



РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ

МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ

Изх. № УК - 3

София, 21.03.2005 г.

Указание за счетоводно отчитане, представяне и данъчно третиране на механизма на предоставяне на ваучерите за храна

Настоящото указание се разработва предвид задълженията на Министъра на финансите, определени по реда на чл.232, ал.2, т.2 от Данъчния процесуален кодекс, чл.5б, ал.1 и във връзка с чл.22а, ал.7 от Закона за счетоводството, да изготвя общи становища и указания за единното прилагане на данъчното законодателство, които са задължителни за органите в структурите на Министерство на финансите и да дава разяснения по прилагането на националните счетоводни стандарти.

Целта на указанието е да поясни методиката за счетоводно отчитане и данъчното третиране на механизма на предоставяне само на ваучерите за храна, наричани по-нататък в това указание ваучерите, съобразно действащата нормативна уредба в зависимост от вида на лицата, участващи в процеса на тяхното предлагане (създаване, разпространение, предоставяне и ползване). В този смисъл вида на участниците във ваучерната верига е определен, а именно: оператори, работодатели, работници (ползватели) и доставчици (търговци). Данъчното третиране, по отношение на анализирания механизъм, е свързано с прилагането на нормативната уредба, регламентирана в Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО), Закона за облагане доходите на физическите лица (ЗОДФЛ), Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДДС) и Наредба №4 на министъра на финансите от 16.02.1999 год. за регистриране и отчитане на продажби в търговските обекти.

Механизмът на действие на ваучерната верига нормативно се регламентира с Наредба №7 от 09.07.2003 г. (ДВ бр.66 от 25.07.2003 г., изм. и доп. бр.87 от 3.10.2003 г.) за условията и реда за издаване, отнемане на разрешение за извършване на дейност като оператор на ваучери за храна и осъществяването на дейност като оператор (Наредбата). Съгласно т.49 от Допълнителните разпоредби на ЗКПО, "ваучерите за храна" са вид книга за **замяна**, предоставени чрез работодателя на работниците и служителите, включително и тези по договори за управление, **които се използват като разплащателно средство** в ресторанти, заведения за бързо обслужване и обекти за търговия с храни, съгласно сключен договор за обслужване с оператор.

На тази база и съобразно вида на лицата, участващи във ваучерната верига, са налице определени възможности за счетоводно представяне и данъчно третиране, систематизирани в разгледаните по-долу направления:

I.Счетоводно отчитане, представяне и данъчно третиране на сделките с ваучери за храна при операторите.

1. Счетоводно отчитане и представяне

Предвид по-достъпното представяне на методиката за счетоводното отчитане на сделките с ваучери **при операторите** и от гледна точка на последователността на процеса на счетоводното им представяне, условно обособяваме следните етапи :

- Първи етап: Паричен превод в размер на номиналната стойност на договорените ваучери

Възможностите, които има оператора по повод на разпореждането със средствата, платени от работодателите са ограничени и се свеждат до нормативно регламентирания в чл.18, ал.2 от Наредбата. Очакваната изгода за оператора е пряко свързана с така предоставените права на разпореждане и намира израз в договореното му възнаграждение. Считаме, че получените парични средства от работодателите, в размер на номиналната стойност на договорените (предоставените) ваучери, се представя в счетоводните книги на операторите като актив (паричен ресурс). С оглед спазване на изискванията на т.2 от Национален счетоводен стандарт (НСС)18 “Приходи”, набраните средства, по повод предоставянето на ваучерите на работодателите **не следва да се отчитат като приход**, а като движение на парични средства, отделно от другите парични средства на оператора, което не намира отражение в неговия отчет за приходите и разходите (отчет за доходите). В счетоводен аспект за оператора възниква увеличение на паричните средства, по обособените за целта индивидуални синтетични или аналитични счетоводни сметки (примерна сметка “Парични средства ваучери за храна”) и увеличение на задълженията към работодателите във връзка с предоставянето на ваучерите. Документирането на тази стопанска операция е свързано с наличието на платежни документи, удостоверяващи извършеното заплащане.

