3_346/07.02.2014 г.

ЗДДФЛ, чл. 24, ал. 2, т. 9;
ЗКПО, чл. 204, т. 2;
ЗКПО, чл. 216;
ЗКПО, чл. 217, ал. 1 и 2;
ЗКПО, чл. 205;
ЗДДС, чл. 6, ал. 3, т. 1;
ЗДДС, чл. 27, ал. 1 и ал. 3, т. 1;
ЗДДС, чл. 70, ал. 1, т. 2;
ЗДДС, чл. 117, ал. 1, т.3;
КСО, чл. 6, ал. 11;
НЕВДПОВ, чл. 2, ал. 1 и ал. 2

Относно: данъчно и осигурително третиране по реда на Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС), Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО), Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) и Кодекса за социално осигуряване (КСО) на предоставена от работодателя безплатна храна на персонал, работещ по трудов договор

Според изложеното в него ЕООД е микро предприятие с 5 души персонал, работещи на трудов договор. Същото е регистрирано по ЗДДС и е с основна дейност проектантски и геодезически услуги. Дружеството има намерение да осигурява обяд /храна/ на всички работници, наети по трудов договор. Разходите за обяда ще са за негова сметка, като всички лица ще се хранят заедно в заведение за бързо хранене, всеки ще си поръчва различна храна /на стойност около 4 - 5 лв./. Ще има един отговорник, който ще плаща цялата сметка на всички за деня. Парите за обяда ще бъдат изплатени от касата на дружеството. В края на месеца ще се получава фактура за изконсумираната храна през месеца, като към фактурата ще се прилагат касовите бележки за отделните дни през месеца.

Пояснено е, че посочените суми ще са социални разходи, предоставени в натура, но за всеки човек ще са различни през деня - един ден лице „Х" ще се храни за 4 лв., друг ден - за 5лв. и т.н. Целта е работниците да получат като резултат обяд, а не например да им се дадат пари за храна, защото те може да не си купят с тях обяд. Документът, който ще получи дружеството като разходо - оправдателен документ за храната през месеца ще е фактура.

Във връзка с изложеното са поставени следните въпроси:

1. По тази фактура ще имат ли право на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС?
2. Как ще се третират тези разходи по ЗКПО, ЗДДФЛ и КСО?
3. Ако тези суми трябва да се облагат с осигуровки, как ще се определи за кое лице, какви суми да се внасят и какви документи трябва да се съставят?

При така изложената фактическа обстановка и с оглед разпоредбите ЗДДС (обн. ДВ, бр.63 от 4 август 2006 г., посл. изм. ДВ, бр. 1 от 03.01.2014 г.), ЗКПО (ДВ бр.105/2006 г., посл. изм. ДВ бр. 1/2014 г.**),** ЗДДФЛ (ДВ бр. 95/2006 г., посл. изм. ДВ бр. 1/2014 г.) и КСО (обн. ДВ бр. 110/1999 г., посл. изм. ДВ бр. 1/2014 г.) изразяваме следното становище:

Данъчно третиране по ЗКПО:

Визираните в запитването разходи за *обяд на всички работници,* могат да бъдат приети за социални разходи, предоставени в натура на работници и служители и лица, наети по договор за управление и контрол (наети лица) на основание чл. 204, т. 2 във връзка с § 1, т. 34 от допълнителните разпоредби на ЗКПО, но само, ако отговарят на изискванията на определението и са документално обосновани. Съгласно § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО "социални разходи, предоставени в натура" са 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. Социалните придобивки трябва да са достъпни за всички работници и служители и за лицата, наети по договор за управление и контрол. Не е налице предоставяне на социални разходи в натура, когато между работодателя или възложителя и лицата по изречение второ са налице парични взаимоотношения под каквато и да е форма по отношение на получените социални придобивки.

От посочените законови норми е видно, че за да е налице социален разход за данъчни цели, следва да бъдат изпълнени едновременно всички поставени в закона изисквания, а именно:

- да са отчетени като разход;
- да са документално обосновани;
- да са предоставени в натура;
- да са предоставени на работници и служители и на лица, наети по договори за управление и контрол;
- да са достъпни за всички работници и служители и за лицата, наети по договор за управление и контрол;
- да са социални придобивки по чл.294 от КТ;
- да са предоставени по ред и начин, определени с чл.293 от КТ (с решение на общото събрание на работниците и служителите) или от ръководството на предприятието.

