



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

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

Изх. № 24-39-131

Дата: 18.11.2015 год.

ЗКПО, чл. 26, т. 6;
ЗКПО, чл. 27, ал. 1, т. 2;
ЗКПО, чл. 28;
ЗКПО, чл. 29;
ЗКПО, чл. 204, т. 2;
ДР на ЗКПО, § 1, т. 34;
ЗДДС, чл. 26, ал. 2;
ЗДДС, чл. 69, ал. 1;
ЗДДС, чл. 70, ал. 1, т. 2;
ЗДДС, чл. 70, ал. 3, т. 6;
ЗДДС, чл. 79;
ППЗДДС, чл. 66, ал. 1;
ППЗДДС, чл. 66, ал. 2;
ППЗДДС, чл. 84;
КТ, чл. 140, ал. 3;
КТ, чл. 285.

Относно: прилагане на Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) и Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДДС)

В Централно управление на Национална агенция за приходите е постъпило Ваше писмено запитване, препратено по компетентност и заведено с вх. № 24-39-131 от 07.10.2015 г., в което е изложена следната фактическа обстановка:

1. „.....БЪЛГАРИЯ“ ЕООД има над 100 обекта за търговия с неспециализирани стоки. Някои от обектите работят 24 часа в денонощието и съответно служителите в тях полагат нощен труд. Съгласно чл. 140, ал. 3 от Кодекса на труда (КТ) дружеството, в качеството му на работодател, е длъжно да осигурява на работниците и служителите, полагащи нощен труд, топла храна и ободряващи напитки. Храната, която дружеството предоставя на служителите, е собствено производство, а напитките са стоки, закупени от доставчици на дружеството. Предоставените храни и напитки се изписват на разход и се признават като разходи за дейността.

2. В някои обекти дружеството работи с партньори, с които е сключило договори, съобразно които тези партньори работят от името и за сметка на „..... БЪЛГАРИЯ“ ЕООД, като стоките са собственост на последното. Когато при извършване на инвентаризация се установят липси на стоки, липсващите стоки се префактурират на партньорите, като във фактурите се начислява ДДС в размер 20 на сто. Част от стоките са лотарийни билети, за закупуването на които „..... БЪЛГАРИЯ“ ЕООД не е упражнявало право на приспадане на данъчен кредит и които се продават на крайните клиенти по номинална стойност, без да се начислява данък върху добавената стойност.

3. За нарушаване на разпоредбите на Наредба № Н-18 от 13.12.2006 г. на МФ за регистриране и отчитане на продажби в търговските обекти чрез фискални устройства (Наредба № Н-18) дружеството е санкционирано, но тъй като извършеното нарушение е по вина на лицето, извършващо сервизното обслужване (сервизната фирма), „.....БЪЛГАРИЯ“ ЕООД е поискало да бъде обезщетено от това лице.

4. „..... БЪЛГАРИЯ“ ЕООД предоставя на част от персонала допълнително здравно осигуряване. Причината да не се предоставя допълнителното здравно осигуряване на целия персонал е, че в някои от обектите се наема временен персонал за периода м. май – м. септември, както и че в обектите има текучество.

Във връзка с изложената фактическа обстановка са поставени следните въпроси:

1. Следва ли дружеството да прави корекция на ползвания данъчен кредит за закупуването на материалите за производство на храната и закупените напитки, които дружеството предоставя на своите служители?

2. При фактурирането на разходите за липси на лотарийни билети към партньорите следва ли дружеството да начислява данък върху добавената стойност? Следва ли разходите за липси и приходите от префактурирането на липси към партньорите да се посочват в годишната данъчна декларация в увеличение и намаление на счетоводния финансов резултат или при условие, че се отчитат по разчетна сметка, това не е необходимо?

3. Правилно ли е документирането на обезщетението да бъде извършено без да бъде издаван данъчен документ и следва ли да отразим като данъчно непризнат разход глобата по наказателното постановление и като данъчно непризнат приход полученото обезщетение? Може ли да се използва разчетна сметка или е задължително да се посочва в годишната данъчна декларация в увеличение и намаление на счетоводния финансов резултат?

