

Изх. №23-22-771/28.05. 2018 г.

ЗКПО – чл. 204, ал. 1, б. „б“

ЗКПО – чл. 209, ал. 1

КСО – чл. 6, ал. 6 и ал. 12

НЕВДПОВ –чл. 1, ал. 2

НЕВДПОВ –чл. 2, ал. 2

В дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ е постъпило писмено запитване, прието с вх. №23-22-771/... 2018 г. във връзка с прилагането на разпоредбите на *Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО), Кодекса за социално осигуряване (КСО) и Наредбата за елементите на възнаграждението и доходите, върху които се правят осигурителни вноски (НЕВДПОВ).*

В запитването е изложена следната фактическа обстановка:

„А“ ЕООД има два офиса – офис 1 с 60 служители и офис 2 с 15 служители. Дружеството организира столово хранене на всички служители чрез фирма за кетъринг, като разходите за хранене се облагат с данък в размер 10 на сто.

Поради необходимост от допълнителна работна площ в офис 2, ръководството обмисля възможността да елиминира местата за хранене, респективно да не ползва услугите на фирмата за кетъринг, но да запази социалната придобивка за храна в размер до промяната. За тази цел се предвижда придобивката за храна да се предоставя на всички служители в същите размери, но по различен начин, предвид различното местонахождение на офисите. Възможни са следните варианти:

Първи вариант:

За персонала в офис 1 се организира столово хранене и на всеки служител се полагат по 6,50 лв. на ден за хранене в стола.

За персонала в офис 2 се предоставят ваучери за храна и суми по ведомост на същата равностойност на ден.

Втори вариант:

За персонала в офис 1 се организира столово хранене и на всеки служител се полагат по 6,50 лв. на ден за хранене в стола.

За персонала в офис 2 се начисляват суми по ведомост на същата равностойност на ден.

Освен придобивката за храна, на служителите се предоставят подаръчни ваучери по 50,00 лв. за рождените им дни. Разходите се облагат с окончателен данък в размер 10 на сто за сметка на дружеството.

Във връзка с изложената фактическа обстановка са поставени следните въпроси:

1. При първи вариант, когато за двата офиса са определени различни правила при организацията на храненето и не е предоставено право на личен избор на служителите, разходите на дружеството представляват ли социални разходи в натура, съответно приложимо ли е облекчението по чл. 209, ал. 1 от ЗКПО за ваучерите със стойност до 60,00 лв. месечно на служител?

2. При втори вариант, когато за двата офиса са определени различни правила при организацията на храненето и не е предоставено право на личен избор

на служителите, представляват ли разходите на дружеството социални разходи в натура съгласно ЗКПО? Данъчно признати ли са тези разходи на дружеството?

3. Как се изчислява еднаквата равностойност на социалните разходи – по брутна или нетна стойност?

4. Дружеството задължено ли е да предостави възможност за избор на служителите между избраните варианти за еднаква социална придобивка, за да се считат направените разходи за социални разходи в натура?

5. Представлява ли сумата на ваучерите за подаръци осигурителен доход на служителите?

Предвид описаната фактическа обстановка, въпросите и отностимата към тях нормативна уредба, изразявам следното становище:

Относно прилагането на ЗКПО:

По първи, втори и четвърти въпроси:

На основание чл. 204, ал. 1, т. 2 от ЗКПО социалните разходи, предоставени в натура на работници и служители и лица, наети по договор за управление и контрол (наети лица), се облагат с данък върху разходите.

От определението за „социални разходи, предоставени в натура“, дадено в т. 34 на §1 от ДР на ЗКПО, се извеждат критериите, които трябва да са изпълнени едновременно, за да могат определени социални придобивки да се третират по реда и условията на част четвърта от ЗКПО „Данък върху разходите“.

Според §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.

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. Възможни са следните варианти:

- ако са предоставени в натура, подлежат на облагане с данък върху разходите съгласно чл. 204, ал. 1, 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 *Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ)*.

