



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

1000 София, бул. "Княз Александър Дондуков" № 52 Телефон: 0700 18 700 Факс: (02) 9859 3099

ДО
ДИРЕКЦИЯ ОДОП
ЦУ НА НАП

ТД НА НАП

ОТНОСНО: Данъчно третиране по реда на *Закона за корпоративното подоходно облагане* (ЗКПО) на социалните разходи, предоставени в натура, под формата на ваучери за храна на електронен носител

УВАЖАЕМИ КОЛЕГИ,

Във връзка с множество поставяни въпроси относно данъчното третиране по реда на ЗКПО на социалните разходи, предоставени в натура, под формата на ваучери за храна на електронен носител, както и предвид влезлите в сила от 01.01.2024 г. изменения в ЗКПО и *Наредба № 7 от 9 юли 2003 г. за условията и реда за издаване и отнемане на разрешение за извършване на дейност като оператор на ваучери за храна на хартиен и електронен носител, за издаване на ваучери за храна на електронен носител, характеристиките на издаваните ваучери за храна на електронен носител и осъществяване дейност като оператор* (Наредба № 7), с цел уеднаквяване на практиката, на основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от *Закона за Националната агенция за приходите* изразявам следното становище:

Разпоредбите, с които се въвеждат ваучери за храна на електронен носител, се съдържат в *Закона за държавния бюджет на Република България за 2023 г.* (ЗДБРБ за 2023 г.) и влизат в сила от 01.01.2024 г., като беше предвиден преходен период от шест месеца, през който да функционира както режимът за ваучери за храна на електронен носител, така и на хартиен носител, а окончателното преминаване само към ваучери за храна на електронен носител е от 1 юли 2024 г.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

Съгласно чл. 204, ал. 1, т. 2 от ЗКПО с данък върху разходите се облагат документално обосновани социални разходи, предоставени в натура на работници и служители и лица, наети по договор за управление и контрол (наети лица). Социалните разходи, предоставени в натура, включват и разходите за ваучери за храна на електронен носител – чл. 204, ал. 1, т. 2, буква „в“ от ЗКПО, нова, ДВ, бр. 66 от 2023 г., в сила от 01.01.2024 г.

По смисъла на §1, т. 36а от ДР на ЗКПО „ваучери за храна на електронен носител“ са платежни инструменти, които могат да бъдат използвани само по ограничен начин и отговарят на условията по чл. 2, ал. 1, т. 11, буква „в“ от **Закона за платежните услуги и платежните системи** (ЗПУПС), предоставени чрез работодателя на работниците и служителите, включително на тези по договори за управление, които се използват за заплащане на храна и хранителни продукти в ресторанти, заведения за бързо обслужване и обекти за търговия с храни, включително магазини за хранителни стоки, супермаркети, хипермаркети и други, осъществяващи дейност в съответствие с изискванията на **Закона за храните**, съгласно сключен договор за обслужване с оператор. Ваучерите за храна на електронен носител не са електронни пари по смисъла на ЗПУПС. Електронен носител може да бъде физически електронен носител или виртуален електронен носител и се зарежда само с ваучери за храна от оператор.

За целите на данъчното облагане понятието „социални разходи, предоставени в натура“, е дефинирано в т. 34 на §1 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.

С разпоредбата на чл. 209а (нов, ДВ, бр. 66 от 2023 г., в сила от 01.01.2024 г.) от ЗКПО е предвидено освобождаване от облагане на социалните разходи за ваучери за храна на електронен носител.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

Съгласно ал. 1 на чл. 209а от ЗКПО не се облагат с данък социалните разходи по чл. 204, ал. 1, т. 2, б. „в“ в размер до 200 лв. месечно, предоставени под формата на ваучери за храна на електронен носител на всяко наето лице, когато са налице **едновременно** следните условия:

1. договореното основно месечно възнаграждение на лицето в месеца на предоставяне на ваучерите е не по-малко от средномесечното договорено основно възнаграждение на лицето за предходните три месеца;

2. към края на месеца, през който са начислени разходите за ваучери, данъчно задълженото лице няма подлежащи на принудително изпълнение публични задължения; за целите на предходното изречение не са налице задължения, когато към края на месеца, през който са начислени разходите, задълженията не са отразени в данъчно-осигурителната сметка или не са отразени като предявени за принудително изпълнение в Националната агенция за приходите;

3. ваучерите са предоставени на данъчно задълженото лице от лице, получило разрешение за осъществяване на дейност като оператор от министъра на финансите.