- Втори етап: Начисляване на договореното възнаграждение с работодателя, респ. търговеца

По повод на заплатените ваучери за храна между оператора и работодателя възникват взаимоотношения, изразяващи се в задължението на работодателя да заплати на оператора договорено възнаграждение (комисионна) за предоставената услуга по повод отпечатването им, преди да бъде осъществено тяхното ефективно предоставяне. На тази база и в съответствие с т.2 от НСС 18 “Приходи” начисленото, в тези случаи, възнаграждение на операторите води до увеличение на потока от икономически изгоди през периода, предвид на което същото в счетоводен аспект представлява **текущ приход** от дейността на предприятията - оператори. Документирането на договореното възнаграждение за оператора се осъществява чрез издаването на първичен счетоводен документ, по реда на чл.7, ал.1 от Закона за счетоводството (ЗСч). Аналогичен подход се следва и по повод на (комисионна) между оператора и търговеца за предоставената услуга по осребряване на отчетените ваучери.

- Трети етап: Ефективно предоставяне на ваучерите под формата на книжа

На този етап за оператора е налице задължение да води информация за броя и серийните номера на отпечатаните от него ваучери, предвид разпоредбите на чл.17, 18 и 19 от Наредбата. В счетоводен аспект възникналото (в първия етап) задължение за предоставяне на ваучери е възможно да се **трансформира** в задължение по предоставени ваучери. Документирането на стопанската операция по предоставянето на ваучерите от операторите се обвързва с издаването на първичен счетоводен документ, по реда на чл.7, ал.1 от ЗСч към момента на предоставянето им по тяхната номинална стойност. Считаме за допустимо да бъде издаден от операторите един от следните примерни документи: **справка, опис, протокол или други, съпътстващи предоставянето на ваучерите на работодателите.**

- Четвърти етап: Отчитане на ваучерите предоставени за осребряване от търговците

Към момента на предоставяне на ползваните ваучери за осребряване от съответния доставчик на оператора, за последния възниква необходимостта в счетоводен аспект да

трансформира съществуващото задължение към работодателите по предоставените ваучери (трети етап, респ. първия етап) в задължение към търговците.

Срокът за съхранение на отчетените и осребрени ваучери е по реда предвиден в чл. 42, ал. 1, т.3 от ЗСЧ.

- Пети етап: Заплащане на търговците на номиналната стойност на отчетените ваучери

За счетоводното представяне на стопанските операции, възникващи на този етап, следва да се отрази: намаление на задълженията към търговците и намаление на паричните средства, свързани с ваучерите в специалната банкова сметка по чл.13, ал.3 от Наредбата.

Във всеки един от горепосочените етапи в рамките на календарната година, съществува нормативна възможност работодателите да възстановят част от предоставените ваучери на операторите. Счетоводното отчитане на тези случаи при оператора е свързано със счетоводното отразяване на закриването на задължението към работодателите, по предоставените ваучери и намаление на паричните средства, свързани с ваучерите. Документирането се осъществява аналогично на посоченото по повод предоставянето на ваучерите, като информацията в документа следва да отразява корекция на първоначално предоставените ваучери, в количествени и стойностни измерители. Следва да се има предвид задължението на операторите във всеки един момент да разполагат с необходимата информация относно броя и серийните номера на ваучерите в обращение.

В допълнение на представените етапи на счетоводно отчитане на сделките с ваучери, съществува възможност част от заплатените от работодателите ваучери за храна да бъдат изгубени, повредени, неизползвани и/или унищожени от лицата участващи във ваучерната верига, поради което тяхното осребряване от страна на операторите практически е невъзможно. При тези хипотези номиналната стойност на ваучерите остава като паричен остатък в сметките "Ваучери за храна". Този остатък, предвид нормата на чл.18, ал.2 от Наредбата не може да бъде изтеглен (прехвърлен) към момента на установяване на горепосочените обстоятелства. Следователно изпълнението на реда, предвиден в чл.18, ал.2 от Наредбата създава невъзможност за прехвърлянето на наличния паричен остатък, от сметка "Ваучери за храна" в друга сметка, отчитаща паричните постъпления при операторите. Независимо от изложената проблематика, към момента на установяване на тези предпоставки е налице необходимостта от коректното признаване на паричните остатъци (излишъци) като **текущи приходи** в годишния финансов отчет на операторите.

