НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

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

Изх. № 24-39-162
Дата: 03.02.2016 год.

ЗКПО, чл. 204, т. 2;
ЗКПО, чл. 205;
ДР на ЗКПО, § 1, т. 34;
ЗДДФЛ, чл. 24, ал. 1;
ЗДДФЛ, чл. 24, ал. 2, т. 9.

Относно: данъчно третиране по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) и Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) на карти, даващи право на работниците и служителите да ползват определени спортни услуги

В Централно управление на Национална агенция за приходите е постъпило Ваше писмено запитване, препратено по компетентност и заведено с вх. № 24-39-162/16.12.2015 г., в което е описана следната фактическа обстановка:

„…….. БЪЛГАРИЯ" ЕООД е учредено през 2015 г., с едноличен собственик на капитала „……. Интернешънъл", което е утвърдено като лидер на пазара в Полша, Чехия и Словакия в доставките на стимулиращи социални придобивки и притежател на утвърдения продукт – картата „……спорт".

Картата „.....спорт" е пластмасов документ, който дава право да се използват различни спортни занимания, включени в програма с услуги, в различни спортни обекти на територията на България. Картата „.....спорт" е собственост на …….Системс, има уникален номер, носи името и фамилията на ползвателя, както и наименованието на клиента/работодателя. Клиентът/работодателят заплаща на дружеството месечен абонамент за всяка карта „.....спорт". Ползвателите (работещите хора) не могат да придобият (закупят) продукта извън компанията, в която работят. Начините на финансиране от страна на компаниите на картите „.....спорт" са:

1. 100% финансиране от страна на работодателя;
2. 100% финансиране от страна на служителя;
3. Ко-финансиране и от двете страни.

Във връзка с изложената фактическа обстановка са поставени следните въпроси:

1. Какви са данъчните задължения за работодателя и работниците/служителите/лицата, наети по договори за управление (наетите лица), ако работодателят предостави картата под формата на социални придобивки в натура по смисъла на ЗКПО, достъпни за всички наети лица, и какви биха били, ако работодателят предоставя пари вместо картите?

2. Какви са данъчните задължения за работодателя и наетите лица, ако работодателят предоставя карта на част от наетите лица и какви биха били, ако работодателят предоставя пари вместо картите?

3. Какви са данъчните задължения за работодателя и наетите лица, ако работодателят предоставя карта на всички или на част от наетите лица, но удържа цялата сума или част от сумата за картата от възнагражденията на лицата?

4. Какви са данъчните задължения за работодателя и наетите лица, ако работодателят предоставя карта на всички или на част от наетите лица, но цялата сума за картата се заплаща от наетото лице?

5. Какви са данъчните задължения за работодателя и наетите лица, ако работодателят дава възможност на всички наети лица да избират дали да получат карта „.....спорт“ или друга социална придобивка?

Предвид описаната фактическа ситуация и съобразявайки относимата нормативна уредба, Ви уведомявам следното:

На основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП) изпълнителният директор на НАП организира разясняване на данъчното и осигурителното законодателство в рамките на функциите и правомощията на агенцията чрез издаване на брошура, бюлетин или по друг подходящ начин. В случая въпросите се поставят не от работодател, който е данъчно задълженото лице, а от трето лице, което ще посредничи в отношенията между работодателите и спортните центрове и в този смисъл е насочено към проучване становището на НАП относно данъчните ефекти в представена хипотетична фактическа обстановка. С оглед на това запитването има характеристиките на искане за правна консултация, което е извън правомощията на изпълнителния директор на НАП.

В тази връзка Ви уведомявам, че изразявам само принципно становище по поставените от Вас въпроси. Възможно е факти и обстоятелства, които могат да бъдат уточнени единствено в рамките на производство по извършване на проверка или ревизия по реда на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) на данъчно задължените лица, при които ще се реализират данъчните ефекти (работодатели и наети лица), да дават основание за данъчно третиране, различно от изложеното по-долу:

Облагането на социалните разходи по реда на ЗКПО или по реда на ЗДДФЛ е според формата на предоставянето им. За данъчни цели дадени разходи се третират като социални, предоставени в натура, в зависимост от конкретните отношения между работодателя и наетите лица.