Съгласно §1, т. 35 от ДР на ЗКПО (посл. изм. ДВ, бр. 26 от 2025 г., в сила от 01.01.2025 г.) „оператор“ по смисъла на чл. 209а е лице, получило разрешение от министъра на финансите, което се занимава с дейностите по издаването, организирането, контрола и разплащането във връзка с ваучерите за храна на хартиен носител и/или на електронен носител по ред, определен с наредба на министъра на труда и социалната политика и министъра на финансите съгласувано с Българската народна банка.

Данъчната основа за данъка върху социалните разходи за ваучери за храна на електронен носител се определя по реда, регламентиран в чл. 214 от ЗКПО (посл. изм. - ДВ, бр. 26 от 2025 г., в сила от 01.01.2025 г.). Според чл. 214, ал. 1 от ЗКПО данъчната основа за определяне на данъка върху разходите по чл. 204, ал. 1, т. 2, буква „в“ е сумата от данъчните основи за месеците на календарната година, определени по реда на ал. 2 и 3. Данъчната основа за определяне на данъка върху разходите за календарния месец по чл. 204, ал. 1, т. 2, буква „в“ е превишението на тези разходи над 200 лв. месечно за всяко наето лице (чл. 214, ал. 2 от ЗКПО). Съгласно ал. 3 на чл. 214 от закона, когато не са изпълнени условията за освобождаване от данък по чл. 209а,



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

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

Данъчната ставка за данъка върху социалните разходи по чл. 204, ал. 1, т. 2 от ЗКПО е 10 на сто. Данъкът върху разходите е окончателен. Социалните разходи, посочени в чл. 204, ал. 1, т. 2 от ЗКПО, и начислените върху тях данъци върху разходите, се признават за данъчни цели в годината на тяхното начисляване и не формират данъчната временна разлика (чл. 206 от ЗКПО).

В Национална агенция за приходите постъпват множество въпроси, свързани с квалифицирането на разходите за ваучери за храна като социални разходи, особено по отношение на изискването на § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО социалните придобивки да са достъпни за всички наети лица, както и по отношение на условията за освобождаване от данък върху разходите по чл. 209а от същия закон. Поради това настоящото становище е разработено на тематичен принцип, както следва:

1. Относно изискването за общодостъпност на социалната придобивка под формата на ваучери за храна на електронен носител (наричани по-долу ваучери за храна)

1.1. Критерий за разпределение на ваучерите за храна – на база фиксиран размер за месец или на база отработени дни/часове

За да се счита за достъпна дадена социална придобивка, тя трябва да е на разположение на всички наети лица, т.е. да е налице възможност за ползване от всички тях. Предоставянето на социалните придобивки трябва да се базира на ясен критерий. За да се спази принципът на общодостъпност, социалните придобивки трябва да са в еднакъв/съпоставим размер и на еднаква база.

В случая се касае за придобивка, свързана с хранене, която се предоставя под формата на ваучери за храна. В практиката съществуват и други форми за осигуряване на социални придобивки, свързани с хранене, като например кетъринг на работното място, столово хранене, купони за храна и т.н. Общото между всички тях е, че целта им е да обезпечат сфера от бита на наетите лица, свързана с ежедневната потребност от храна, но поради самото естество на придобивката, същата е възможно да се ползва както през времето на престоиране на труда, така и извън това време. Ето защо в практиката на Националната агенция за приходите вече трайно е възприето, че изискването за общодостъпност на социалните придобивки, свързани с хранене, в т.ч.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

под формата на ваучери за храна, е спазено, когато те се предоставят на работници, служители и лица, наети по договори за управление и контрол (наети лица) както на месечна база, така и на база на отработено време (отработени дни/часове).

Предвид разнообразието на използваните от данъчно задължените лица подходи за предоставяне на социалната придобивка под формата на ваучери за храна на електронен носител, с цел уеднаквяване на практиката, изразявам становище, че изискването за общодостъпност на тази социална придобивка ще бъде спазено, когато се използват следните принципни подходи за разпределение на ваучерите за храна:

Подход 1: Предоставяне на ваучери за храна в определен по реда на чл. 293 от КТ или от ръководството на предприятието фиксиран месечен размер (най-често в практиката се избира 200 лв.) на всяко наето лице.