В случай че работодателят дава възможност на всички наети лица да избират дали да получат ваучери за храна или друга социална придобивка в съпоставим размер, ще е налице изпълнение на изискването за общодостъпност на социалните придобивки, поставено в §1, т. 34 от ДР на ЗКПО.

В конкретния случай е посочено, че в офис 1 ще се организира столово хранене, с полагащи се на всеки по 6,50 лв. на ден, а в другия офис 2 – ваучери за храна и суми по ведомост в същата равностойност на ден (първи вариант) или суми по ведомост в същата равностойност на ден (втори вариант).

Преценката по отношение на общодостъпността на социалните придобивки е допустимо да се извърши за всеки офис поотделно, доколкото същите имат различно местоположение, с различни възможности за организирано хранене. Тук следва да се обърне внимание, че няма пречка наетите лица във всеки офис да получават различни по вид социални придобивки, но ако размерът на придобивките зависи например от заеманата длъжност или от резултатите от положения труд, не може да се приеме, че са касае за социални разходи. В този случай предоставеното от работодателя носи белезите на възнаграждение, чието данъчно третиране е уредено в ЗДДФЛ.

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 средствата те да бъдат удовлетворени.

Следователно при условие, че на всички наети лица се предоставя възможност да ползват социална придобивка в един и същ размер под формата на средства за храна, а те от своя страна могат да изберат по какъв начин да се възползват от нея – чрез ваучери за храна, чрез столово хранене или чрез пари, е налице социален разход по смисъла на §1, т. 34 от ДР на ЗКПО, а данъчното облагане на този разход е обусловено от това каква част от него е предоставена в натура и каква част в пари.

По отношение на разходите за ваучери за храна, след като са изпълнени изискванията за определянето им като социални разходи, тези социални разходи се считат за предоставени в натура с оглед изричната разпоредба на чл. 204, ал. 1, т. 2, буква „б“ от ЗКПО. Съгласно чл. 209, ал. 1 от ЗКПО не се облагат с данък социалните разходи по чл. 204, ал. 1, т. 2, буква „б“ в размер до 60,00 лв. месечно, предоставени под формата на ваучери за храна на всяко наето лице, когато са изпълнени едновременно условията по т. 1 – 3 от същата разпоредба.

В разпоредбата на чл. 214 от ЗКПО е регламентирано, че данъчната основа за облагане на социалните разходи за ваучери за храна е сумата от данъчните основи за месеците на календарната година, определени по реда на ал. 2 и 3, както следва:

- превишението на тези разходи над 60,00 лв. месечно за всяко наето лице (чл. 214, ал. 2 от ЗКПО);

- когато не са изпълнени условията за освобождаване от данък по чл. 209, данъчната основа за определяне на данъка върху разходите е целият размер на начислените разходи за календарния месец (чл. 214, ал. 3 от ЗКПО).

По отношение на социалните разходи, предоставени в натура чрез столово хранене е приложима разпоредбата на чл. 212 от ЗКПО: данъчната основа за определяне на данъка по чл. 204, ал. 1, т. 2 са начислените социални разходи, предоставени в натура, намалени с приходите, свързани с тези разходи, за календарната година.

По трети въпрос:

Доколкото правилно разбираме въпроса относно изчисляване равностойността на социалните разходи в еднакъв размер, предвид §1, т. 34 от ДР на ЗКПО „социални разходи, предоставени в натура“ са отчетените като разходи социални придобивки,

т. е. сумата на осчетоводените разходи преди облагането им, респективно освобождаване от облагане, по съответния ред.

Относно прилагането на КСО и НЕВДПОВ:

По пети въпрос:

На основание чл. 6, ал. 2, изречение първо от КСО, доходът, върху който се дължат осигурителни вноски, включва всички възнаграждения, включително начислените и неизплатени или неначислените и други доходи от трудова дейност.