На първо място, за да се определи данъчното третиране на описаните разходи, е необходимо да се анализира дали те представляват социални разходи и едва след това – дали съответните придобивки са предоставени в натура или не.

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 Кодекса на труда (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 да бъде определено 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.

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, а именно:

- ако са предоставени в натура, подлежат на облагане с данък върху разходите съгласно чл. 204, 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.

С оглед по-добро систематизиране на отговорите на поставените от Вас въпроси първо следва да се обсъди дали придобивка под формата на карта „.....спорт“ може да са определи като такава в натура или като такава, която не е в натура.

По този въпрос, както вече е посочено по-горе, приложение намира третото изречение на § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО. За да се смята, че даден социален разход е в натура, между работодателя или възложителя и наетите лица не трябва да са налице парични взаимоотношения под каквато и да е форма по отношение на получените социални придобивки. Във връзка с това изискване е налице практика на Върховния административен съд (ВАС) и по-конкретно – Решение № 1084 от 28.01.2014 г. по адм. д. № 7665/2013 г., I отд. на ВАС, където по отношение на предоставени от работодател на наети лица ваучери за подаръци е направен извод, че същите представляват социални придобивки в натура. С решението на ВАС се оставя в сила Решение № 2358 от 10.04.2013 г. на Административен съд - София – град. В последното са изложени следните мотиви по отношение на въпроса кога дадена социална придобивка е в натура:

„Между страните (търговското дружество и работниците и служителите) не са налице парични взаимоотношения под каквато и да е форма по отношение на получените социални придобивки (такива взаимоотношения биха налице например, когато в резултат на придобиване на ваучера работниците или служителите са се отказали от част от паричното си възнаграждение, за да получат ваучерите). Правото, което дават ваучерите е предоставено в натура, защото самото използване на ваучера за получаване на определени стоки или услуги не е плащане, а е упражняване на едно право, което е възникнало вследствие на плащане, извършено от работодателя и извършено от него при издаването на ваучера.“.

От гореизложеното следва, че в общия случай предоставянето от работодател на нает лице на карта „.....спорт“ ще се смята за предоставяне в натура, доколкото по този повод между тях не възникват каквито и да било парични взаимоотношения. С оглед на това изразявам следното становище по поставените от Вас въпроси:

1. По първия въпрос:

Предвид това, че в описания случай предоставената в натура придобивка под формата на карта „.....спорт“ ще е общодостъпна за всички наети лица, ще е налице изпълнение на условията, предвидени в § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО, и поради това приложение ще намери разпоредбата на чл. 204, т. 2 от ЗКПО.

В случай че вместо картите „.....спорт“ работодателят предоставя пари, приложение ща намери разпоредбата на чл. 205 от ЗКПО.

2. По втория въпрос:

При условие, че работодателят предоставя карта „.....спорт“ на част от наетите лица, няма да е налице изпълнение на изискването за общодостъпност на придобивката и в този смисъл няма да е налице социален разход по смисъла на § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО.

От запитването не става ясно на базата на какъв принцип работодателят ще избира лицата, на които да предостави картата „.....спорт“. В този смисъл може да се предположи, че доколкото придобивката не се предоставя на всички наети лица, тя не цели задоволяване на социално-битови потребности, а по-скоро има за цел да възнагради (стимулира) определени лица за положения от тях труд по съответния вид правоотношение. При това положение разходите на работодателя за предоставянето на карта „.....спорт“ ще носят белезите на разходи за възнаграждение. Във връзка с това следва да се посочи, че разходите за възнаграждения по принцип са признати за данъчни цели, с тях не се преобразува счетоводният финансов резултат по реда на

ЗКПО, както и не подлежат на облагане с данък върху разходите по реда на чл. 204, т. 2 от същия закон.