В този случай ваучери следва да се предоставят на всички лица, които през съответния месец, за който се предоставят ваучерите, имат качеството на наети лица (работници, служители и лица, наети по договори за управление и контрол). Видно е, че в този случай ваучери за храна за съответния месец следва да бъдат предоставени на всички наети лица, дори и да не са отработили нито един ден от месеца (например защото отсъстват поради отпуск за отглеждане на дете, платен, неплатен отпуск, отпуск по болест и т.н.), поради обстоятелството, че имат качеството на наети лица.

Поставя се в тази връзка въпросът, дали при определянето на размера ще се наруши принципът за общодостъпност, ако се вземе предвид потенциалното работно време на съответния работник или служител. Например съгласно трудовите договори едно лице работи на 8-часов работен ден, а друго лице на 4-часов работен ден. Или едно лице е на редовен трудов договор с 5 дневна работна седмица, а друго работи по договор за дуално обучение, съответно работи само 2 дни в седмицата. Съответно допустимо ли е размерът на предоставяните ваучери да се съобрази с това обстоятелство.

Смятам, че съобразяването с потенциално възможното работно време, без действително същото да се отчита, както е посочено по-горе, не нарушава принципа на общодостъпност, стига този подход да се прилага последователно и за всички наети лица. Така в посочените примери в първия случай едното лице ще получи ваучери за 200 лева, а другото за 100 лева, а във втория пример работникът или служителят при



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

условията на дуално обучение ще получи $\frac{2}{5}$ от размера на работника или служителя, който работи при условията на 5 дневна работна седмица.

Подход 2: Предоставяне на ваучери за храна в определен по реда на чл. 293 от КТ или от ръководството на предприятието размер за отработен ден/час

В този случай ваучери за храна следва да се предоставят на всяко наето лице, което през съответния месец има отработени дни/часове.

Когато предоставянето на ваучери за храна е на база отработено време, за да се спази изискването за общодостъпност, е необходимо предварително в решението на общото събрание на работниците и служителите по чл. 293 от КТ или в акт на ръководството на предприятието ясно да е посочено, че придобивката се предоставя на база отработен ден/час, както и размерът на придобивката за отработен ден/час. По този начин ще се осигури както еднаква база за разпределение на социалната придобивка – отработен ден/час, така и еднакъв размер на придобивката въз основа на тази база – например X лв. на отработен ден/X лв. на отработен час. Вследствие на това дори и общият размер за даден месец на предоставените придобивки под формата на ваучери за храна да се различава за отделните наети лица (спрямо отработените от тях дни/часове), ще е изпълнено изискването за общодостъпност, защото ваучерите се предоставят на еднаква база (отработен ден/час) и в еднакъв размер (за отработен ден/час).

Подобно на посоченото за подход 1, е допустимо размерът да е различен за работниците и служителите, които работят на непълен работен ден, например лице, което работи на 4-часов работен ден, да получава $\frac{1}{2}$ от определеното за работен ден за служителите на 8-часов работен ден, срв. в този смисъл и становище изх. № М-26-С-699#1/18.01.2021 г. на НАП.

Например:

Размер на ваучерите за храна за 1 отработен ден: 5 лв. Брой работни дни през месеца – 22	
Наето лице 1	Наето лице 2
Отработени дни - 22	Отработени дни - 20
Полагаем месечен размер – 110 лв.	Полагаем месечен размер – 100 лв.

Тук следва да се посочи, че е налице **важна особеност** по отношение на ваучерите за храна на електронен носител, която не съществуваше по отношение на ваучерите на хартиен носител. Тази особеност произтича от разпоредбите на чл. 2, ал. 3



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

и чл. 32, ал. 5 от **Наредба № 7 от 9 юли 2003 г. за условията и реда за издаване и отнемане на разрешение за извършване на дейност като оператор на ваучери за храна и осъществяване дейност като оператор** (Наредба №7). Съгласно чл. 2, ал. 3 от Наредба № 7 чрез ваучерите за храна на електронен носител работодателите предоставят на лица, работещи по трудови правоотношения и по договори за управление, наричани по-нататък „ползватели“, средства за храна ежемесечно **до размера на данъчното облекчение по чл. 209а, ал. 1 от ЗКПО**, отделно от възнаграждението им. В чл. 32, ал. 5 от Наредба №7 е постановено, че при издаване на ваучери за храна на електронен носител по предоставена индивидуална квота по чл. 41 операторите са длъжни да следят за изпълнение на чл. 209а, ал. 1 от ЗКПО, като **не допускат издаването (зареждането) на ваучери за храна на електронен носител над определената максимална сума месечно за всяко наето лице.**

От цитираните разпоредби е видно, че работодателите нямат право да предоставят ваучери за храна на електронен носител в размер, по-голям от 200 лв. месечно на всяко наето лице.