Ако разходите за обяд на работниците отговарят на определението в §1, т.34 от ДР на ЗКПО за социални разходи, предоставени в натура, тогава същите подлежат на облагане с данък върху разходите в размер на 10% по силата на чл.216 от ЗКПО. Данъкът върху разходите се декларира с годишната данъчна декларация, подавана от данъчно задълженото лице и се внася до 31 март на следващата година по аргумент на чл.217, ал.1 и 2 от ЗКПО.

Когато разходите за предоставения обяд на всички работници не могат да бъдат квалифицирани като социални разходи по смисъла на § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО, те се третират като разходи, несвързани с дейността и не се признават за данъчни цели на основание чл. 26, т. 1 от ЗКПО.

Следва да се има предвид, че на основание чл.24, ал.2, т.9 от ЗДДФЛ в облагаемия доход от трудови правоотношения не се включват социалните разходи за сметка на работодателя, обложени по реда на ЗКПО.

Съгласно чл. 205 от ЗКПО социалните разходи, които не са предоставени в натура, представляващи доход на физическото лице, се облагат при условията и по реда на ЗДДФЛ.

Данъчно третиране по ЗДДС:

Условията и редът за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит са уредени в разпоредбите на чл. 68 - чл. 72 от ЗДДС, като ограниченията на това право са регламентирани в нормата на чл. 70 от същия закон. Съгласно чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС лицето има право да приспадне данъка за стоките или услугите, които доставчикът - регистрирано по този закон лице, му е доставил или предстои да му достави тогава, когато стоките и услугите се използват за целите на извършваните от регистрираното лице облагаеми доставки. В тази връзка правото на приспадане на данъчен кредит е в пряка зависимост от извършваните от лицето доставки, за които се използват получените стоки и услуги.

По силата на чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или 74 от ЗДДС, когато стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето. Изключение от това правило е регламентирано в чл. 70, ал. 3, т. 6 от ЗДДС, съгласно което чл. 70, ал. 1, т. 2 от закона не се прилага за храната и/или добавките към нея, които се предоставят по реда на чл. 285 от Кодекса на труда. Последният предвижда, че на работниците и служителите, които работят в предприятия със специфичен характер и организация на труда, работодателят осигурява безплатна храна и/или добавки към храната.

Освен това, трябва да се има предвид и разпоредбата на чл. 6, ал. 3, т. 1 от ЗДДС, съгласно която за възмездна доставка на стока за целите на закона се смята и отделянето или

предоставянето на стоката за лично ползване или употреба на данъчно задълженото лице, на собственика, на неговите работници и служители или за цели, различни от независимата икономическа дейност на данъчно задълженото лице, при условие че при производството, вносът или придобиването й е приспаднат изцяло или частично данъчен кредит.

С оглед на изложеното, доколкото безплатната храна, която се предоставя на персонала, работещ на трудов договор, не попада в обхвата на чл. 285 от КТ, то дружеството няма право на приспадане на данъчен кредит на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС. В случай обаче, че по фактурите за храната, предоставена безвъзмездно на персонала, е приспаднат изцяло или частично данъчен кредит, е налице възмездна облагаема доставка по смисъла на чл. 6, ал. 3, т. 1 от закона и същата подлежи на облагане с ДДС. Специфичен момент е начисляването на ДДС за такава доставка чрез издаване на протокол съгласно чл.117, ал. 1, т.3 от ЗДДС. Данъчната основа за доставка на стоки по чл. 6, ал. 3 по силата на чл. 27, ал. 1 от ЗДДС е равна на данъчната основа при придобиването на стоката или на себестойността й, а в случаите, когато стоката е внесена - на данъчната основа при вноса, а когато доставката е осъществена между свързани лица данъчната основа е пазарната цена съгласно ал. 3, т. 1 от посочената правна норма.

Осигурително третиране по КСО:

Съгласно чл. 294 от КТ работодателят може самостоятелно или съвместно с други органи и организации да осигурява задоволяването на социално-битовите и културните потребности на своите работници и служители, като им предоставя:

- организирано хранене съобразно рационалните норми и специфичните условия на труд;
- търговско и битово обслужване, като изгражда и поддържа търговски обекти и бази за услуги;
- транспортно обслужване от местоживеенето до местоработата и обратно;
- бази за дълготраен и краткотраен отдих, физическа култура, спорт и туризъм;
- бази за културни занимания, клубове, библиотеки и други;
- подпомагане на младите и на новопостъпилите работници и служители;
- задоволяване на други социално-битови и културни потребности.

