

Изх. №94-00-99

03.12. 2018г.

чл. 204, ал. 1, т. 1 от ЗКПО

§ 1, т. 34 от ДР на ЗКПО

[чл. 26, т. 1](#) от ЗКПО

чл. 10, чл.11, ал. 1, т. 3, чл. 24, ал. 1, ал.2, т. 9 от ЗДДФЛ

чл. 69, 70, ал. 1, т. 1 - 6 от ЗДДС

чл. 4, ал. 1, т. 1, чл. 6, ал. 2, 12 от КСО

В дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ е постъпило Ваше писмено запитване, прието с вх.№94-00-99/06.11.2018 г. във връзка с прилагането разпоредбите на *Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО), Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ), Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДДС) и Кодекса за социално осигуряване (КСО).*

ЕООД е с предмет на дейност кол център и консултантски услуги в областта на информационните технологии.

Поставени са следните въпроси:

- 1. *Какво е данъчното и осигурителното третиране на разходи за маникюр, предоставени на част от персонала, който провежда срещи с клиенти - като представителни разходи или като разходи за възнаграждения, облагани с осигурителни вноски и и данък върху доходите на персонала?***
- 2. *Какво е данъчното и осигурителното третиране на разходи за масажии на част от персонала във връзка с работа продължително време в седнало положение, налице ли е право на данъчен кредит по ЗДДС?***

Предвид липсата на конкретна фактическа обстановка, изразеното становище е **принципно**, съобразно действащата нормативна уредба:

По прилагането на ЗКПО:

Най-общо казано, придобивките за работници и служители за сметка на работодателя могат да бъдат данъчно признат или непризнат разход, съответно облагаем или необлагаем доход за физическите лица, като конкретното им данъчно третиране е в зависимост от специфичните особености, свързани с тяхното предоставяне.

По правило, за да бъде признат за данъчни цели, даден разход следва да е свързан с дейността на съответното данъчно задължено лице, да е документално

обоснован и да не попада в изрично определените от ЗКПО хипотези, при които възниква данъчна постоянна или временна разлика.

От изложената фактическа обстановка в запитването не става ясно на какво основание и по какъв механизъм ще бъде реализирано намерението за предоставяне на придобивките, поради което ще бъдат разгледани различните хипотези.

1. Относно третиране на разходите за маникюр като представителни разходи:

Съгласно чл. 204, ал. 1, т. 1 от ЗКПО **документално обоснованите представителни разходи, свързани с дейността**, се облагат с данък върху разходите, който е окончателен.

В ЗКПО липсва дефиниция на понятието „представителни разходи”. Такава се съдържа в чл. 62, ал. 1 от *Правилника за прилагане на Закона за данъка върху добавената стойност (ППЗДС)* „Представителни или развлекателни цели по смисъла на чл. 70, ал. 1, т. 3 от закона са: посрещане, престой и изпращане на гости и делегации; нощувки; консумация на храна и напитки; организиране на делови срещи; тържества, развлекателни мероприятия; екскурзии“

Преценката дали един разход следва да се отнесе към групата на представителните разходи, или да се третира като данъчно непризнат по реда на чл. 26, ал. 1 (разходи, несвързани с дейността) или т. 11 (скрито разпределение на печалбата) следва да бъде направена съобразно целта, за която е извършен разходът. Ако целта е изграждане на имидж на фирмата пред настоящи и потенциални партньори и средствата за нейното постигане са извън разходите за реклама, посочени в дефиницията на § 1, т. 33 от допълнителните разпоредби (ДР) на ЗКПО разходите могат да се третират като представителни. Следователно критерият за разграничаване на представителните разходи от разходите, несвързани с дейността, най-общо може да бъде изведен от характера на извършените разходи и връзката им с дейността на дружеството.

В конкретния случай, доколкото работодателят извършва разходи в полза на наети лица, а не разходи, насочени към клиенти или партньори, визираните в запитването разходи за маникюр не могат да се третират като представителни разходи признати за данъчни цели.