С оглед на това, при предоставяне на ваучери за храна в определен по реда на чл. 293 от КТ или от ръководството на предприятието точен размер за отработен ден/час, като се има предвид ограничението до 200 лв. месечно за едно наето лице, изискването за общодостъпност на социалната придобивка ще е спазено, в случай че точната сума за отработен ден е определена така, че горницата над 200 лв. месечно (която не може да бъде предоставена съгласно цитираните по-горе разпоредби) е пренебрежимо малка в относителен и абсолютен размер. Иначе казано, точната сума за отработен ден трябва да е така определена, че да се съобрази средният брой на работните дни през месеца/годината, като в някои от календарните месеци, предвид по-големия брой работни дни, когато всички те са отработени, ще се получи месечна сума над 200 лв., но ако тя е пренебрежимо малка в относителен и абсолютен размер, ще е спазено изискването за общодостъпност.

Пример: Ако е определена сума на ваучерите за храна в размер на 10 лв. за отработен ден и дадено наето лице има 23 отработени дни през съответен месец (това е максималният брой работни дни например за м. юли 2025 г.), то ще получи ваучери за храна в размер на 200 лв. за месеца. Същата сума ще получат и лицата, които имат 22,



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

21 или 20 отработени дни през месеца, а лице, отработило например 15 работни дни, ще получи 150 лв.

В този случай горницата над 200 лв., която се получава при лицата, отработили 23, 22 и 21 работни дни и не може да им бъде предоставена предвид нормативно заложеното ограничение до 200 лв. месечно, е пренебрежимо малка в относителен и абсолютен размер, съответно изискването за общодостъпност на социалната придобивка под формата на ваучери за храна ще бъде спазено.

Предвид гореизложеното, в контекста на изискването на § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО за общодостъпност на социалните придобивки под формата на ваучери за храна на електронен носител, а именно предоставянето им да се базира на ясен критерий, да се предоставят на еднаква база и да са в еднакъв/съпоставим размер, считам за отговарящ на изискването за общодостъпност и следния вариант на подход 2:

- Предоставяне на ваучери за храна в определен по реда на чл. 293 от КТ или от ръководството на предприятието размер за отработен ден/час, като максимално допустимият съгласно Наредба № 7 размер от 200 лв. месечно на едно наето лице се раздели на броя на работните дни през съответния месец и така се определи размерът на ваучерите за 1 отработен ден.

Например:

Месец	Брой работни дни през месеца	Определяне на стойността на ваучерите за храна за отработен ден
Май 2025 г.	19	$200 : 19 = 10,53^1$ лв.
Юни 2025 г.	21	$200 : 21 = 9,52$ лв.
Юли 2025 г.	23	$200 : 23 = 8,70$ лв.

Подход 3: Предоставяне на ваучери за храна на всяко наето лице в определен по реда на чл. 293 от КТ или от ръководството на предприятието фиксиран месечен размер, по-малък от 200 лв., и предоставяне на допълнителни ваучери за храна на база отработен ден/час на лицата, които имат отработени дни/часове през месеца, като общата сума за едно наето лице за съответния месец е до 200 лв.

В този случай се касае за т.нар. „смесен подход“, който също е в съответствие с изискването за общодостъпност, доколкото е приложим по еднакъв начин към

¹ Ако в резултат на закръгляването до втория десетичен знак се получат разлики, правилата за разпределение на същите следва да са ясно определени в решението на общото събрание по чл. 293 от КТ или в акта на ръководството на предприятието.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

съответните две категории лица – такива, които се наети лица, но нямат отработени дни през даден месец, и такива, които освен че са наети лица, имат и отработени дни през месеца.

Пример: 100 лв. месечно на всяко наето лице плюс X лв. на ден за лицата, които имат отработени дни през месеца, като общата месечна сума за едно лице не може да превишава 200 лв.

1.2. Изпълнение на изискването за общодостъпност в случаите на новопостъпили или напуснали служители

При приложение на подходи 1 и 3, относно новопостъпилите или напусналите през даден месец служители следва да се съобрази, че преди постъпването им на работа, съответно след напускането им, те нямат качеството на наето лице. Ето защо за тези служители е резонно ваучери да се предоставят пропорционално на времето от съответния месец, през което те са придобили, съответно преди да са загубили, качеството на наето лице, като това не означава, че ваучерите се предоставят на база на отработен ден/час.

