



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

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

Изх. № 24-39-72

Дата: 10.08.2015 год.

ЗКПО, чл. 26, т. 1;
ЗКПО, чл. 204, т. 2, буква „б“;
ДР на ЗКПО, § 1, т. 34;
ЗДДФЛ, чл. 24, ал. 1;
ЗДДФЛ, чл. 38.

Относно: данъчно третиране по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) и Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) на разходи за ваучери за храна

В Централно управление на Националната агенция за приходите е постъпило Ваше писмо, препратено по компетентност и заведено с вх. № 24-39-72/29.05.2015 г., в което е описана следната фактическа обстановка:

Общото събрание на „.....“ ООД е взело решение да се предоставят ваучери за храна на работниците и служителите на стойност 60 лв. месечно за всяко наето лице. Управителят на дружеството е и съдружник в същото и се осигурява като самоосигуряващо се лице. На лицето е отпусната пенсия и то внася само здравноосигурителни вноски. Управителят не получава възнаграждение за упражняване на личен труд в дружеството.

Поставеният въпрос е следният:

Има ли правно основание управителят на дружеството да получава ваучери за храна и същите следва ли да се облагат?

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 (ЗНАП) изразявам следното становище:

На първо място, за да се даде отговор на въпроса дали е налице правно основание да се предоставят ваучери за храна на съдружника, изпълняващ управленски функции, е необходимо да се анализира разпоредбата чл. 204, т. 2, б. „б“ от ЗКПО и нейната връзка с § 1, т. 34 от ДР на същия закон.

Съгласно чл. 204, т. 2 от ЗКПО с данък върху разходите се облагат документално обосноващите социални разходи, предоставени в натура на работници и служители и лица, наети по договор за управление и контрол (наети лица), а според б. „б“ на т. 2 от чл. 204 социалните разходи, предоставени в натура, включват и разходите за ваучери за храна.

От цитираната разпоредба е видно, че като възможни адресати на социалните разходи, предоставени в натура, законът посочва работниците, служителите и лицата, наети по договор за управление и контрол, наречени в обобщение „наети лица“.

От своя страна дефиницията за „социални разходи, предоставени в натура“, дадена в § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО, изисква социалните придобивки да са достъпни за всички работници и служители и за лицата, наети по договор за управление и контрол. Видно е, че тук законът отново посочва работниците, служителите (категории от трудовото право) и лицата, наети по договор за управление и контрол (категория от гражданското право) като

възможни получатели на придобивките, които се третираат като социални разходи, предоставени в натура.

Тъй като от запитването става ясно, че управителят не е нает от дружеството по трудово правоотношение, възниква въпросът доколко същият управлява дружеството по силата на договор за управление и контрол. Договорът за управление и контрол е гражданскоправен договор, чиято основна цел е да уреди отношенията между дружеството, от една страна, и неговия управител, от друга. По силата на този договор принципалът – доверител възлага управлението на едно дружество с ограничена отговорност или акционерно дружество на управителя – довереник, като последният се задължава срещу възнаграждение и на свой риск да организира и ръководи дейността на дружеството съобразно закона, дружествения договор и решенията на общото събрание на съдружниците/акционерите, да отговаря за дружествените работи и да представлява дружеството пред трети лица. Гражданскоправният му характер налага спрямо него да се прилага Законът за задълженията и договорите (ЗЗД). Договорът за управление е уреден и в Търговския закон (ТЗ), но неизчерпателно (чл. 141 от ТЗ – за дружества с ограничена отговорност). Договорът за възлагане на управлението е двустранен, консенсуален и възмезден договор. Той следва да бъде сключен в писмена форма, за да бъде действителен и да породи действие (това е и изискването на чл. 141, ал. 7 от ТЗ).