4. Признат ли е за данъчни цели разходът за допълнително здравно осигуряване?

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:

По първи въпрос:

Правото на приспадане на данъчен кредит по реда на ЗДДС възниква и се упражнява по общите правила на [чл. 69](#), при ограниченията на [чл. 70](#), и при условията на [чл. 71 от закона](#). На основание чл. 69, ал. 1 от ЗДДС, регистрираното лице има право да приспадне начисления данък за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави, когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от него облагаеми доставки. В този смисъл правото на приспадане на данъчен кредит е в пряка зависимост от извършваните от лицето доставки, за които се използват получените стоки и услуги.

На основание чл. 70, ал. 3, т. 6 от ЗДДС, право на приспадане на данъчен кредит е налице за храната и/или добавките към нея, които се предоставят по реда на чл. 285 от КТ. Съгласно чл. 285 от КТ на работниците и служителите, които работят в предприятия със специфичен характер и организация на труда, работодателят осигурява безплатна храна и/или добавки към храната. Условията и редът, при които се осигуряват безплатната храна и/или добавките към нея се определят с Наредба № 11 от 21 декември 2005 г. за определяне на условията и реда за осигуряване на безплатна храна и/или добавки към нея. Според регламентираното с наредбата работодателят осигурява безплатна храна и/или добавки към нея за специфичен характер и специфична организация на труда. Безплатна храна и/или добавки към нея получават работници и служители само за дните, когато работят при условията на чл. 2 от наредбата. На основание чл. 3 от същата наредба по време на нощни смени или при полагане на нощен труд на работниците и служителите се осигуряват тонизиращи или ободряващи напитки.

Доколкото става ясно от изложеното, в конкретния случай дружеството не е предприятие със специфичен характер и организация на труда, т. е. не е налице

хипотезата на чл. 285 от КТ, предвид което разпоредбата на чл. 70, ал. 3, т. 6 от ЗДДС не е пряко приложима.

Съгласно чл. 140 от КТ при полагане на нощен труд работодателят е длъжен да осигурява на работниците и служителите топла храна, ободряващи напитки и други облекчаващи условия за ефективно полагане на нощния труд. Независимо от обстоятелството, че топла храна и ободряващите напитки не се осигуряват от работодателя съгласно чл. 285 от КТ, при условие, че същите се осигуряват по силата на чл. 140, ал. 3 от КТ, т. е. осигуряването им е задължение за работодателя, установено със закон, и е абсолютно нормативно условие, касаещо извършването на някои видове стопански дейности, при които трудовото законодателство изисква от работодателите гарантиране на здравословни и безопасни условия на труд, то очевидно същите са пряко свързани с независимата икономическа дейност на дружеството. Тъй като предназначението на една стока или услуга за целите на извършването от регистрираното лице облагаеми доставки обуславя наличието на право на приспадане на данъчен кредит за същите, то това право е налице относно стоки и услуги, чието осигуряване за нуждите на икономическата дейност е задължително и са предназначени за облагаемата дейност. На основание чл. 70, ал. 3, т. 6 от ЗДДС, право на приспадане на данъчен кредит е налице за храната и/или добавките към нея, които се предоставят по реда на чл. 285 от КТ. Чл. 285, ал. 2 от КТ предвижда условията и реда, при които се осигуряват безплатната храна и/или добавките към нея да се определят с наредба на министъра на труда и социалната политика и министъра на здравеопазването. Т.е. условията за признаването на право на данъчен кредит относно предоставена от работодател на работник безплатна храна и напитки в случая са определени въз основа на тяхната задължителност по силата на наредба. По аргумент за по-силното основание следва да се приеме, че е налице основание признаването на право на данъчен кредит при условие, че осигуряването им е задължение за работодателя, установено със закон. В този аспект не следва да се приеме, че е налице ограничението на правото на приспадане на данъчен кредит, предвидено в чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС.