При избор на подход 1 за всички други месеци, през които лицето има качеството на наето лице, следва да се спазва принципът, че ваучери се предоставят на всяко наето лице без оглед отработените дни през даден месец. При избор на подход 3 твърдата сума (в примера 100 лв.) също следва да се разпредели пропорционално на времето от съответния месец, през което лицето е придобило, съответно преди да е загубило, качеството на наето лице.

При приложение на вариантите на подход 2 на новопостъпилите служители за месеца на постъпване ваучери следва да се предоставят на база на отработените дни/часове през този месец.

По отношение на напусналите през даден месец служители е налице особеност, която произтича от обстоятелството, че когато ваучерите се предоставят на база отработени дни/часове, за да се определи месечният размер на полагаемите ваучери, трябва съответният месец, за който те се отнасят, вече да е изтекъл. На практика това обстоятелство предполага фактическото предоставяне на ваучерите за месец X да се извърши от работодателя най-рано на първо число на месец X+1.

В тези случаи възниква въпросът дали следва да бъдат предоставени ваучери за храна на лица, които към датата, на която се извършва фактическото им предоставяне,



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

лицето вече няма качеството на наето лице, но е имало това качество през месеца, за който се отнасят/предоставят ваучерите. Този въпрос се поставя в контекста на изискването за общодостъпност на социалната придобивка.

Практиката на НАП по този въпрос по отношение на ваучерите за храна на хартиен носител досега се базираше на чл. 14, ал. 4 (доп. ДВ, бр. 99 от 2023 г., в сила от 01.01.2024 г.) от Наредба №7, където беше предвидено, че всеки ползвател, който е получил ваучери за храна (на хартиен носител), е задължен да върне на работодателя неизползваните ваучери за храна при прекратяване на трудовото правоотношение или договора за управление. В този смисъл изразените до момента становища са, че с оглед цитираното изискване на Наредба №7, както и предвид създадените от работодателите вътрешни процедури за предоставяне на ваучерите за месец X до определена дата на месец X+1, на лицата, които нямат качеството на наети лица на въпросната дата от месец X+1, дори и да бъдат предоставени ваучери за храна на тази дата, те незабавно следва да ги върнат. Поради това непредоставянето на ваучери за храна на хартиен носител на тези лица не компрометира изискването за общодостъпност на социалните придобивки, заложено в § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО.

По отношение на ваучерите за храна на електронен носител е необходимо да се има предвид постановката на чл. 40 (нов, ДВ, бр. 99 от 2023 г., в сила от 01.01.2024 г.), ал. 8, т. 2 от Наредба № 7. Посочената норма гласи, че работодател, сключил договор с оператор на ваучери за храна на електронен носител, няма право да изисква връщане на зареден ваучер за храна на електронен носител от наето лице в случай на прекратяване на трудовото правоотношение. Считаю, че тази разпоредба урежда хипотеза относно вече заредени ваучери за храна на електронен носител, които очевидно са били заредени, когато лицето е имало качеството на наето лице, но не са били похарчени от него до прекратяване на правоотношението му с работодателя. Същата не дава обаче отговор на въпроса следва ли да бъдат заредени ваучери за храна на лице, което към датата, на която според вътрешните правила на работодателя се извършва зареждането, лицето вече няма качеството на наето лице.

За решаването на този въпрос може да послужи анализът на принципното предназначение на социалните придобивки. Тяхната цел е да обезпечат потребностите на наетите лица, които засягат пряко и непосредствено живота и бита им през времето, когато престоират труда си. Може да се каже, че те целят също поддържане и



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

възстановяване на работната сила, като чрез предоставянето им работодателят очаква полза от бъдещо престиране на работната сила на наетите лица.

Като се има предвид, че в ЗКПО няма законово правило, уреждащо този въпрос, може да се заключи, че са налице следните равнопоставени възможности за целите на изискването за общодостъпност на придобивката:

- да се заредят ваучери за храна на електронен носител пропорционално на времето, през което лицето е било наето лице през последния месец, или
- вместо полагаемите за този месец ваучери на електронен носител, да се предостави тяхната парична равностойност. В този случай приложение намира чл. 205 от ЗКПО; или
- да не се предоставят ваучери за храна на електронен носител на лица, които към датата на зареждане на ваучерите вече нямат качеството на наети лица.

Разбира се избраният подход следва да се прилага последователно спрямо всички напуснали.

В заключение следва да се отбележи, че при избор на който и да е от подходите, описани по-горе, когато съобразно вътрешната организация на работодателя ваучерите за даден месец фактически се зареждат в следващия месец, са приложими разгледаните по-горе възможности.