2. Относно третиране на разходите като социални разходи, предоставени по реда на чл. 292 - чл. 300 от *Кодекса на труда (КТ)*, които уреждат социално-битовото и културното обслужване (СБКО) на работниците и служителите:

Начинът на финансиране на СБКО е със средства от работодателя и от други източници. Използването им се определя с решение на общото събрание на работниците и служителите (чл. 293, ал. 1 от КТ).

Средствата за СБКО могат да се изразходват от работодателите, самостоятелно или съвместно с други органи и организации, в направленията по чл. 294 от КТ:

1. организирано хранене съобразно рационалните норми и специфичните условия на труд;
2. търговско и битово обслужване, като изгражда и поддържа търговски обекти и бази за услуги;
3. транспортно обслужване от местоживеенето до местоработата и обратно;
4. бази за дълготраен и краткотраен отдих, физическа култура, спорт и туризъм;
5. бази за културни занимания, клубове, библиотеки и други;
6. подпомагане на младите и на новопостъпилите работници и служители;
7. задоволяване на други социално-битови и културни потребности.

Социалните придобивки, които работодателите предоставят на работниците и служителите по реда на посочените разпоредби могат да се получават пряко от лицата в пари или в натура, както и косвено - за издръжка на столове, търговски обекти, бази за отдих и др.

Естеството на социалните придобивки е едновременно изключително разнообразно и строго конкретно във всеки отделен случай с оглед различните социални потребности. Именно поради това законодателят ги е формулирал общо, като принцип, а не ги е изброявал изчерпателно. Поради това т. 7 на чл. 294 от КТ дава широка възможност за предоставяне на други (извън посочените в т. 1 – т. 6 на чл. 294 от КТ) социални придобивки.

За целите на данъчното облагане по ЗКПО на социалните разходи, следва да се разграничат две хипотези:

Първата хипотеза са **социални разходи предоставени в натура** по смисъла на § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО. Същите подлежат на облагане с данък върху разходите на основание чл. 204, ал. 1, т. 2 от ЗКПО. Начислените разходи и данъкът се признават за данъчни цели (чл. 206 от закона).

От дефиницията на § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО се извеждат и условията, на които следва да отговарят кумулативно **„социалните разходи в натура“**:

- отчетени са разходи за социални придобивки;
- разходите са определени съгласно чл. 293 и чл. 294 от КТ или по ред и начин, определен от ръководството на предприятието;

- социалните придобивки са **достъпни за всички работници и служители**, вкл. лицата, на които е възложено управлението;

- между работодателя или възложителя и наетите лица не са налице парични взаимоотношения под каквато и да е форма по отношение на получените социални придобивки.

На основание изложеното в запитването, че конкретните разходи са извършени в полза на определени лица, следва че не е изпълнено едно от кумулативните изисквания - **да са достъпни за всички работници и служители и за лицата, наети по договор за управление и контрол**, т.е въпросните разходи не могат да се третираат като социални разходи в натура по смисъла на § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО.

3. При условие, че не са налице социални разходи в натура, конкретното данъчно третиране, предполага да се извърши анализ дали съответният разход носи белезите на възнаграждение за извършена от наетото лице работа или няма такъв характер, а по-скоро представлява насочване на средства от предприятието към физическото лице без да е налице адекватна престация от негова страна.

В първата хипотеза, при която извършените в полза на наетото лице разходи носят белезите на възнаграждение за извършена от него работа, тези разходи са признати за данъчни цели и с тях не се преобразува счетоводният финансов резултат по реда на ЗКПО както и не подлежат на облагане с данък върху разходите по реда на чл. 204 от същия закон.

Във втората хипотеза, в която попадат случаите, при които работодателят извършва разходи в полза на наетото лице без да е налице адекватна престация от негова страна (която да може да се окачестви като възнаграждение за работата му), се касае за разходи, несвързани с дейността. Тези разходи не са признати за данъчни цели на основание [чл. 26, т. 1](#), или чл. 26 т. 11 от ЗКПО.

