

ОТНОСНО: Прилагане на ЗКПО, ЗДДФЛ, КСО при предоставяне на подаръчни ваучери

В Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ постъпи Ваше писмо с вх. №04.02.2019 г.

Изложена е следната фактическа обстановка:

Дружеството иска да раздаде на служителите си ваучери за храна на стойност 60.00 лв. и подаръчни ваучери на стойност 100.00 лв.

Поставени са следните въпроси:

1. За подаръчните ваучери начисляват ли се осигуровки?
2. Как трябва да се третират подаръчните ваучери и по кой закон трябва да бъдат обложени по ЗКПО или ЗДДФЛ?

3. Подаръчните ваучери разходи в натура ли са или социални разходи?

Предвид изложената фактическа обстановка, изразявам следното становище:

По прилагането на осигурителното законодателство:

На основание чл. 6, ал. 2, изречение първо от Кодекса за социално осигуряване (КСО), доходът, върху който се дължат осигурителни вноски, включва всички възнаграждения, включително начислените и неизплатени или неначислените и други доходи от трудова дейност. Осигурителните вноски за работниците и служителите и за лицата по чл. 4, ал. 1, т. 7 и 8 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 ал. 2, т. 3, а за лицата, за които не е определен минимален осигурителен доход - минималната месечна работна заплата за страната и не повече от максималния месечен размер на осигурителния доход. (чл. 6, ал. 3 от КСО).

В същия смисъл е и текстът на чл. 1, ал. 1 и 2 от Наредбата за елементите на възнаграждението и за доходите, върху които се правят осигурителни вноски (НЕВДПОВ), съгласно който осигурителните вноски за лицата по чл. 4, ал. 1 от КСО (вкл. работещи по трудови правоотношения) се изчисляват и внасят върху получените, начислените и неизплатени или неначислени възнаграждения и други доходи от трудова дейност. Осигурителните вноски за лицата, работещи по трудови правоотношения, се внасят върху получените, начислените и неизплатени трудови възнаграждения или неначислените възнаграждения, включително възнагражденията за отпуските по чл. 155 - 157, 159, 161, 162, 166, 168 - 170 и 319 от КТ, но върху не по-малко от минималния месечен осигурителен доход за съответната професия по основната икономическа дейност на осигурителя и не повече от максималния месечен размер на осигурителния доход, определен със Закона за бюджета на държавното обществено осигуряване за съответната година (ЗБДОО).

В случай, че предоставените подаръчни ваучери не са за сметка на социалните разходи, същите са част от осигурителния доход на лицата, тъй като се считат за доход от трудова дейност и върху тях се дължат осигурителни вноски съгласно чл. 6, ал. 2 и ал. 3 от КСО.

За целите на осигуряването, за да бъдат разглеждани като социални разходи, средствата за социално-битовото и културното обслужване на работниците и служителите (СБКО) следва да бъдат предоставени по реда на чл. 293 и чл. 294 от Кодекса на труда.

Социално-битовото и културното обслужване на работниците и служителите е регламентирано в чл. 292 – чл. 300 от Кодекса на труда (КТ). В ал. 1 на чл. 293 е посочено, че начинът на използването на средствата за СБКО се определя с решение на общото събрание на работниците и служителите. Тези средства не могат да се

изземват и използват за други цели (ал. 2). Средствата за СБКО могат да се изразходват от работодателите, самостоятелно или съвместно с други органи и организации, в направлението по чл. 294 от КТ. 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.

В хипотезата, в която предоставените от дружеството подаръчни ваучери са за сметка на социалните разходи следва да имате предвид чл. 6, ал. 12 от КСО, съгласно който върху средствата за социални разходи, давани постоянно или периодично пряко на лицата по чл. 4, ал. 1 в пари или в натура, се внасят осигурителни вноски, определени съответно по реда на чл. 6, ал. 3, 5, 6 и 7 от кодекса.