Гореизброените алтернативни възможности следва да бъдат ясно посочени в решение на общото събрание на работниците и служителите по чл. 293 от КТ или в акт на работодателя с оглед гарантиране, че при едни и същи обстоятелства наетите лица ще са поставени при равни условия, т.е. че ще е спазено изискването за общодостъпност по § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО.

1.3. Изпълнение на изискването за общодостъпност в случаите, когато освен ваучери за храна се предоставят и други социални придобивки и наетите лица имат право на избор на една придобивка или на комбинация от придобивки

В практиката са налице множество случаи, когато на наетите лица се дава право да избират между няколко вида социални придобивки. Например работодателят е решил да предоставя на наетите лица възможност за избор между ваучери за храна, допълнително здравно осигуряване и карти за спорт, като е определил сума 100 лв. месечно на наето лице за всяка една от тези придобивки. В тези случаи, за да се спази изискването за общодостъпност на социалните разходи, следва по реда и начина,



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

определени в чл. 293 от КТ или от ръководството на предприятието, ясно да е определено:

- правото на наетите лица да изберат дадена социална придобивка;
- размерът на разходите за всяка от алтернативните социални придобивки да е еднакъв/съпоставим (относно ваучерите за храна – съобразно описаното в т. 1.1 по-горе);
- изборът на лицата да е документиран.

Когато е налице избор на комбинация от социални придобивки, също следва да се спазват посочените правила.

Пример: По реда на чл. 293 от КТ или от ръководството на предприятието е взето решение да се предоставят следните социални придобивки:

- карти за спорт – 50 лв. месечно за всяко наето лице;
- здравни застраховки – 35 лв. месечно за всяко наето лице;
- ваучери за храна – 6 лв. за отработен ден.

Дадено е право на наетите лица да изберат дали за всички месеци от годината желаят карти за спорт или за всички месеци или за част от тях желаят вместо карти за спорт да получат допълнителни ваучери за храна за сумата 50 лв. за месеците, за които не желаят да получават карта за спорт.

В така описания случай изискването за общодостъпност на социалните придобивки е изпълнено, защото е осигурена възможност те да се ползват по право от всички наети лица в еднакъв/съпоставим размер.

1.4. Изпълнение на изискването за общодостъпност в случаите, когато някои от наетите лица се отказват от ползването на социални придобивки

Възможни са случаи, при които някои от наетите лица се отказват от ползването на социални придобивки, като не желаят заместването им с други равностойни по размер придобивки. Най-често това са лица, наети по договори за управление и контрол в няколко дружества от една икономическа група.

При условие че на всички наети лица се дава право да получават дадена социална придобивка и някое от тях се откаже от това си право, не се нарушава изискването за общодостъпност, но за да се удостовери това обстоятелство, е необходимо да има документална следа.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

1.5. Изпълнение на изискването за общодостъпност в случаите на договори за предоставяне на персонал

Предвид определението за „социални разходи, предоставени в натура“, дадено в т. 34 на § 1 от ДР на ЗКПО, което препраща към разпоредбите на чл. 293 и чл. 294 от КТ, следва да се направи извод, че предприятието, което отчита разхода за предоставените социални придобивки, е работодателят на работниците и служителите.

В §1 от ДР на КТ са определени понятията „предприятие, което осигурява временна работа“, „предприятие ползвател“, „основни условия на труд и заетост“, както и понятията „работодател“ и „работно място“.

Съгласно §1, т. 1 от ДР на КТ по смисъла на този кодекс „работодател“ е всяко физическо, юридическо лице или негово поделение, както и всяко друго организационно и икономически обособено образувание (предприятие, учреждение, организация, кооперация, стопанство, заведение, домакинство, дружество и други подобни), което самостоятелно наема работници или служители по трудово правоотношение, включително за извършване на надомна работа и работа от разстояние и за изпращане за изпълнение на работа в предприятие ползвател. Понятието „предприятие, което осигурява временна работа“, е дефинирано с разпоредбата на §1, т. 17 от ДР на КТ (нова – ДВ, бр. 7/2012 г.) – всяко физическо или юридическо лице, което извършва търговска дейност и сключва трудов договор с работник или служител, за да го изпрати да изпълнява временна работа в предприятие ползвател под негово ръководство и контрол след регистрация в Агенцията по заетостта.

