



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

1000 София, бул. "Княз Дондуков" № 52 Телефон: 0700 18 700 Факс: (02) 9859 3099

Изх. № 24-39-71

Дата: 15.06.2017 год.

ЗКПО, чл. 204, ал. 1, т. 2, буква „б“;
ЗКПО, чл. 205;
ЗКПО, чл. 207, ал. 2;
ЗКПО, чл. 209;
ДР на ЗКПО, § 1, т. 34.

ОТНОСНО: прилагане на разпоредби от *Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО)*

Във Ваше писмо, препратено по компетентност и постъпило в ЦУ на НАП с вх. №24-39-71/23.05.2017 г., е изложена следната фактическа обстановка:

В хода на ревизионно производство на „А” ДП (А) е констатирано следното:

В състава на А влизат Централно управление със седалище и броя териториални поделения (ТП), от които броя държавни горски стопанства (ДГС) и ... броя държавни ловни стопанства (ДЛС). Съгласно Правилника за организация на А териториалните поделения са работодатели по смисъла на §1, т. 1 от ДР на *Кодекса на труда (КТ)*.

Съобразно действащия Браншови колективен трудов договор на работещите в отрасъл „Горско стопанство – стопанисване” средствата за социални мероприятия се формират в размер не по-малко от 10 на сто от начислените средства за работна заплата.

Във всяко ТП размерът и начинът на разпределение на средствата за социални мероприятия се определят с решение на общото събрание на служителите от поделението. В резултат на това през ревизирия период в едни ТП (... броя) са предоставени ваучери за храна по реда на чл. 209 от ЗКПО, в други – суми в пари, върху които са начислени осигурителни вноски и данък върху доходите на физическите лица, а в трети – не са предоставени такива средства, поради лош финансов резултат. Констатирано е, че предоставените парични средства са в различен размер не само в отделните ТП, но и за различните месеци в едно и също ТП.

За периода в обхвата на ревизията задълженото лице А има подлежащи на принудително изпълнение публични задължения, които са претендирани към А, а не



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

към отделните ТП, където са възникнали.

Във връзка с изложената фактическа обстановка са поставени следните въпроси:

1. Нарушен ли е принципът на общодостъпност на социалните разходи, съгласно изискванията на §1, т. 34 от ДР на ЗКПО?

2. Предвид факта, че съобразно Правилника за организация на А териториалните поделения са работодатели по смисъла на §1, т. 1 от ДР на КТ, следва ли да се счита, че по реда на чл. 207 от ЗКПО отделните ТП са данъчно задължени лица?

3. Изпълнението на изискванията на чл. 209, ал. 1, т. 2 от ЗКПО необходимо ли е да бъде изследвано по отношение на всяко отделно ТП или трябва да се анализира за задълженото лице А?

4. Съгласно чл. 293 от КТ общото събрание на работниците и служителите разпределя средствата за социални мероприятия, а съобразно чл. 6 от КТ общото събрание се състои от всички работници и служители. В конкретния случай има 41 различни решения на общи събрания на ТП. Следва ли да се считат за изпълнени изискванията на чл. 293 от КТ и респективно на чл. 204, ал. 1, т. 2 (изм. ДВ бр. 75/2016 г., в сила от 01.01.2016 г.; до 31.12.2015 г. – чл. 204, т. 2) от ЗКПО?

Предвид 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:

А е държавно предприятие, включено в списъка на държавните предприятия по приложение 1 към чл. 163 от **Закона за горите (ЗГ)**. Предприятията по чл. 163 от ЗГ, каквото е и А, са юридически лица със статут на държавни предприятия чл. 62, ал. 3 от **Търговския закон**. Съгласно чл. 164 от ЗГ държавните предприятия по чл. 163 имат двустепенна структура:

1. централно управление;
2. териториални поделения - ДГС и ДЛС.

В чл. 174, ал. 1, т. 6 от ЗГ е регламентирано, че териториалните поделения са работодатели по смисъла на §1, т. 1 от ДР на КТ. Най-общо разпоредбите на ЗГ, регламентиращи структурата и организацията на тези държавни предприятия, са въведени в Правилника за организация на А. В ЗГ е уредено, че директорът на ДП



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

сключва договор за управление с директорите на ТП (чл. 172 и чл. 173 от ЗГ), както и че оправомощава директорите на ТП да сключват договори и да издават актове за изпълнение на дейността на поделенията. Съгласно чл. 175 от ЗГ средствата за работна заплата в ДП по чл. 163, както и в техните ТП се определят при условия и по ред, определени с наредба на министъра на земеделието и храните, съгласувана с министъра на труда и социалната политика. В тази връзка е издадена *Наредба №22/14.12.2012 г. за условията и реда за определяне на средствата за работна заплата в държавните предприятия по чл. 163 от ЗГ и в техните териториални поделения*. По смисъла на Наредбата, вътрешните правила за работната заплата на ДП и техните поделения се утвърждават от директора на предприятието и не могат да противоречат на нормативните актове и на условията, договорени в колективния трудов договор.

По първи и четвърти въпрос:

На основание чл. 204, ал. 1, т. 2 от ЗКПО социалните разходи, предоставени в натура на работници и служители и лица, наети по договор за управление и контрол (наети лица), се облагат с данък върху разходите.