Счетоводното отчитане на извършените от операторите **разходи**, по отпечатване, разпространение и съхранение на ваучерите за храна, както и наличието на други отчетни обекти се осъществява в съответствие с общия ред на счетоводното законодателство и възприетата от предприятието счетоводна политика за представяне на информацията във финансовите му отчети.

Следва да се отбележи, че показателите, измерващи входящите и изходящите парични потоци, произтичащи от движението на ваучерите по номинална стойност се представят на **нетна база** в Отчета за паричните потоци, като се спазват изискванията на НСС 7 "Отчети за паричните потоци", респ. МСС 7 "Отчети за паричните потоци". При условие, че така представените позиции са значими, тяхното оповестяване към бележките във финансовия отчет на оператора е задължително. Оповестената по този начин информация трябва да съдържа данни както за входящите и изходящите парични потоци, така и за размера на **наличните парични средства при оператора**, които са предназначени за изплащане на търговците.

2. Данъчно третиране

За целите на ЗДДС, ваучерите следва да се считат като заместващи парите платежни средства. На тази база разплащанията между работодател и оператор и между оператор и доставчик по отношение на номиналната стойност на ваучерите **не представляват доставка** по смисъла на чл.6, ал.1 от ЗДДС. Предвид това за номиналната стойност на ваучерите не следва да се издава данъчен документ по смисъла на чл.93, ал.1 от ЗДДС. Тези операции се документират по реда на ЗСч и във връзка с посоченото по този повод в Раздел I, т.1 от настоящото указание.

По смисъла на чл.10, т.3 от ЗДДС, извършената услуга, по силата на договореното между страните, за което оператора получава своето възнаграждение (комисионна) от работодателя и от търговеца, представлява облагаема доставка, приравнена на доставка на услуга. На тази база за оператора възниква задължение да начисли върху размера на извършената услуга данък върху добавената стойност в размер на 20 на сто. Следва да се отбележи, че в случаите когато работодателите са регистрирани по ЗДДС лица, то за начисления данък в тези случаи, работодателят има право на данъчен кредит по реда и при условията на ЗДДС. Възнагражденията за услуги (ако има такива), които получава оператора от лицата по чл.36а, ал.1, т.5 от ЗКПО също са възнаграждения за извършени от оператора облагаеми доставки, във връзка с което за тях се прилага посочения по-горе ред.

Документирането на полученото от оператора възнаграждение следва да се осъществи в съответствие с изискванията на счетоводното и данъчното законодателство, а именно чрез съставянето на данъчен документ по смисъла на чл.93 от ЗДДС и във връзка с чл.7, ал. 1 от ЗСч. На основание чл.36а, ал.1, т.6 от ЗКПО и независимо, че размера на дължимия ДДС по тези доставки е възможно да бъде под 1000 лв., данъкът следва задължително да бъде преведен по ДДС-сметка на оператора. Същевременно цялата номинална стойност на издадените ваучери (независимо, че в нея е включен ДДС) се превежда по/от специалната сметка "Ваучери за храна" на оператора от работодателя, респ. на търговеца, като за нея не се ползват ДДС-сметките на лицата, участващи във ваучерната верига (оператор, работодател, търговец).

По отношение на данъчното третиране по реда на ЗКПО, не се преобразува финансовият резултат с начислените от операторите разходи във връзка с отпечатването, разпространението, съхранението и други подобни, които са извършени във връзка с дейността по занятие на операторите, при условие че са изпълнени изискванията на този закон.

II.Счетоводно отчитане, представяне и данъчно третиране на получените ваучери за храна при работодателите

1.Счетоводно отчитане и представяне:

С оглед спазване на последователността при представяне на счетоводната методология на отчитане на сделките с ваучери при работодателите, условно разграничаваме следните етапи:

- **Първи етап:** Паричен превод в размер на номиналната стойност на договорените ваучери

Счетоводното отчитане на стопанската операция, касаеща заплащането на номиналната стойност на договорените ваучери, е свързано с представяне на възникване на вземане от

оператора и намаление на паричните средства на работодателя, в размер на номиналната стойност на договорените ваучери и възнаграждението на оператора.