В трудовия договор с предприятие, което осигурява временна работа, се уговаря работникът или служителът да бъде изпратен за изпълнение на временна работа в друго предприятие – ползвател под неговото ръководство и контрол по реда на чл. 107р, ал. 1 от КТ. Това означава, че по силата на този договор работодателят се задължава да осигурява временна работа на лицето, но не и да осъществява тази временна работа като свой предмет на дейност.

С оглед цитираните разпоредби, по смисъла на КТ предприятието, което осигурява временна работа, е работодател на работниците или служителите, които изпраща за изпълнение на временна работа в предприятие ползвател. Следователно и за данъчни цели предприятието, което осигурява временна работа, е данъчно задълженото



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

лице за данъка върху социалните разходи съгласно чл. 207, ал. 2 от ЗКПО в качеството си на работодател по смисъла на КТ. Следва да се подчертае обаче, че икономическата същност и логика на договорите за предоставяне на персонал предполагат както разходите за работна заплата, така разходите за осигуряване на социални придобивки на работници и служители, изпратени за изпълнение на временна работа в предприятие ползвател, да бъдат фактически понесени от предприятието ползвател.

Предвид спецификата на трудовия договор с предприятие, което осигурява временна работа по чл. 107р от КТ, условията, свързани с данъчното третиране на съответните социални придобивки, в т.ч. ваучери за храна, следва да се анализират при предприятието ползвател. Становище в този смисъл е изразено в писмо изх. № №26-М-139/20.09.2012 г. на НАП.

1.6. Изпълнение на изискването за общодостъпност в случаите, когато данъчно задълженото лице има поделения, всяко от които е работодател по смисъла на КТ

В случаите, когато данъчно задълженото лице има поделения, които не са самостоятелни юридически лица, следва да се има предвид, че задължено лице за данъка върху разходите е данъчно задълженото лице, а не отделните негови структури (например централно управление и териториални поделения), независимо че в някои от случаите всяка от структурите се явява работодател по смисъла на КТ. Именно данъчно задълженото лице, а не всяка негова структура, е задължено да декларира данъка върху разходите в подаваната от него годишна данъчна декларация (чл. 217, ал. 1 от ЗКПО). Поделенията не подават годишна данъчна декларация, защото не са самостоятелни юридически лица. Също така социалните разходи и данъкът върху тях представляват признати за данъчни цели счетоводни разходи съгласно чл. 206, ал. 1 от ЗКПО, т.е. те влияят на данъчния финансов резултат на данъчно задълженото лице, а не поотделно на неговите поделения, които не определят отделен данъчен финансов резултат.

Що се отнася до спазване на изискването за общодостъпност на социалните придобивки за данъчно задълженото лице като цяло, следва да се отчете обстоятелството, че тези структури се явяват работодатели по смисъла на КТ, поради което е възможно решението за предоставяне на социални придобивки по чл. 293 от КТ да е взето от общото събрание на работниците и служителите или с акт на ръководителя на всяка една от структурите (която се явява работодател) на данъчно



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

задълженото лице. Също така е напълно вероятно наетите лица в отделните структури да имат различни потребности и интереси, както и в някои от структурите да не е възможно използването на някои видове социални придобивки, каквито могат да се ползват в други структури, например поради различното географско разположение на поделенията, осигуряването или не на някои услуги от трети лица и т.н.

Поради това считам за допустимо изискването за общодостъпност на социалните придобивки да се анализира поотделно за всяка една от структурите. В случай че в някоя от структурите не е налице общодостъпност на социалните придобивки, извършените разходи ще се квалифицират като разходи за възнаграждения на наетите в тази структура лица, а не като социални разходи.

1.7. По отношение на случаите на преназначаване и вътрешно заместване следва да се има предвид становище изх. № М-24-39-223#1/04.01.2024 г. на НАП.

1.8. Относно въпроса дали се прилага разпоредбата на чл. 42 от ЗКПО при начислени разходи за ваучери за храна, ако ваучерите не са предоставени до 31 декември на текущата година, следва да се има предвид становище изх. № М-24-39-109#1/18.09.2024 г. на НАП.

1.9. Относно предоставяне на ваучери на лица в командировка следва да се има предвид становище изх. № М-24-39-21/20.02.2023 г. на НАП.

1.10. Относно предоставяне на ваучери за храна на лица с повече от един трудов договор следва да се има предвид становище изх. № М-24-39-38/11.04.2023 г. на НАП.

1.11. По отношение на предоставяне на ваучери за храна и пари следва да се има предвид становище изх. №М-94-Б-48/29.03.2022 г. на НАП.