Обективна проверка и конкретна преценка относно характера на придобивките и приложението на горепосочените хипотези може да се извърши в хода на административно производство, когато органът по приходите извършва съвкупен и цялостен анализ, съобразно установените факти и обстоятелства.

По прилагането на ЗДДФЛ:

Съгласно чл. 12, ал. 1 от ЗДДФЛ облагаеми по този закон са доходите от всички източници, придобити от данъчно задълженото лице през данъчната година, с изключение на доходите, които са необлагаеми по силата на закон.

В съответствие с чл. 24, ал. 1 от ЗДДФЛ облагаемият доход от трудови правоотношения е 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 чл. 24.

На основание чл. 24, ал. 2, т. 9 от ЗДДФЛ в облагаемия доход от трудови правоотношения не се включват **социалните разходи** за сметка на работодателя, обложени по реда на ЗКПО. Обстоятелството, че в конкретния случай разходите на работодателя ще са предназначени само за част от персонала, само по себе си изключва възможността тези разходи да се квалифицират като социални. Следователно, тъй като не са налице социални разходи в натура по смисъла на ЗКПО и **стойността на масажа и/или маникюра, която ще заплаща работодателят**, не е освободена от облагане по силата ЗДДФЛ или по силата друг закон, то в съответствие с чл. 24, ал. 1 от ЗДДФЛ тази стойност **е облагаем доход от трудови правоотношения** на служителя, ползвал посочените услуги, и съответно ще подлежи на облагане по предвидените в ЗДДФЛ правила за авансовото и годишното облагане на доходите от трудови правоотношения.

Съгласно чл. 10, ал. 2 от ЗДДФЛ, в зависимост от формата на плащане доходите могат да бъдат парични и непарични. Непаричните доходи се остойностяват в български левове към датата на придобиването им по пазарна цена (чл. 10, ал. 4 от ЗДДФЛ). „Пазарна цена“ за целите на ЗДДФЛ е пазарната цена по смисъла на § 1, т. 8 от допълнителните разпоредби на *Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК)*. По смисъла на § 1, т. 8 от допълнителните разпоредби на ДОПК „пазарна цена“ е сумата без данъка върху добавената стойност и акцизите, която би била платена при същите условия за идентична или сходна стока или услуга по сделка между лица, които не са свързани.

Съгласно чл. 11, ал. 1, т. 3 от ЗДДФЛ, ако не е предвидено друго в този закон, непаричният доход се смята за придобит на датата на получаване на престацията (в конкретния случай - датата, на която съответният служител е ползвал услугата по направата на маникюр и/или масаж).

По прилагането на ЗДДС:

Правото на данъчен кредит е налице, когато са изпълнени предпоставките, регламентирани това право, предвидени в Глава седма „Данъчен кредит“ от ЗДДС.

Според разпоредбата на чл. 69, ал. 1 от ЗДДС лицето има право да приспадне:

1. данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по ЗДДС лице, му е доставил или предстои да му достави;

2. начисления данък при внос на стоки по чл. 56 и 57 от закона;

3. изискуемия от него данък като платец по глава осма от закона,

когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки.

Облагаема доставка по смисъла на чл. 12, ал. 1 от ЗДДС е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 9 от закона, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго.

Ограниченията на правото на приспадане на данъчен кредит са регламентирани в чл. 70, ал. 1, т. 1 - 6 от ЗДДС. Съгласно разпоредбата на чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или 74 от закона, когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето. В ал. 3 на чл. 70 от ЗДДС са предвидени изключения при които чл. 70, ал. 1, т. 2 от закона не се прилага. Тъй като описаните в запитването придобивки (направа на маникюр и масаж) не попадат в изключенията, не е налице право на данъчен кредит по фактурите от доставчиците на услугите.

