

З_786/31.03.2015 г.

ЗКПО,чл.204, т.2, б „а” и “б”;

ЗКПО,чл. 205;

ЗКПО,чл. 208;

ЗКПО,чл. 209, ал. 1;

ЗКПО,чл. 213, ал. 3;

ЗКПО,чл. 214, ал. 3;

ЗКПО, § 1, т. 34 и 55 от ДР

Относно: Данъчно третиране на социалните разходи по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/.

Според изложеното в него и допълнително уточнение, дружеството счита за необходимо да задели средства за социално-битово и културно обслужване в предприятието, по реда на чл. 294 от Кодекса на труда /КТ/ и да ги предостави по реда и начина, определени от чл. 293 на същия кодекс или от ръководството на предприятието. В запитването се посочва, че дружеството възнамерява да раздава месечно на всички работници и служители ваучери за храна в размер до 60 лв. Едновременно с това работодателят предвижда да прави вноски за групова рентна /пенсионна/ застраховка „Живот” в размер до 60 лв. От социалните придобивки ще се възползват всички работници и служители и наетите по договор за управление и контрол с изключение на тези в отпуск поради общо заболяване, майчинство, неплатен отпуск, а за тези, наети по чл. 114 от КТ /на 4 часов работен ден/, ще се определят разходи за социални придобивки в размер наполовина по-малко отколкото за наетите на пълен работен ден. Месечната премия по рентната (пенсионна) застраховка „Живот” ще се изплаща на застрахователя от „Х” ООД, а месечната рента ще се изплаща от застрахователя на застрахования работник, служител или нает по договор за управление и контрол по личната му банкова сметка в месеца, следващ месеца на получаването на месечната премия от работодателя.

Във връзка с горното са поставени следните въпроси:

1. Разходите, направени от дружеството за социални придобивки (ваучери за храна и застраховки), ще се признаят ли като социални разходи, отговарящи на изискванията на чл.208 и чл.209 от ЗКПО или ще се обложат по чл. 204 и чл.205 от същия закон?

2. Когато от общия брой работници, служители или назначени по договор за управление и контрол някои не отговарят на условията по чл. 209, ал.1 от ЗКПО и същите не получат социални придобивки, то направените разходи за социални придобивки ще бъдат ли признати за такива или ще бъдат обложени по чл. 204 и чл.205 от ЗКПО?

При така изложената фактическа обстановка с оглед разпоредбите на ЗКПО (обн. ДВ, бр.105 от 22 декември 2006 г., посл. изм. ДВ, бр.22 от 24 Март 2015г.) изразяваме следното принципно становище:

Относно това дали даден разход попада в обхвата на § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО и по-конкретно дали за дадена социална придобивка е изпълнено изискването за общодостъпност на същата, е необходимо да се има предвид следното:

1. Дали съответната придобивка попада сред посочените в чл. 294 от КТ.

Естеството на социалните придобивки е едновременно изключително разнообразно и строго конкретно във всеки отделен случай с оглед различните социални потребности. Именно заради това законодателят ги е формулирал общо, като принцип, а не ги е изброявал изчерпателно. Поради това и доколкото т. 7 на чл. 294 от КТ дава широка възможност за

предоставяне на други (извън посочените в т. 1 – 6 на чл. 294) социални придобивки следва да се установи дали общото събрание на работниците и служителите или работодателят са определили поне сферата, в която ще се предоставя такъв тип социално-битово и културно обслужване. Този въпрос не стои по отношение на ваучерите за храна, защото те са изрично определени като социални разходи, предоставени в натура (чл. 204, т. 2, б. „б“ от ЗКПО).

Именно поради многообразието на видовете социални придобивки е необходима внимателна преценка за изпълнение на критерия за общодостъпност на всеки вид социална придобивка от гледна точка на нейното естество и предназначение.

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.

2. По какъв начин и ред са предоставени съответните придобивки – по реда и начина, предвидени в чл. 293 от КТ, или по ред и начин, определени от ръководството на предприятието.