2. Изпълнение на изискванията на чл. 209а, ал. 1 от ЗКПО за освобождаване от облагане на разходите за ваучери за храна

2.1. Относно изискването по чл. 209а, ал. 1, т. 1 – договореното основно месечно възнаграждение на лицето в месеца на предоставяне на ваучерите за храна да е не по-малко от средномесечното договорено основно възнаграждение на лицето за предходните три месеца



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

Най-общо може да се каже, че целта на това условие е ваучерите за храна да не заместват част от възнаграждението на наетите лица, т.е. да не се намалява възнаграждението за сметка на предоставяне на ваучери за храна.

Съдържанието на трудовия договор е регламентирано с разпоредбата на чл. 66 от КТ. Един от елементите, визиран в ал. 1, т. 7, е основното и допълнителните трудови възнаграждения с постоянен характер, както и периодичността на тяхното изплащане. В този смисъл основното трудово възнаграждение може да бъде променено единствено с промяна на индивидуалния трудов договор. Следователно ползването на отпуск по болест, платен отпуск, неплатен отпуск, отпуск за бременност и раждане или на отпуск за отглеждане на дете, **не променя договореното** с индивидуалния трудов договор основно трудово възнаграждение. Поради това ваучерите за храна до 200 лв. месечно за едно наето лице, предоставяни на лицата, ползващи въпросните отпуски, не се облагат с данък върху социалните разходи, при спазване и на останалите изисквания на ЗКПО.

Съществен момент при анализа на изпълнението на това условие е, че то трябва да се изследва за всяко наето лице поотделно. В случай че условието не е изпълнено за няколко от наетите лица, за месеците, за които е налице това неизпълнение, разходите за ваучери за храна, предоставени на тези няколко лица, няма да са освободени от облагане с данък върху разходите, дори и останалите две условия по чл. 209а, ал. 1 от ЗКПО да са изпълнени.

2.2. Относно изискването по чл. 209а, ал. 1, т. 2 – към края на месеца, през който са начислени разходите за ваучери за храна, данъчно задълженото лице да няма подлежащи на принудително изпълнение публични задължения

Спазването на това условие към настоящия момент не поражда въпроси, тъй като в закона е конкретизирано, че не са налице задължения, когато към края на месеца, през който са начислени разходите, задълженията не са отразени в данъчно-осигурителната сметка или не са отразени като предявени за принудително изпълнение в Националната агенция за приходите (НАП). В практически план за данъчно задължените лица това означава да правят проверка в края на всеки месец в данъчно-осигурителната си сметка, съответно проверка дали имат задължения, които са отразени като предявени за принудително изпълнение в НАП.

В случай че не е изпълнено изискването за липса на подлежащи на принудително изпълнение публични задължения към края на даден месец, целият



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

размер на разходите за ваучери за храна за този месец подлежи на облагане с данък върху разходите (чл. 214, ал. 3 от ЗКПО). Становище в същия смисъл е изразено в писмо изх. № ЕП-24-29-12/23.11.2021 г. на НАП.

Когато данъчно задълженото лице има поделения, които не са самостоятелни юридически лица, следва да се има предвид, че спазването на изискването за липса на подлежащи на принудително изпълнение публични задължения следва да се анализира по отношение на данъчно задълженото юридическо лице.

2.3. Относно изискването по чл. 209а, ал. 1, т. 3 – ваучерите за храна да са предоставени на данъчно задълженото лице от лице, получило разрешение за осъществяване на дейност като оператор от министъра на финансите

Това условие не се налага да бъде разяснявано, тъй като е налице публично достъпна информация за лицата, получили разрешение за осъществяване на дейност като оператор от министъра на финансите, на интернет страницата на Министерство на финансите: <https://www.minfin.bg/bg/531>.

Следва да се обърне внимание, че настоящото общо становище се издава с оглед въвеждането на електронните ваучери за храна и цели да отговори на постъпилите в тази връзка въпроси, които в по-голямата си част не са били предмет на преди това издавани становища. Ето защо следва да се има предвид, че предходни становища и установената с тях практика във връзка данъчното третиране на ваучерите за храна и най-вече изследване на условието за общодостъпност на социалната придобивка не са изоставени, доколкото не са в разрез с посоченото в настоящото становище.

ЗАМ. ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА НАП: ВЕНЦИСЛАВА ПЕТКОВА

Документът е електронно създаден и подписан, като данни за електронния подпис на издателя се визуализират в горния десен ъгъл на началната страница, съгласно действащите нормативни изисквания.