наредба № 7/2003 г. е регламентирано, че **ваучерите за храна се предоставят при условия, уговорени между работодателя и представителя/ите на работниците и служителите и/или на представителя/ите на национално представителните синдикални организации в предприятието**. В ал. 4 от същата разпоредба изрично е посочено, че всеки ползвател, който е получил ваучери за храна, е длъжен да върне на работодателя неизползваните ваучери за храна **при**

прекръпяване на трудовото правоотношение или договора за управление.

Според описаните факти в запитването, ако съгласно решение на Общото събрание на работниците и служителите и заповед на ръководството на предприятието, ваучери за храна се предоставят на служителите, като ваучери **не се** предоставят само на лица, които трайно отсъстват от работа, във връзка с временна неработоспособност и майчинство е налице една хипотеза. Възможна е и обратната хипотезата, ако съгласно решение на Общото събрание на работниците и служителите и заповед на ръководството на предприятието, ваучери за храна се предоставят на всички служителите, в т.ч. и на лица, които трайно отсъстват от работа, във връзка с временна неработоспособност и майчинство.

В тези случаи, редът е определен от ръководството на предприятието, което същевременно е съобrazilо и волята на работниците и служителите. Предвид алтернативния характер на начина за предоставяне на социалните придобивки на §1, т. 34 от ДР на ЗКПО, следва да се приеме, че когато вариантите за предоставяне са комбинирани – определен с волеизявление на работниците и служителите и на работодателя, изискването на цитираната разпоредба е изпълнено.

За да е **достъпна** социалната придобивка, трябва да е подсигурана възможност тя да се ползва по право от всички наети лица. Макар да са производни на правоотношенията между данъчно задълженото лице работодател и наетите лица, социалните придобивки не са обвързани с количеството и качеството на престоирания труд, а целят да обезпечат потребности, касаещи живота и бита на наетите, които не произтичат и не са свързани със заеманата от лицата длъжност. Решението на Общото събрание на работниците и служителите или това на ръководството на предприятието трябва да съдържа параметри относно предоставяната придобивка: съдържание (вид), обхват на правоимащите лица (всички, вкл. и потенциални потребители), начин на получаване, стойност и лимит на придобивката. Критерият за социална придобивка изисква нейният размер да не е обвързан и да не зависи от заеманата от лицето длъжност, от постигнатите от него трудови резултати, размер на щатно, брутно, нетно или друг вид възнаграждение или от броя на отработените дни, които са по-скоро критерии за определяне на допълнително трудово стимулиране, а не за разпределяне на средствата за социално-битово и културно обслужване (в тази насока е Решение № 3311/23.05.2000 г. на ВАС по адм. д. № 6438/99 г.). Затова и стойността на социалния разход следва да бъде еднаква за всички правоимащи лица. Когато наетите лица имат различни потребности и интереси, считаме обаче, че работодателят може да предостави възможност за избор между алтернативни социални придобивки с една и съща

стойност, което също не противоречи на изискванията на §1, т. 34 от ДР на ЗКПО.

Изпълнението на критерия „общодостъпност“ също така е в пряка зависимост и от естеството на предоставяната придобивка. Така например правото за ползване на почивни, спортни или културни бази на предприятието не е логично да се поставя в зависимост от отработените дни, защото то е право по принцип и произтича от наличието на трудовото правоотношение. Подобен вид социални придобивки ще изпълняват изискването за общодостъпност ако всички наети лица могат да се ползват по право от тях. Още повече, че този тип социални придобивки се ползват именно когато работникът или служителът не е на работа (в отпуск, в извънработно време, в почивни дни), т.е. обвързването на правото на достъп до такива придобивки с отработените за даден период дни, ще е в противоречие с тяхната същност и цел. Естеството на други видове социални придобивки - например свързани с хранене като столово хранене, купони или ваучери за храна, както и транспортното обслужване от местоживеенето до местоработата и обратно, предполага съответният ползвател да се явява на работа, т.е. тези придобивки биха изпълнили своята цел и ако получаването им е съобразено с отработените дни. **Тъй като необходимостта от посочените придобивки възниква когато наетото лице се явява на работа, то следва, че неосигуряване на ваучери за храна за месеца, в който лицето няма отработени дни, не компрометира критерия за „общодостъпност“, т.е. и в този случай извършеният от работодателя разход следва да бъде данъчно третиран като социален разход, предоставен в натура и подлежи на данъчно третиране по реда на Част четвърта от ЗКПО „Данък върху разходите“ от ЗКПО.**

Когато са налице условията, посочени в чл. 209, ал. 1 от ЗКПО, разходите за ваучери за храна в размер до 60,00 лева месечно на всяко наето лице, са освободени от облагане.

Когато не са изпълнени условията за освобождаване от данък по чл. 209, данъчната основа за определяне на данък върху разходите е целият размер на начислените разходи за календарния месец, по аргумент на чл. 214, ал. 3 от ЗКПО. Данъчната основа за данъка върху социалните разходи за ваучери за храна е сумата от данъчните основи за месеците на календарната година, като правилата за определянето ѝ се съдържат в чл. 214 от ЗКПО. Ставката на данъка е 10 на сто, като същият се декларира с годишната данъчна декларация и се внася до 31 март на следващата година.

По втори въпрос:

В разпоредбата на чл. 206, ал. 1 от ЗКПО е регламентирано, че разходът и данъкът върху него се признават за данъчни цели в годината на начисляване и не формират **данъчна временна разлика** по реда на глава осма. **Данъкът** върху разходите е **окончателен**.

Съгласно чл. 26, т. 1 от ЗКПО, за данъчни цели не се признават счетоводни разходи, които не са свързани с дейността. Тези непризнати счетоводни разходи представляват данъчни постоянни разлики. С данъчните постоянни разлики се преобразува (увеличава) счетоводният финансов резултат в годината на счетоводното отчитане на разходи и не се преобразуват счетоводните финансови резултати през следващите години (чл. 23, ал. 1 и ал. 2, т. 1 от ЗКПО).

Разходите за ваучери за храна са социални разходи. Социалните разходи се облагат с **окончателен данък (данък върху разходите)**, уреден в част четвърта на ЗКПО.

Предвид изложеното, счетоводно отразените разходи за ваучери за храна, се облагат с окончателен данък, разходите и данъкът върху него се признават за данъчни цели в годината на начисляването. Разпоредбата на чл. 26, т. 1 от ЗКПО не е приложима, тъй като тези социални разходи са обложени с окончателен данък.

Независимо, че не е поставен такъв въпрос, Ви обръщам внимание, че разходите за ваучери за храна следва да са документално обосновани, за да се обложат с окончателен данък. В случай, че не са документално обосновани е приложима разпоредбата на чл. 26, т. 2 от ЗКПО, в съответствие с която счетоводните разходи, които не са документално обосновани по реда на чл. 10 от ЗКПО, не се признават за данъчни цели.

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.