Не следва да се приеме, че по отношение на безплатната храна и ободряващите напитки, осигурявани по силата на чл. 140, ал. 3 от КТ, е налице основание за облагане на безвъзмездна доставка към работниците, доколкото същите се използват от работниците не за лични нужди, а за независимата икономическа дейност на дружеството. Предвид изложеното считам, че право на приспадане на данъчен кредит по отношение на начисления данък за получените стоки и услуги, предназначени за извършването на доставките на безплатна храна и ободряващи напитки по реда на чл. 140 от КТ, е налице на основание чл. 69 от ЗДДС.

По втори въпрос:

Относно прилагането на ЗДДС:

От изложеното в запитването става ясно, че при извършена инвентаризация са установени липси на стоки, включително лотарийни билети, като не е изяснено дали несъответствието между фактическите наличности на стоки и счетоводните данни по сметките се дължи на реални липси на стоки или и на неотчетени приходи от продажби.

При условие че са установени реални липси на стоки, които са собственост на дружеството, следва да се има предвид, че съгласно чл. 79, ал. 3 от ЗДДС регистрирано лице, което изцяло или частично е приспаднало данъчен кредит за произведени, закупени, придобити или внесени от него стоки, при унищожаване, установяване на липси или при бракуване на стоките, както и при промяна на предназначението им, за което вече не е налице право на приспадане на данъчен кредит, начислява и дължи данък в размер на приспадания данъчен кредит. Редът и начинът за корекция е определен в чл. 66 от Правилника за прилагане на ЗДДС. Корекциите по чл. 79 от ЗДДС се извършват чрез издаване на протокол, който се издава най-късно на последния ден от данъчния период, през който са възникнали обстоятелствата за извършване на корекцията и се отразява в дневника за продажбите и справка-декларацията за данъчния период, през който е издаден – чл. 66, ал. 1 и 2 от ППЗДДС.

Подчертавам, че доколкото не е уточнено лотарийните билети собственост на дружеството ли са или същото действа в качеството си на посредник, както и дали правото на собственост върху същите се прехвърля на фирмите партньори на дружеството, становище може да бъде изразено след изчерпателно изясняване на фактическата обстановка.

Относно прилагането на ЗКПО:

Предвид това, че изразяването на становища по прилагане на счетоводното законодателство е правомощие на дирекция „Данъчна политика“ при Министерство на финансите, а не на Национална агенция за приходите, настоящото становище не претендира за изчерпателност, а има само насочващ характер.

Съгласно т. 4.5 от „Национални стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия - общи разпоредби“ разход е намаляването на икономическата изгода през отчетния период под формата на извеждане извън предприятието или намаляване на активите, или увеличаване на пасивите, което води до намаляване на собствения капитал, отделно от това, което подлежи на разпределяне между собствениците на капитала, и преоценката, отразена в собствения капитал. При преценката дали липсите следва да бъдат отчетени като счетоводен разход или поради обстоятелството, че се префактурират към партньорите на дружеството следва да се отчитат като разчетно взаимоотношение, е необходимо да се съобрази чия собственост е съответният материален запас, който обичайно контролира същия и носи риска от погиването или липсата му. В този смисъл доколкото по отношение на лотарийните билети са валидни посочените в т. 4.5 от „НСФОМСП – Общи разпоредби“ условия, то липсата на същите следва да се разглежда като счетоводен разход.

Счетоводните разходи от липси на материални запаси не се признават за данъчни цели на основание чл. 28, ал. 2 от ЗКПО. Посочената разпоредба не се прилага в случаите, посочени в ал. 3 на чл. 28 от закона.

В изложената фактическа обстановка в запитването няма данни за наличие на някоя от хипотезите по чл. 28, ал. 3 от ЗКПО, поради което разходите от липси следва да бъдат посочени в увеличение на счетоводния финансов резултат в периода на извършването им. Разходът от корекция за ползван данъчен кредит по реда на чл. 79, ал. 3 от ЗДДС също не се признава за целите на корпоративното облагане на основание чл. 28, ал. 4 от ЗКПО.