На основание чл. 293 от КТ начинът на използването на средствата за социално-битовото и културното обслужване се определя с решение на общото събрание на работниците и служителите и не могат да се изземват за други цели.

Задължението за внасяне на осигурителни вноски върху средствата, предоставени за сметка на социалните разходи и основанията за възникването му са нормативно регламентирани в чл. 6, ал. 11 от КСО. Разпоредбата гласи, че върху средствата за социални разходи, **давани постоянно или периодично пряко на лицата по чл. 4, ал. 1 и 2 в пари или в натура,** се внасят осигурителни вноски в размера за фонд "Пенсии", определени съответно по реда на ал. 3 и 5 от същия член. Следователно, за да възникне задължение за внасяне на осигурителни вноски върху извършените социални разходи е необходимо те да се предоставят пряко, постоянно или периодично на работниците и служителите и да са персонифицирани, т. е. да е определено кой разход за кое лице се отнася.

Разпоредбите на КСО по отношение елементите на осигурителния доход са доразвити в Наредбата за елементите на възнаграждението и за доходите, върху които се правят осигурителни вноски (НЕВДПОВ), издадена на основание чл. 6, ал. 13 от КСО. На основание чл. 2, ал. 1 от същата осигурителни вноски се изчисляват и внасят върху сумите, изплатени или начислени и неизплатени за сметка на средствата за социални разходи пряко, постоянно или периодично на лицата по чл. 4, ал. 1 и 2 от КСО в пари или в натура.

В чл. 2, ал. 3 от НЕВДПОВ е предвидено осигурителни вноски да не се изчисляват и внасят върху средствата, които се предоставят под формата на ваучери за храна на работници и служители, включително на лицата, работещи по договори за управление, при условията на чл.209, ал.1 от ЗКПО. Доколкото тази разпоредба препраща към нормите на материален данъчен закон, задължението за внасяне на осигурителни вноски върху ваучерите за храна ще

отпадне единствено, ако средствата са предоставени по реда на чл. 209, ал. 1 от ЗКПО, според който не се облагат с данък социалните разходи в размер до 60 лв. месечно, предоставени под формата на ваучери за храна, при спазване на ограниченията по т. 1-3 от същата алинея.

Горепосочената наредба в чл. 2, ал. 2 регламентира изчерпателно няколко други хипотези, при които върху социалните разходи не се начисляват и внасят осигурителни вноски. Според тази разпоредба осигурителни вноски не се начисляват и внасят върху средствата, предоставени за сметка на социалните разходи **за издръжка на столове (включително за поевтиняване храната в тях**), на здравни и лечебни заведения, детски заведения, почивни бази, поддържане на културни потребности на работниците и служителите, вноски за допълнително доброволно пенсионно осигуряване, доброволно здравно осигуряване и доброволно осигуряване за безработица и професионална квалификация, както и върху еднократните помощи в пари или в натура, изплатени на работниците и служителите за лекарства, при продължително боледуване, за раждане, при смърт на член от семейството или при други случайно настъпили събития.

Следователно нормативната уредба на осигурителните вноски върху социалните разходи не е свързана с данъчното им третиране съгласно ЗДДФЛ и ЗКПО, с изключение на разпоредбите относно ваучерите за храна, които препращат към ЗКПО.

Доколкото е видно от запитването, организираното от дружеството хранене не попада в хипотезата на чл.2, ал.2 от НЕВДПОВ, предвид обстоятелството, че същото няма да извършва разходи за издръжка на работнически стол, както и за поевтиняване на храната в него, а ще предоставя храна в натура пряко на всеки работник или служител независимо, че заплащането ще се извършва срещу фактура на фирмата, предоставяща услугата.

Предвид изложеното и с оглед на така описаната фактическа обстановка считаме, че за посочените от разходи е приложима разпоредбата на чл.2, ал.1 от НЕВДПОВ, т.е. върху сумата, изразходвана за предоставяне на храната в натура пряко, постоянно или периодично на работниците и служителите за сметка на социалните разходи, се дължат осигурителни вноски.