В същия смисъл е и текстът на чл. 1, ал. 1 от НЕВДПОВ, съгласно който осигурителните вноски за лицата, работещи по трудови правоотношения се изчисляват и внасят върху получените, начислените и неизплатени или неначислени възнаграждения и други доходи от трудова дейност.

Осигурителните вноски за лицата, работещи по трудови правоотношения, се внасят върху получените, начислените и неизплатени трудови възнаграждения или неначислените възнаграждения, включително възнагражденията за отпуските по чл. 155 - 157, 159, 161, 162, 166, 168 - 170 и 319 от КТ, но върху не по-малко от минималния месечен осигурителен доход за съответната професия по основната икономическа дейност на осигурителя и не повече от максималния месечен размер на осигурителния доход, определен със *Закона за бюджета на държавното обществено осигуряване за съответната година (ЗБДОО)* (аргумент чл. 1, ал. 2 от НЕВДПОВ).

В случай, че предоставените ваучери не са за сметка на социалните разходи, същите **са част от осигурителния доход на лицата.**

В хипотезата, в която предоставените от дружеството подаръчни ваучери са за сметка на социалните разходи следва да имате предвид чл. 6, ал. 12 от КСО, съгласно който върху средствата за социални разходи, давани постоянно или периодично пряко на лицата по чл. 4, ал. 1 в пари или в натура, се внасят осигурителни вноски, определени съответно по реда на чл. 6, ал. 3, 5, 6 и 7 от кодекса.

Аналогичен е текстът на чл. 2 от НЕВДПОВ, съгласно който осигурителни вноски се изчисляват и се внасят върху стойността на средствата и сумите, изплатени или начислени и неизплатени за сметка на социални разходи пряко, постоянно или периодично на лицата по чл. 4, ал. 1 от КСО в пари или в натура.

В разпоредбата на чл. 2, ал. 2 от НЕВДПОВ законодателят изчерпателно е изброил случаите, в които не се дължат осигурителни вноски, а именно: осигурителни вноски не се изчисляват 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.**

Предвид факта, че рождените дни не са случайно настъпили събития, предоставените от дружеството ваучери за подаръци не попадат в хипотезата на чл. 2, ал. 2 от НЕВДПОВ.

Осигурителни вноски не се изчисляват и внасят върху средствата, предоставени 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 (основание чл. 2, ал. 3 от НЕВДПОВ).

В нормативната уредба, регламентираща дължимостта на осигурителни вноски липсва разпоредба, съгласно която върху получените от лицата, работещи по трудови правоотношения ваучери за подаръци да не се дължат осигурителни вноски.

С оглед на гореизложеното, в случай, че предоставените ваучери са за сметка на социалните разходи са приложими разпоредбите на чл. 6, ал. 12 от КСО и чл. 2 от НЕВДПОВ

За лицата по чл. 4, ал. 1 от КСО се дължат здравноосигурителни вноски върху доходът, върху който се дължат вноски за държавното обществено осигуряване, определен съгласно КСО, съгласно чл. 40, ал. 1, т. 1 от **Закона за здравното осигуряване (330)**.

На основание чл. 157, ал. 6 от КСО, осигурителните вноски за допълнително задължително пенсионно осигуряване се внасят върху доходите, за които се дължат осигурителни вноски за държавното обществено осигуряване, с изключение на чл. 9, ал. 6 и ал. 7 от кодекса.

Сумите и средствата за социални разходи, върху които са внесени или дължими осигурителни вноски, **не се включват** при определяне на минималния месечен осигурителен доход за съответната професия по основната икономическа дейност на осигурителя (аргумент чл. 2, ал. 5 от НЕВДПОВ).

Настоящото становище е принципно и е въз основа на изложената в запитването фактическа обстановка. В случаите, когато в производство, възложено по реда на **Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК)** се установи фактическа обстановка различна от посочената, Вие не може да се позовавате на разпоредбата на чл.17, ал. 3 от ДОПК.