Видно е, че § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО обхваща и двете възможности като алтернативни. Следва да се посочи обаче, че ако дадена социална придобивка не изхожда от волята на работниците и служителите, които фактически са нейни бенефициенти, това е по-скоро отклонение от общоприетия и законоустановен с чл. 293 от КТ принцип. Дадената алтернативна възможност в § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО не следва да омаловажава ролята на общото събрание на работниците и служителите при избора на вида и начина на предоставяне на дадена социална придобивка, а напротив, когато такава изразена воля е налице, тя трябва да бъде взета предвид за целите на определяне на съответния разход като социален.

Следователно обстоятелството, че самите работници и служители са приели, а работодателят се е съгласил, че ваучерите за храна ще се предоставят на база на реално отработени часове, е показател за общодостъпност на социалната придобивка.

Този извод е валиден без оглед на формата, чрез която са изразени волята на работниците и служителите и съгласието на работодателя – решение на общото събрание на работниците и служителите и съгласие от работодателя да осигури средства за изпълнението му, колективен трудов договор, в който страните са постигнали съгласие по отношение на социалните придобивки независимо от формата на споразумението. С оглед допуснатите от ЗКПО алтернативни възможности по отношение на реда и начина на предоставяне на социалните придобивки, същественото по отношение на всички изброени форми е, че изискването на § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО е изпълнено, доколкото редът и начинът за предоставяне на придобивките са определени или с волеизявление на работниците и служителите или на работодателя, или със съвместно волеизявление на двете страни.

Във връзка с предоставянето на ваучери за храна е необходимо да се има предвид, че според чл. 209, ал. 1 от ЗКПО не се облагат с данък социалните разходи по чл. 204, т. 2, буква „б“ в размер до 60 лв. месечно, предоставени под формата на ваучери за храна на всяко наето лице, когато са налице едновременно условията, посочени в т. 1-3. На основание чл. 214, ал. 3 от ЗКПО когато не са изпълнени условията за освобождаване от данък по чл. 209 от

същия закон, данъчната основа за определяне на данъка върху разходите е целият размер на начислените разходи за календарния месец.

Относно разходите по чл. 204, т. 2, буква „а” от ЗКПО за вноски (премии) за допълнително доброволно осигуряване, за доброволно здравно осигуряване и за застраховки "Живот" следва да се има предвид, че съгласно разпоредбата на § 1, т. 55 от ДР на ЗКПО, която препраща към § 1, т. 14 от ДР на ЗДДФЛ, застраховки „Живот” са видовете застраховки по раздел I, точки 1 и 3 от приложение № 1 към Кодекса за застраховането (КЗ), сключвани от застрахователи, лицензирани съгласно КЗ, или от застрахователи със седалище в държава-членка на Европейския съюз, или в друга държава-страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство, извършващи дейност при условията на правото на установяване или на свободата на предоставяне на услуги.

Предвид гореизложеното като социални разходи, предоставени в натура, по смисъла на ЗКПО, се определят разходите за премии по следните видове застраховки:

т. 1. Застраховка „Живот” и рента:

а) застраховка „Живот” с покритие на рисковете „смърт” или „доживяване на определена възраст”, или „доживяване на определена възраст или по-ранна смърт”;

б) застраховка за пенсия или рента, включваща спестовна част и задължение за еднократни или периодични плащания.

т. 3. Застраховка „Живот”, свързана с инвестиционен фонд.

При условие, че застраховката, която ще бъде сключена между работодателя и застрахователното дружество е „Живот” по смисъла на § 1, т. 55 от ДР на ЗКПО и са спазени изискванията за социални разходи, предоставени в натура, за дружеството ще е приложима нормата на чл. 208 от ЗКПО. Според тази правна норма не се облагат с данък социалните разходи по чл. 204, т. 2, буква „а” в размер до 60 лв. месечно за всяко наето лице, когато данъчно задълженото лице няма подлежащи на принудително изпълнение публични задължения към момента на извършване на разходите. Когато данъчно задължените лица имат подлежащи на принудително изпълнение публични задължения към момента на начисляване на разходите, данъчната основа за определяне на данъка върху разходите е целият размер на начислените разходи за календарния месец на основание чл.213, ал. 3 от ЗКПО.