От определението за „социални разходи, предоставени в натура”, дадено в т. 34 на §1 от ДР на ЗКПО, се извеждат критериите, които трябва да са изпълнени едновременно, за да могат определени социални придобивки да се третираат по реда и условията на част четвърта от ЗКПО „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 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 се определя 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.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

При условие че разходите могат да бъдат определени като социални, то обстоятелството дали са предоставени в натура или не, е определящо за тяхното данъчно третиране. Възможни са следните варианти:

- ако са предоставени в натура, подлежат на облагане с данък върху разходите съгласно чл. 204, ал. 1, т. 2 от ЗКПО;
- ако не са предоставени в натура, спрямо тях се прилага разпоредбата на чл. 205 от ЗКПО, която предвижда, че социалните разходи, които не са предоставени в натура, представляващи доход на физическо лице, се облагат при условията и по реда на ЗДДФЛ.

Следва да се посочи, че съгласно чл. 204, ал. 1, т. 2, б. „б“ от ЗКПО (чл. 204, т. 2, б. „б“ – в редакцията на закона до 31.12.2015 г.) разходите за ваучери за храна са определени като социални разходи, предоставени в натура.

В случай че работодателят дава възможност на всички наети лица да избират дали да получат ваучери за храна или друга социална придобивка в съпоставим размер, ще е налице изпълнение на изискването за общодостъпност на социалните придобивки, поставено в §1, т. 34 от ДР на ЗКПО.

В конкретния случай е посочено, че в някои ТП са предоставени ваучери за храна, за които е приложен чл. 204, ал. 1, т. 2, б. „б“ от ЗКПО, в други – сума в пари, като е приложен чл. 205 от ЗКПО, а в трети ТП – не са предоставени социални придобивки (поради лош финансов резултат).

Имайки предвид териториалната структура на предприятията, географското им разположение, респективно териториалната инфраструктура, следва да се отчете фактът, че социалните потребности на наетите лица както в различните ТП (ДГС и ДЛС), така и във всяко едно ТП, съответно за А като цяло, може да бъдат различни по вид. Вероятно именно поради тези обстоятелства в различните ТП са организирани отделни общи събрания на работниците и служителите за разпределение на средствата за социални мероприятия.

От гореизложеното следва, че в описания случай преценката по отношение на общодостъпността на социалните придобивки е допустимо да се извърши за всяко ТП поотделно. Тук следва да се обърне внимание, че няма пречка наетите лица във всяко едно ТП да получават различни по вид социални придобивки, но ако размерът на придобивките зависи например от заеманата длъжност или от резултатите от



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

положения труд, не може да се приеме, че са касае за социални разходи, тъй като заеманата длъжност и качеството на полагаания труд нямат нищо общо със социално-битовите потребности на съответното наето лице. В този случай предоставеното от работодателя носи белезите на възнаграждение, чието данъчно третиране е уредено в ЗДДФЛ.

По втори и трети въпрос:

Както беше посочено по-горе, съгласно нормативните актове и актовете за учредяване и регистрация на А и неговите териториални структури, като юридическо лице е вписано А, а ТП са определени като работодатели.

С оглед на това на първо място следва да се посочи, че понятието „работодател“ е дефинирано за целите на КТ и в този смисъл не е възможно то да се приложи автоматично за целите на ЗКПО. Съгласно §1, т. 1 от ДР на КТ "работодател" е всяко физическо лице, юридическо лице или негово поделение, както и всяко друго организационно и икономически обособено образувание (предприятие, учреждение, организация, кооперация, стопанство, заведение, домакинство, дружество и други подобни), което самостоятелно наема работници или служители по трудово правоотношение, включително за извършване на надомна работа и работа от разстояние и за изпращане за изпълнение на работа в предприятие ползвател.

Според чл. 207, ал. 2 от ЗКПО данъчно задължени лица за данъка по чл. 204, ал. 1, т. 2 от същия закон са всички работодатели или възложители по договори за управление и контрол.

Понятието „работодател“ не е дефинирано в ЗКПО, но използването на същото в този закон по-скоро цели да обхване всички лица, които независимо дали се облагат с корпоративен данък или с алтернативен на корпоративния данък, освободени са от облагане или подлежат на облагане с корпоративен данък само при определени обстоятелства (например юридическите лица, които не са търговци), извършват социални разходи, предоставени в натура, в полза на своите работници и служители.

Също така следва да се има предвид, че съгласно чл. 206, ал. 1 от ЗКПО 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. Тази разпоредба може да се приложи само от юридическото лице – А, а не от неговите ТП, които не са самостоятелни правни субекти. Освен това данъкът върху разходите следва да се



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

декларира от А, а не от всяко ТП, предвид нормата на чл. 217, ал. 1 от ЗКПО, тъй като лица, които не притежават самостоятелна правосубектност, не подават данъчни декларации по ЗКПО.

От гореизложеното следва, че обстоятелството дали данъчно задълженото лице има подлежащи на принудително изпълнение публични задължения към момента на предоставяне на ваучерите за храна (във връзка с прилагането на чл. 209, ал. 1, т. 2 от ЗКПО), следва да се анализира по отношение на юридическото лице А.

ЗАМ. ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА НАП:

/А.Л. ГЕОРГИЕВ/