



**НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ**  
**ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ**

---

Изх. № 24-39-51

Дата: 13.05.2016 год.

ЗКПО, чл. 204;

ДР на ЗКПО, чл. 209, § 1, т. 34.

**ОТНОСНО:** Прилагане на разпоредбите на чл. 204 във връзка с чл. 209 от Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО)

В Централно управление на Националната агенция за приходите е постъпило Ваше писмо, препратено по компетентност и заведено с вх. №24-39-50/18.04.2016 г., в което е описана следната фактическа обстановка:

Възложена е проверка на „.....ГРУП“ ЕООД. В хода на проверката органите по приходите установяват, че дружеството е сключило трудови договори по реда на глава пета на Кодекса на труда (КТ) в качеството на работодател (изпълнител) по договор за осигуряване на временна работа в предприятие ползвател (възложител). Съгласно трудовия договор работниците и служителите са с място на работа в предприятието ползвател, упражняващо контрол върху изпълнението на трудовите задължения. Установено е че „.....ГРУП“ ЕООД има сключени договори с „...К“ ЕАД и „...С...К“ ЕООД – предприятия ползватели. На работниците и служителите на „.....ГРУП“ ЕООД, работещи в „...К“ ЕАД, са предоставяни ежемесечно ваучери за храна на стойност 60 лв. На наетите лица по същия ред, но с място на работа офиса на „...С...К“ ЕООД, не са предоставяни ваучери за храна. Към основното им трудово възнаграждение е изплащана сума от 360 лв. съгласно допълнителен пакет. Същевременно на персонала, полагащ труд с място на работа офис на „.....ГРУП“ ЕООД (в този случай не е налице договор за предоставяне на персонал), се предоставят ваучери за храна на стойност 40 лв. месечно.

Органите по приходите са изискали от „...К“ ЕАД, „...С...К“ ЕООД и „.....ГРУП“ ЕООД решения на общото събрание на работниците и служителите или на ръководството на предприятията за разпределение на средствата за социално-битовите и културни потребности за периодите 2010 г. – 2015 г. От направения анализ на



**НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ**  
**ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ**

---

предоставените документи е установено, че различният вид и размер на социалните придобивки, предоставяни на работниците и служителите на „.....ГРУП“ ЕООД, е продиктуван от различната политика за социално-битово и културно обслужване в трите дружества – „...К“ ЕАД, „...С...К“ ЕООД и „.....ГРУП“ ЕООД.

Във връзка с изложената фактическа обстановка е поставен следният въпрос:

Приложими ли са разпоредбите на чл. 204 и чл. 209 от ЗКПО за предоставените различни по вид и размер социални придобивки на работниците и служителите на „.....ГРУП“ ЕООД, който е техен работодател по смисъла на КТ?

Предвид така изложената фактическа обстановка и съобразявайки относимата нормативна уредба, на основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от Закона за Националната агенция за приходите изразявам следното становище:

Разходите за ваучери за храна са посочени изрично в чл. 204, т. 2, буква „б“ от ЗКПО като социални разходи, предоставени в натура. На основание чл. 207, ал. 2 от ЗКПО данъчно задължени лица за данъка по чл. 204, т. 2 са всички работодатели или възложители по договори за управление и контрол.

Не се облагат с данък социалните разходи по чл. 204, т. 2, буква „б“ от ЗКПО в размер до 60 лв. месечно, предоставени под формата на ваучери за храна на всяко наето лице, когато са налице едновременно условията, посочени в чл. 209, ал. 1 от същия закон.

От определението за „социални разходи, предоставени в натура“, дадено т. 34 на §1 от ДР на ЗКПО, се извеждат критериите, които трябва да са изпълнени едновременно, за да могат определени социални придобивки да са предмет на данъчно третиране по реда на част четвърта от ЗКПО „Данък върху разходите“. Част от тези критерии препращат към норми от КТ.

Условията за извършване на работа чрез предприятие, осигуряващо временна работа, са регламентирани в раздел V от КТ. Съгласно чл. 107р, ал. 1 от КТ в трудовия договор с предприятие, което осигурява временна работа, се уговаря, че работникът или служителят ще бъде изпратен за изпълнение на временна работа в предприятие ползвател под негово ръководство и контрол. Задълженията на предприятието, осигуряващо временна работа, и на предприятието ползвател са подробно разписани в КТ. Целта на законодателя е да създаде повече възможности за полагане на труд и да



## НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

### ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

---

насърчи работодателите да наемат повече лица, разпределяйки задълженията им и осигурителната тежест, като се гарантират и правата на работниците. С оглед на това императивно са определени задълженията на двете предприятия.