По прилагането на осигурителното законодателство:

На основание чл. 4, ал. 1, т. 1 от КСО, работниците и служителите, подлежат на задължително осигуряване за общо заболяване и майчинство, инвалидност поради общо заболяване, старост и смърт, трудова злополука и професионална болест и безработица. Осигуряването възниква от деня, в който лицата започват да **упражняват трудова дейност** по чл. 4 и чл. 4а, ал. 1 от кодекса и за който са внесени или дължими осигурителни вноски, и продължава до прекратяването ѝ (чл. 10, ал. 1 от КСО).

Съгласно чл. 6, ал. 2 от КСО доходът, върху който се дължат осигурителни вноски, включва всички възнаграждения, включително начислените и неизплатени или неначислените, и **други доходи от трудова дейност**. 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 основните икономически дейности и квалификационни групи професии и върху не повече от максималния месечен размер на осигурителния доход, определени със **Закона за бюджета на държавното обществено осигуряване (ЗБДОО)** за съответната година (чл. 6, ал. 3 от КСО).

На основание чл. 6, ал. 12 от КСО, върху **средствата за социални разходи, давани постоянно или периодично** пряко на лицата по чл. 4, ал. 1 от кодекса в

пари или в натура, се внасят осигурителни вноски, определени съответно по реда на чл. 6, ал. 3, ал. 5, ал. 6 и ал. 7 от КСО.

Важно е да се има предвид, че дължимостта на осигурителните вноски върху социалните разходи не е свързана с данъчното им третиране съгласно ЗКПО и ЗДДФЛ. Единственото изключение са разпоредбите относно ваучерите за храна, които препращат към ЗКПО.

За целите на осигуряването, за да бъдат разглеждани като социални разходи, средствата за СБКО следва да са предоставени по реда на чл. 293 и чл. 294 от КТ. Сумите следва да са индивидуализирани и достъпни за всички служители.

Разпоредбите на КСО по отношение елементите на осигурителния доход са доразвити в *Наредбата за елементите на възнаграждението и за доходите, върху които се правят осигурителни вноски (НЕВДПОВ)*. Съгласно чл. 3, ал. 1 от наредбата, осигурителният доход включва всички доходи и възнаграждения, включително възнагражденията по чл. 40, ал. 5 от КСО и **други доходи от трудова дейност** на осигурения през календарната година. В чл. 1, ал. 8 от НЕВДПОВ са определени доходите и възнагражденията, които не се включват при определяне на осигурителния доход, върху който се дължат осигурителни вноски.

Предвид гореизложеното, в хипотезата, в която предоставяните безвъзмездно от работодателя придобивки (маникюр и масаж) са във връзка с упражняваната трудова дейност от служителите в качеството им на лица по чл. 4, ал. 1, т. 1 от КСО, те са доход от трудова дейност по смисъла на чл. 6, ал. 2 от КСО и върху стойността им се дължат осигурителни вноски за държавно обществено осигуряване.

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 от КСО. Осигурителните вноски за допълнително задължително пенсионно осигуряване се внасят върху доходите, върху които се дължат осигурителни вноски за държавно обществено осигуряване (основание чл. 157, ал. 6 от КСО).

Здравноосигурителните вноски за лицата по чл. 4, ал. 1 от КСО се определят върху дохода, върху който се дължат вноски за държавно обществено осигуряване (чл. 40, ал. 1, т. 1 от *Закона за здравното осигуряване (ЗЗО)*).

Следва да имате предвид, че на основание чл. 4 и чл. 37, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК, обективна проверка и конкретна преценка относно характера на придобивките и приложението на горепосочените правила може да се извърши в хода на

административно производство, когато органът по приходите извършва съвкупен и цялостен анализ, съобразно установените факти и обстоятелства.

В случаите, когато в производство, възложено по реда на ДОПК се установи фактическа обстановка различна от посочената, Вие не може да се позовавате на разпоредбата на чл. 17, ал. 3 от ДОПК.