Аналогичен е текстът на чл. 2, ал. 1 от НЕВДПОВ, съгласно който осигурителни вноски се изчисляват и се внасят върху стойността на средствата и сумите, изплатени или начислени и неизплатени за сметка на социални разходи пряко, постоянно или периодично на лицата по чл. 4, ал. 1 от КСО в пари или в натура.

В разпоредбата на чл. 2, ал. 2 от НЕВДПОВ законодателят изчерпателно е изброил случаите, в които не се дължат осигурителни вноски, а именно: осигурителни вноски не се изчисляват и внасят върху средствата, предоставени за сметка на социалните разходи за издръжка на столове (включително за поевтиняване храната в тях), на здравни и лечебни заведения, детски заведения, почивни бази, поддържане на културни потребности на работниците и служителите, вноски за допълнително доброволно пенсионно осигуряване, доброволно здравно осигуряване и доброволно осигуряване за безработица и професионална квалификация, както и върху еднократните помощи в пари или в натура, изплатени на работниците и служителите за лекарства, при продължително боледуване, за раждане, при смърт на член от семейството или при други случайно настъпили събития.

Предвид факта, че в запитването не сте посочили за какво са подаръчните ваучери, следва да имате предвид, че ако не са еднократни помощи в пари или в натура във връзка със случайно настъпили събития, предоставените от дружеството ваучери за подаръци не попадат в хипотезата на чл. 2, ал. 2 от НЕВДПОВ, и след като са за сметка на социалните разходи, за тях се дължат осигурителни вноски по реда на чл. 6, ал. 12 от КСО.

Сумите за социални разходи, върху които са внесени или дължими осигурителни вноски, не се включват при определянето на минималния месечен осигурителен доход за съответната професия по икономическа дейност на осигурителя, но се вземат предвид при формиране на месечния осигурителен доход на работниците и служителите, който не може да бъде по-голям от максималния месечен осигурителен доход, определен със Закона за бюджета на ДОО за съответната година (чл. 2, ал. 5 от НЕВДПОВ).

От гореизложеното може да се обобщи, че в нормативната уредба, регламентираща дължимостта на осигурителни вноски липсва разпоредба, съгласно която върху получените от лицата, работещи по трудови правоотношения ваучери за подаръци да не се дължат осигурителни вноски, когато се изплащат от работодателя във връзка с трудовата им дейност (арг. от чл. 6, ал. 2 и 3 от КСО). А в случай, че предоставените ваучери са за сметка на социалните разходи, са приложими разпоредбите на чл. 6, ал. 12 от КСО и чл. 2 от НЕВДПОВ.

Осигурителни вноски не се изчисляват и внасят върху средствата, предоставени под формата на ваучери за храна на работници и служители, включително на лицата, работещи по договори за управление, при условията на чл. 209, ал. 1 от ЗКПО (основание чл. 2, ал. 3 от НЕВДПОВ). Осигурителни вноски не се изчисляват и внасят и

върху направените от работодателя разходи за застраховки, определени като задължителни с нормативен акт. (чл. 2а от НЕВДПОВ).

За лицата по чл. 4, ал. 1 от КСО се дължат здравноосигурителни вноски върху доходът, върху който се дължат вноски за държавното обществено осигуряване, определен съгласно КСО, съгласно чл. 40, ал. 1, т. 1 от Закона за здравното осигуряване (ЗЗО).

На основание чл. 157, ал. 6 от КСО, осигурителните вноски за допълнително задължително пенсионно осигуряване се внасят върху доходите, за които се дължат осигурителни вноски за държавното обществено осигуряване, с изключение на чл. 9, ал. 6 и ал. 7 от кодекса.