Съгласно т. 4.4 от „НСФОМСП – Общи разпоредби“ приход е нарастването на икономическата изгода през отчетния период под формата на придобиване на активи или намаляване на пасивите, което води до нарастване на собствения капитал, освен онова, което подлежи на разпределяне между собствениците на капитала, и преоценката, отразена в собствения капитал.

При условие, че при установяване на липсата на материалните запаси е отчетен счетоводен разход, то при постигане на договореност с партньорите за възстановяване на стойността на липсващите билети или за заплащане на обезщетение или неустойка ще възникне счетоводен приход.

По отношение на приходите, възникнали по повод на липсващите материални запаси, се прилага разпоредбата на чл. 29 от ЗКПО. Това означава, че приходите, включени в счетоводния финансов резултат съгласно изискванията на счетоводното законодателство, следва да се посочат в годишната данъчна декларация в намаление на финансовия резултат на основание чл. 29 от ЗКПО до размера на непризнатите разходи, с които е извършено увеличение по реда на чл. 28, ал. 2 от същия закон.

По трети въпрос:

Относно прилагането на ЗДДС:

Съгласно чл. 26, ал. 2 от ЗДДС, данъчната основа се определя на база всичко, което включва възнаждението, получено от или дължимо на доставчика във връзка с доставката, от получателя или от друго лице, определено в левове и стотинки, без данъка по този закон. Не се смятат за възнаждението по доставка всякакви плащания на неустойки и лихви с обезщетителен характер.

Видно от изр. второ на цитираната норма, в ЗДДС изрично е предвидено, че плащанията на неустойки и лихви с обезщетителен характер не се смятат за възнаграждение по доставка. За документирането на неустойките и лихвите с обезщетителен характер не се издава данъчен документ (фактура, известие към фактура, протокол), а същите се документират с издаване на документ, удостоверяващ плащането им, съгласно чл. 84 от ППЗДДС.

В този смисъл, в конкретния случай, неустойката може да се документира чрез издаване на първичен счетоводен документ, отговарящ на изискванията на Закона за счетоводството (ЗСч). Всеки документ, съдържащ предвидените в чл. 7, ал. 1 от ЗСч задължителни реквизити, се счита за първичен документ.

Относно прилагането на ЗКПО:

Предвид цитираните по-горе в отговора по втори въпрос разпоредби на счетоводното законодателство считам, че наложената на дружеството глоба следва да бъде отчетена като счетоводен разход.

Счетоводните разходи за начислени глоби, конфискации и други санкции за нарушаване на нормативни актове не се признават за данъчни цели на основание чл. 26, т. 6 от ЗКПО. Същевременно разпоредбата на чл. 27, ал. 1, т. 2 от ЗКПО постановява, че счетоводните приходи, възникнали по повод на непризнати за данъчни цели разходи по чл. 26, т. 6 от ЗКПО, не се признават – до размера на непризнатите разходи.

Признаването на приход от постигнатото споразумение за неустойка следва да бъде съобразено с реда и условията на приложимия счетоводен стандарт. Според Счетоводен стандарт (СС) 18 „Приходи“, приходите от неустойки и обезщетения, които произтичат от договорни и други взаимоотношения (търговски, облигационни) се признават след установяване на правото за тяхното получаване съгласно договор или чрез съдебен иск, сумата на прихода може да бъде надеждно изчислена и е вероятно предприятието да има икономическа изгода.

Следователно разходите за наложената административна санкция по Наредба № Н-18, както и приходите от постигнатото споразумение за обезщетение от сервизната фирма, следва да бъдат посочени в годишната данъчна декларация на дружеството. Сумата на санкцията се посочва в увеличение на основание чл. 26, т. 6 от ЗКПО, а сумата на обезщетението (до размера на увеличението) – в намаление на счетоводния финансов резултат съгласно чл. 27, ал. 1, т. 2 от същия закон.