От запитването е видно, че съдружникът, определен за управител на дружеството, не получава възнаграждение, а възмездността е един от белезите на договора за управление и контрол. С оглед на това може да се направи извод, че съдружникът управлява дружеството, упражнявайки правата и задълженията си по чл. 123 и 124 от ТЗ, а именно:

- всеки съдружник има право да участва в управлението на дружеството (чл. 123 от ТЗ);
- съдружникът е длъжен да участва в управлението на дружеството (чл. 124 от ТЗ).

От гореизложеното следва, че доколкото съдружникът не може да бъде определен като работник или служител или като лице, наето по договор за управление и контрол, той няма качество на „наето лице“ в смисъла, вложен в чл. 204, т. 2 и § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО. Следователно непредоставянето на ваучери за храна на съдружника няма да се смята за нарушение на изискването за общодостъпност на социалните придобивки, предвидено в § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО.

В случай че се вземе решение да се предоставят ваучери на съдружника, то отчетените в тази връзка счетоводни разходи не могат да бъдат определени като социални разходи, предоставени в натура, по смисъла на § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО, защото за такива се смятат само разходите, извършени в полза на наети лица (работници, служители и лица, наети по договори за управление и контрол).

Тук следва да се отбележи, че данъчното третиране на тези разходи по реда на ЗКПО е поставено в зависимост от това дали същите ще се квалифицират като възнаграждение за извършена от съдружника работа в полза на дружеството или нямат такъв характер, а по-скоро представляват насочване на средства от дружеството към съдружника без да е налице адекватна престация от негова страна.

Извършването на такъв анализ е необходимо, защото данъчното третиране в двете посочени хипотези е различно, а именно:

1. В първата хипотеза, засягаща случаите, при които извършените в полза на съдружника разходи носят белезите на възнаграждение за извършена от него работа, тези разходи са признати за данъчни цели и с тях не се преобразува счетоводния финансов резултат по реда на ЗКПО. В тази връзка следва да се има предвид, че по силата на § 1, т. 26, б. „и“ от ЗДДФЛ правоотношенията, независимо от основанието за възникването им, със съдружници и член-кооператори, както и с акционери, притежаващи повече от 5 на сто от капитала на акционерното дружество, за полагане на личен труд в дружествата и кооперациите, в които те са съдружници, член-кооператори или акционери, са трудови правоотношения.

На основание чл. 24, ал. 1 от ДР на 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 необлагаемите

доходи, посочени в ал. 2 на същата разпоредба. Ваучерите за храна, които не са предоставени по реда на ЗКПО и/или не се третираат като социални разходи, не попадат в обхвата на необлагаемите доходи, посочени в чл. 24, ал. 2, т. 1, б. „е“ и т. 9 от ЗДДФЛ и съответно се считат за облагаем доход по смисъла на чл. 24, ал. 1 от ЗДДФЛ.

Следва да се посочи, че описаното данъчно третиране е приложимо и в случаите, при които разходи, извършени в полза на наети лица, по една или друга причина не представляват социални разходи, а по-скоро носят белезите на възнаграждение.

2. Във втората хипотеза, в която попадат случаите, при които без да е налице адекватна престация от страна на съдружника (която може да се окачестви като възнаграждение за работата му), дружеството извършва разходи в негова полза, се касае за „скрито разпределение на печалбата“ по смисъла на § 1, т. 5 от ДР на ЗКПО. Тези разходи не са признати за данъчни цели съгласно чл. 26, т. 11 от ЗКПО, третираат се като дивидент по смисъла на § 1, т. 5, б. „в“ от ДР на ЗДДФЛ, който подлежи на облагане с окончателен данък съгласно чл. 38 от ЗДДФЛ, а данъчно задълженото лице, извършило скрито разпределение на печалбата, подлежи на имуществена санкция съгласно чл. 267 от ЗКПО.

В случаите, при които са налице такива разходи, извършени в полза на наети лица, които не са съдружници, акционери или свързани с тях лица (т.е., когато не се касае за скрито разпределение на печалбата), разходите също няма да бъдат признати за данъчни цели на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО.

ЗАМ. ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА НАП:

/ГАЛЯ ДИМИТРОВА/