По прилагането на Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) и Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ):

Съгласно определението, дадено в § 1, т. 83 от допълнителните разпоредби на ЗКПО "разходи в натура" за целите на чл. 204, ал. 1, т. 4 е частта, съответстваща на личното ползване на активите и/или персонала, от счетоводните разходи, които не попадат в чл. 204, ал. 1, т. 1 - 2 и са свързани със собствени, наети или предоставени за ползване активи и/или персонал, използвани както за дейността, така и за лично ползване. Не са разходи в натура за целите на чл. 204, ал. 1, т. 4 разходите, извършени в полза на физически лица, които представляват придобит доход по смисъла на чл. 11, ал. 3 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица. Не са разходи в натура и разходите, свързани с използването на собствени, наети или предоставени за ползване активи, предоставени за лично ползване и/или свързани с използване на персонал, когато за използването им се дължи възнаграждение.

Според определението за социални разходи, предоставени в натура, дадено в § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО, това са 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. Социалните придобивки трябва да са достъпни за всички работници и служители и за лицата, наети по договор за управление и контрол. Не е налице предоставяне на социални разходи в натура, когато между работодателя или възложителя и лицата по изречение второ са налице парични взаимоотношения под каквато и да е форма по отношение на получените социални придобивки.

Представената в запитването информация не е детайлна, поради което отговорът е принципен.

При сравнение на двете определения, е видно, че са налице счетоводни разходи, които са различни по своето съдържание. Разходите в натура са свързани с ползване на активи и персонал на предприятието от наетите в него лица. Социалните придобивки в натура се предоставят на наетия персонал по реда на чл. 293 и в обхвата на чл. 294 от КТ. Подаръчните ваучери, доколкото не са свързани с използване на активи и персонал на дружеството, не могат да се определят като разходи в натура. Същите следва да се разглеждат и анализират, дали по своята характеристика отговарят на определението за социални придобивки в натура. За да са такива, разходите за придобиване на подаръчните ваучери следва да са документално обосновани и да покриват всички изисквания на определението на т. 34, § 1 от ДР на ЗКПО. Едно от основните изисквания на дефиницията е те да са общодостъпни до всички наети лица, т.е. да не се предоставят на част от персонала като форма на допълнително стимулиране във връзка с положени труд. Изискването за предоставяне в натура на подаръчни ваучери ще бъде изпълнено при условие, че не съществуват никакви парични взаимоотношения между работодателят и наетите лица, т.е. да е в натура.

Подаръчните ваучери са социални разходи, ако отговарят на всички относими изисквания в част IV на закона и определението, дадено в § 1, т. т. 34 от ДР на ЗКПО. Като социални разходи в натура стойността на подаръчните ваучери подлежи на облагане с 10% данък върху разходите. Когато са изпълнени изискванията за социални разходи в натура, подлежащи на облагане с данък върху разходите съгласно чл. 204, ал. 1, т. 2 от ЗКПО, следва да се има предвид разпоредбата на чл. 24, ал. 2, т. 9 от ЗДДФЛ. Нормата определя правило, съгласно което в облагаемия доход от трудови правоотношения не се включват социалните разходи за сметка на работодателя, обложени по реда на ЗКПО. Следователно социалните разходи, предоставени в натура, не се включват в облагаемия доход на физическите лица и не се облагат с данък по реда на ЗДДФЛ.

При условие, че подаръчните ваучери не могат да бъдат определени като социални разходи, същите следва да се приемат за доходи от възнаграждение на лицата, които ги получават. Следователно, тези придобивки се считат за облагаем доход на съответните физически лица на основание чл. 24, ал. 1 от ЗДДФЛ. На основание разпоредбата на чл. 24, ал. 1 от ЗДДФЛ, в облагаемия доход от трудови правоотношения се включва не само трудовото възнаграждение, а и всички други плащания в пари и/или в натура от работодателя или за сметка на работодателя, с изключение на доходите, посочени в чл. 24, ал. 2 от същия закон. Според чл. 11, ал. 1, т. 3 от ЗДДФЛ непаричен доход се смята за придобит на датата на получаването на придобивката. Разпоредбата на чл. 10, ал. 4 от ЗДДФЛ изисква непаричните доходи да се остойностяват в български лева към датата на придобиването им по пазарна цена от ЗДДФЛ.

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.