

ЗКПО чл.209, ал.1

ЗКПО чл.204, т.2, б."б"

ЗКПО чл.214

Относно: данъчно третиране на ваучерите за храна

В запитването се поставят следните въпроси:

1. На новопостъпилите работници и служители през съответния месец полагат ли се и в какъв размер ваучери за храна? Трябва ли да се изчакат три месеца от постъпването им, за да може да се определи дали е променяно договореното им възнаграждение? При напускане на предприятието за съответния месец полагат ли се и в какъв размер ваучери за храна?

2. На назначените работници и служители по чл.114 /до 40 часа месечно/ и чл.111 от КТ в пълен размер ли се полагат ваучери за храна?

3. Практиката в повечето фирми е ваучерите за храна да се ограничават според отработените дни в съответния месец. Ако това се заложи във вътрешните правила за организация на трудовия ред, в заповедта за даване на ваучери за храна, ще се третира ли разхода за тях за социален и да не подлежи на облагане?

При така изложената фактическа обстановка и с оглед разпоредбите Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО, обн. ДВ, бр.105 от 22 декември 2006 г., посл. изм. ДВ. бр.94 от 30 Ноември 2010г.) изразяваме следното принципно становище:

За да се приложи благоприятният режим на чл. 209 от ЗКПО, на първо място разходите за ваучери за храна трябва да попадат в обхвата на дефиницията за „социални разходи, предоставени в натура“, дадена с § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО. Едва на следващо място, за да не се облагат с данък върху разходите, разходите за ваучери за храна трябва да отговарят на изискванията на чл. 209, ал. 1, т. 1 - т. 5 от ЗКПО.

Съгласно чл. 209, ал. 1 от ЗКПО не се облагат с данък социалните разходи по чл.204, т. 2, буква "б" в размер до 60 лв. месечно, предоставени под формата на ваучери за храна на всяко наето лице, когато са налице едновременно условията по т.т. 1 - 5 от същата разпоредба. Първото условие, което е предмет на настоящия казус, е договореното основно месечно възнаграждение на лицето в месеца на предоставяне на ваучерите да е не по-малко от средномесечното договорено основно възнаграждение на лицето за предходните три месеца.

В разпоредбата на чл. 214 от ЗКПО е регламентиран начинът за определяне на данъчната основа за облагане на социалните разходи за ваучери за храна, както следва:

- превишението на тези разходи над 60 лв. месечно за всяко наето лице (чл.214, ал. 1 от ЗКПО);
- когато не са изпълнени условията за освобождаване от данък по чл. 209, данъчната основа за определяне на данъка върху разходите е целият размер на начислените разходи (чл. 214, ал. 2 от ЗКПО).

От цитирания текст на чл. 209, ал.1, т. 1 от ЗКПО е видно, че условието относно размера на договореното основно месечно възнаграждение в месеца на предоставяне на ваучерите е поставено за всяко от наетите лица. За разлика от останалите изисквания (например по т. 2 - данъчно задълженото лице да няма подлежащи на принудително изпълнение публични задължения към момента на предоставяне на ваучерите), условието по т. 1 е персонализирано и трябва да бъде изследвано за всяко наето лице. Това от своя страна означава, че то ще се смята за неизпълнено само по отношение на тази част от разходите за ваучери за храна, съответстваща на стойността на предоставените ваучери на лицата, чието договорено основно месечно възнаграждение в месеца на предоставяне на ваучерите е по-малко от средномесечното им договорено основно възнаграждение за предходните три месеца. Следователно в този случай данъчната основа по чл. 214, ал. 2 от ЗКПО ще представлява размера на отчетените разходи за ваучери за храна,

съответстващи на стойността на предоставените ваучери на лицата, за които не е изпълнено условието по чл. 209, ал. 1, т. 1 от същия закон.

Тъй като се поставя въпроса дали се полагат през съответния месец ваучери за новопостъпилите работници, които през предходните три месеца не са имали възнаграждение, то следва да отбележим, че не е нарушено изискването възнаграждението за съответния месец да не е по-малко от това през предходните три, тъй като то през предходните три месеца практически е било равно на нула. Няма нормативна пречка да се изплащат ваучери и на лицата през месеца, в който те прекратяват трудовото правоотношение с работодателя, при положение, че е спазено изискването договореното основно месечно възнаграждение на лицето в месеца на предоставяне на ваучерите да е не по-малко от средномесечното договорено основно възнаграждение на лицето за предходните три месеца. Обръщаме внимание, **че разходите за ваучери за храна, които не са предоставени по реда на ЗКПО и/или не се третираат като социални разходи, не попадат в изключените от облагане доходи по чл. 24, ал. 2, т. 1, буква „е“ и чл. 24, ал. 2, т. 9 на ЗДДФЛ.** В съответствие с разпоредбата на чл. 24, ал. 1 от ЗДДФЛ, същите представляват облагаем доход от трудови правоотношения за физическите лица - работници, служители или лица, наети по договор за управление и контрол.

Едно от изискванията да са налице социални разходи е социалните придобивки да са достъпни за всички работници и служители, както и за лицата, наети по договор за управление и контрол (наети лица). В конкретния случай въпросът се свежда до това, дали при предоставянето на ваучери за храна на различна стойност в зависимост от отработените дни е налице достъпност на социалната придобивка за всички наети лица. За да се счита за достъпна дадена социална придобивка, тя трябва да е на разположение на всички наети лица, т.е. да може да се ползва по право от всички тях. Макар да са свързани с правоотношението между данъчно задълженото лице и наетите лица, социалните придобивки не могат да бъдат в зависимост от престацията на работната сила. Тяхната цел е да обезпечат потребности на наетите лица, които засягат пряко и непосредствено живота и бита им през времето, когато престират труда си, а тези потребности очевидно не са в зависимост от заемащата от лицето позиция или отработените дни.

В практиката на Върховния административен съд (ВАС), постановена във връзка с казуси, свързани с данъчно третиране на социалните разходи, е налице трайна тенденция да не се третираат като социални разходи придобивки, които се предоставят в зависимост от резултатите от положени труд или от отработените дни, които са по-скоро фактори за определяне на допълнително трудово стимулиране, а не за разпределение на средствата за социално-битово и културно обслужване. Именно на тази логика трябва да се базира тълкуването на изискването за достъпност за всички наети лица на социалните придобивки. С оглед на това и установената практика на ВАС, следва да се направи извод, че не е допустимо размерът на предоставяните социални придобивки да зависи от отработените дни, заемащата от лицето длъжност или от постигнатите от него трудови резултати.

Следователно, ако дружеството предоставя ваучери за храна на различна стойност в зависимост от положени труд или от отработените дни от отделните работници, макар и максималният размер да е 60 лева месечно, няма да е налице изпълнение на изискванията за достъпност на социалната придобивка за всички наети лица. Това означава, че разходите за ваучери за храна не представляват социални разходи по смисъла на § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО и респективно не подлежат на облагане с данък върху социалните разходи, съответно за тях не е приложима разпоредбата на чл. 209 от ЗКПО. След като не изпълняват изискванията за социални разходи, които съгласно чл. 206 от ЗКПО са данъчно признати, разходите за ваучери за храна няма да бъдат признати за данъчни цели на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО, защото по естеството си те не са свързани с дейността.