По четвърти въпрос:

На основание чл. 204, т. 2 от ЗКПО с данък върху разходите се облагат документално обосноващите социалните разходи, предоставени в натура на работници и служители и лица, наети по договор за управление и контрол (наети лица), където изрично в буква „а“ се включват и разходите за вноски (премии) за допълнително доброволно осигуряване, за доброволно здравно осигуряване и за застраховки „Живот“. Според § 1, т. 54 от ДР на ЗКПО „доброволно здравно осигуряване“ е това по смисъла на § 1, т. 13 от ДР на Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ).

За да бъде приложен горепосоченият ред за облагане на въпросните разходи, респективно да бъдат признати за данъчни цели (чл. 206 от ЗКПО), трябва да са изпълнени едновременно изискванията на § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО, която разпоредба дефинира понятието „социални разходи, предоставени в натура“. Едно от тези изисквания е социалните придобивки да са достъпни за всички работници и служители и за лицата, наети по договор за управление и контрол (наети лица). Счита се, че дадена социална придобивка е достъпна, когато тя е на разположение на всички наети лица, т.е. да може да се ползва по право от всички тях.

Безспорно е, че няма как потребността от даден вид социално-битова или културна придобивка да е поставена в зависимост от позицията, която заема дадено наето лице, от срока, за който лицето е наето (в случая от месец май до месец септември) или от резултатите от положения от него труд. Не стои така обаче въпросът

по отношение на това дали дадено лице ежедневно се явява на работа или поради една или друга причина временно не полага труд.

Например правото за ползване на почивни, спортни или културни бази на предприятието не е логично да се поставя в зависимост от отработените дни, защото то е право по принцип, произтичащо от наличието на трудовото правоотношение. Подобен вид социални придобивки ще изпълняват изискването за общодостъпност, ако всички наети лица могат да се ползват по право от тях. Още повече, такъв тип социални придобивки се ползват именно когато работникът или служителят не е на работа (в отпуск, в извънработно време, в почивни дни), т. е. обвързването на правото на достъп до такива придобивки с отработените за даден период дни, ще е в противоречие с тяхната същност и цел.

Естеството на други видове социални придобивки, например свързани с хранене (столово хранене, купони или ваучери за храна) или с транспортно обслужване от местоживеенето до местоработата и обратно, предполага съответният ползвател да се явява на работа, т.е. тези придобивки биха изпълнили своята цел и ако получаването им е съобразено с отработените дни. Същността на тези придобивки предполага ежедневна необходимост от тях, но необходимостта те да бъдат осигурявани от работодателя възниква именно когато наетото лице се явява на работа.

Разходите за вноски (премии) за доброволно здравно осигуряване следва да бъдат причислени към социалните придобивки, които произтичат от наличието на трудово правоотношение и в този смисъл след като дружеството е възприело да осигурява такава придобивка, за да бъде третирана като социален разход, тя трябва да се предоставя на всички наети лица, без оглед на това дали са постоянно или временно наети.

При наличие на изборително предоставяне на придобивката под формата на доброволно здравно осигуряване (в случая в зависимост от това дали лицето е постоянно или временно наето) може да се направи извод, че за лицата, на които е предоставена, тя има по-скоро характер на допълнително възнаграждение за положен труд, отколкото на придобивка, целяща да задоволи социално-битови потребности.

В случай че посочените разходи за доброволно здравно осигуряване носят белезите на допълнително възнаграждение, те ще се квалифицират като разходи за възнаграждения на персонала и ще бъдат признати за целите на ЗКПО.

В случай че срещу извършените от работодателя разходи за доброволно здравно осигуряване на работниците и служителите не е налице адекватна трудова престация от тяхна страна (което е малко вероятно, но все пак е възможно) и с оглед на това, че тези разходи не са социални разходи по смисъла на § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО, ще се касае за разходи, несвързани с дейността, които не се признават за данъчни цели на основание чл. 26, т. 1 от същия закон.

**ЗАМ. ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА
НАЦИОНАЛНАТА АГЕНЦИЯ ЗА
ПРИХОДИТЕ:**

/ГАЛЯ ДИМИТРОВА/