Изпратените работници са под контрола на предприятието ползвател и работят на определените им работни места наред с неговите работници, като изрично е регламентирано, че те не могат да надвишават 30% от тях (чл. 107р, ал. 2 от КТ). В тази хипотеза не е налице съвместно използване на обект, работна площадка или работно място. Определящото в случая е, че дейността се извършва само от едно предприятие - предприятието ползвател, което, както е посочено по-горе, има законовото задължение да осигури здравословните и безопасни условия на труд.

Задължение на предприятието, осигуряващо временна работа, е да начислява и изплаща трудовото възнаграждение, да води трудовата документация, да извършва социалното и здравно осигуряване на работниците (чл. 107с, ал. 5 от КТ). Задълженията на предприятието ползвател са определени в чл. 107т, ал. 1 от КТ. Сред тях са и задълженията да определи работното място, където ще се изпълнява работата, да определя размера на полагаемото се основно и допълнителни трудови възнаграждения, включително за положения извънреден и нощен труд, за което да уведомява предприятието, което осигурява временна работа, и работника или служителя срещу подпис, да застрахова работника или служителя за своя сметка при условията и по реда на чл. 52 от Закона за здравословни и безопасни условия на труд и др. При изпълнение на работата, за която работникът или служителят е изпратен, предприятието ползвател е длъжно да му осигурява основни условия на труд и заетост и равно третиране, каквито е осигурило на останалите работници и служители, които работят при него и изпълняват същата или сходна работа или длъжност, включително здравословни и безопасни условия на труд (чл. 107т, ал. 2 от КТ). От своя страна при изпълнение на работата си в предприятието ползвател работникът има право на трудово възнаграждение, участие в общото събрание на работниците и служителите и на социално-битово и културно обслужване (чл. 107х, ал. 1, т. 1, 4 и 8 от КТ). Ал. 2 на същата разпоредба изрично забранява работниците и служителите по договори за временна заетост да бъдат поставяни в по-неблагоприятно положение само поради временната им работа в сравнение с останалите работници и служители, които работят



## НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

### ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

---

в предприятието ползвател. Тези разпоредби дават право на работниците по договори за временна заетост да участват в разпределянето на средствата за социално-битово и културно обслужване и да получават съответните социални придобивки. Предвид задължението на предприятието, осигуряващо временна заетост, да начислява и изплаща трудовото възнаграждение, следва да се приеме, че то се явява платец и на съответните социални придобивки, но не от свое име, а от името на предприятието ползвател.

Безспорно, предприятието, което осигурява временна работа, е данъчно задълженото лице за данъка върху социалните разходи по чл. 207, ал. 2 от ЗКПО в качеството си на работодател по смисъла на КТ. В определението за „социални разходи, предоставени в натура” е поставено изискване социалните придобивки да са достъпни за всички работници и служители и за лицата, наети по договор за управление и контрол (наети лица). Поставеният въпрос касае именно изискването за достъпност на социалните придобивки. За данъчни цели се счита, че дадена социална придобивка е достъпна, когато тя е на разположение на всички наети лица, т.е. може да се ползва по право от всички тях, както и че размерът на предоставяните социални придобивки не трябва да зависи от заеманата длъжност или от постигнатите трудови резултати, доколкото последните са по-скоро определящи за формиране на допълнително възнаграждение, а не за предоставяне на социални придобивки.

Предвид гореизложеното изпълнението на изискванията, заложи в легалната дефиниция на „социални разходи, предоставени в натура“ по смисъла на § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО, следва да се преценява не при предприятието работодател, а при предприятието ползвател.

В конкретния случай, за да се прецени дали получените от работниците в „...К“ ЕАД ваучери от 60 лева на месец са облагаеми с данък върху разходите, следва да се съберат доказателства дали предприятието ползвател е спазило изискването за достъпност на социалната придобивка под формата на ваучери за храна до всички наети лица и дали то има подлежащи на принудително изпълнение публични задължения.

Преценката дали при предоставянето на ваучери на работниците и служителите на предприятието за временна заетост се дължи данък върху разходите следва да се



**НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ**  
**ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ**

---

базира на това дали ваучерите са достъпни за всички наети лица, които са под негов контрол и полагат труда си в негова полза, както и дали данъчно задълженото лице има подлежащи на принудително изпълнение публични задължения.

**ЗАМ. ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА НАП:**

**/ГАЛЯ ДИМИТРОВА/**