3. По третия въпрос:

Този въпрос следва да бъде разгледан в два аспекта, а именно:

3.1. Картата се предоставя на всички лица, но работодателят удържа цялата или част от стойността й от възнагражденията на лицата:

В този случай не е налице социален разход, предоставен в натура, по смисъла на § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО, тъй като между работодателя и наетите лица възникват парични взаимоотношения. Друг е въпросът дали когато стойността на картата изцяло се удържа от възнаграждението на наетото лице, възниква счетоводен разход за работодателя, но доколкото това не е предмет на запитването и с оглед на това, че изпълнителният директор на НАП не притежава компетентност да изразява становища по прилагането на счетоводното законодателство, този въпрос няма да бъде обсъждан.

Поради това, че в описания случай социалният разход не е предоставен в натура, приложение следва да намери разпоредбата на чл. 205 от ЗКПО, която препраща към прилагане на ЗДДФЛ.

3.2. Картата се предоставя на част от наетите лица и работодателят удържа цялата или част от стойността й от възнагражденията на лицата:

В този случай по отношение на частта от стойността на картата, поета за сметка на работодателя, следва да се прилага становището, изразено по-горе по втория въпрос.

4. По четвъртия въпрос:

При условие че работодателят предоставя карта на всички или на част от наетите лица, но цялата сума за картата се заплаща от наетото лице, следва да се приеме, че не е налице социална придобивка или възнаграждение в полза на наетите лица, тъй като последните изцяло поемат за своя сметка осигуряването на картата.

5. По петия въпрос:

В случай че работодателят дава възможност на всички наети лица да избират дали да получат карта „.....спорт“ или друга социална придобивка, ще е налице изпълнение на изискването за общодостъпност на социалните разходи, поставено в § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО, мотивите за това са следните:

За да се счита за достъпна дадена социална придобивка, тя трябва да е на разположение на всички наети лица, т.е. да може да се ползва по право от всички тях. От друга страна разпоредбата на § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО изисква социалните придобивки да бъдат предоставени по реда на чл. 293 от КТ или по ред и начин, определени от ръководството на предприятието. Чл. 293 от КТ регламентира, че начинът на използването на средствата за социално-битовото и културното обслужване се определя с решение на общото събрание на работниците и служителите. Това изискване е въведено, защото именно наетите лица най-добре могат да определят своите потребности, а ролята на работодателя се свежда до това да осигури средства те да бъдат удовлетворени.

Следователно при условие, че на всички наети лица се предоставя възможност да ползват социална придобивка в един и същ размер, а те от своя страна са избрали по какъв начин да се възползват от нея - чрез карта „.....спорт” или по друг начин, е налице изпълнение на изискването за общодостъпност на социалните разходи по смисъла на § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО, а данъчното облагане на този разход е обусловено от това дали е предоставен в натура или не.

Поради това по отношение на социалните разходи за карти „.....спорт“ приложение ще намери чл. 204, т. 2 от ЗКПО, а по отношение на разходите за осигуряване на другите видове социални придобивки ще се приложи или чл. 204, т. 2,

или чл. 205 от същия закон, в зависимост от това дали тези придобивки се предоставят в натура или не са в натура.

Данъчното третиране по реда на ЗДДФЛ е свързано с третирането по реда на ЗКПО. Когато става въпрос за социални разходи за сметка на работодателя, които са предоставени в натура, подлежащи на облагане с данък върху разходите съгласно чл. 204, т. 2 от ЗКПО, следва да се има предвид разпоредбата на чл. 24, ал. 2, т. 9 от ЗДДФЛ, по силата на която 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 съответно не се облагат с данък по реда на ЗДДФЛ.

В останалите хипотези (напр. когато съответната придобивка не може да се третира като социален разход по смисъла на ЗКПО или като социален разход в натура или има характер на възнаграждение и т.н.), стойността на картата представлява облагаем доход на съответните физически лица на основание чл. 24, ал. 1 от ЗДДФЛ и съответно се облага по предвидените в ЗДДФЛ правила за облагане на доходите от трудови правоотношения.

ЗАМ. ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА
НАЦИОНАЛНАТА АГЕНЦИЯ ЗА
ПРИХОДИТЕ:

/ГАЛЯ ДИМИТРОВА/