- Втори етап: Ефективно предоставяне на ваучерите под формата на книжа

В счетоводен аспект получаването на ваучерите от работодателите следва да бъде представено като: увеличение на паричните средства, получени под формата на ваучери и намаление на вземането от оператора. В този смисъл е възможно да бъде използвана сметка с примерно наименование “Други парични средства” или друга аналогична счетоводна сметка, в зависимост от утвърдения от ръководството индивидуален сметкоплан за дейността на предприятието. Също така всяко предприятие следва да оповести, в годишния си финансов отчет, приложения индивидуален подход на счетоводното отчитане на ваучерите за храна като докладва тяхната специфика в бележките към него.

Договореното възнаграждение, което е заплатено авансово от работодателя на оператора за отпечатването на ваучерите, в счетоводен аспект представлява **текущ разход**, който намира отражение в отчета за приходите и разходите (отчета за доходите) на предприятието на работодателя. Документирането е аналогично на посоченото в раздел I от настоящото указание, а именно чрез получаването на данъчен документ при спазване изискванията на чл.93 от ЗДДС и чл.7, ал.1 от ЗСч.

- Трети етап: Предоставяне на ваучерите на работниците

С разпределението на ваучерите, преди тяхното предоставяне на работниците (ползватели), при работодателя възниква задължение да включи тяхната номинална стойност към размера на социалните плащания за съответния месец. В счетоводен аспект същите следва да бъдат представени като увеличение на текущите социални разходи, подлежащи на изплащане към работниците и служителите и увеличение на задълженията към персонала. Конкретното разпределение на предоставените ваучери за потребление на персонала е възможно да бъде регламентирано чрез индивидуално организиран вътрешен ред, отразяващ спецификата в дейността на всяко предприятие.

- Четвърти етап: Изплащане на начислените ваучери в полза на работника

Изплащането на начислените за съответния месец ваучери се осъществява чрез стандартна счетоводна статия, отчитаща намалението на задълженията към персонала и намалението на паричните средства по сметката, която отчита номиналната стойност на ваучерите.

Аналогично на посоченото в раздел I от настоящото указание, на всеки един от горепосочените етапи, в рамките на календарната година, съществува нормативна възможност работодателите да върнат част от предоставените ваучери на операторите. В счетоводен аспект отчитането на тези случаи е свързано с отразяване на вземане от операторите и намаление на паричните средства по сметката, отчитаща номиналната стойност на ваучерите. При изплащане на номиналната стойност на върнатите ваучери от оператора, за работодателя е налице увеличение на паричните средства и закриване на вземането от оператора. Документирането е аналогично на посоченото по повод предоставянето на ваучерите в раздел I на указанието.

Съгласно чл.23, ал.3 от Наредбата в 30 – дневен срок от изтичане срока на валидност на ваучерите, работодателите могат да поискат от оператора замяна на неизползваните ваучери с нови ваучери до размера на номиналната им стойност. За счетоводното отразяване на тази операция се съставя счетоводна статия, в която се представя информация за подлежащите на връщане и подлежащите на получаване в замяна ваучери. Информацията за предадените,

респ. получените ваучери се отразява само по съответната аналитична счетоводна партида, без да се засяга сметката отчитаща движението на ваучерите на синтетично ниво.

В обхвата на понятието “неизползвани ваучери” се включват получените от оператора ваучери, но все още непредоставени на работниците, както и наличните при работниците невалидни ваучери. Работодателят следва да организира вътрешен ред, при който работниците могат да възстановят невалидните си ваучери, преди изтичане срока по чл.23, ал.3 от Наредбата. За подлежащите на замяна невалидни ваучери на работниците, работодателя не прави счетоводни записвания и корекции на данъчните си задължения. Достатъчно е да съществува коректна информация, доказваща получените от работниците ваучери, направената замяна за броя и номиналната стойност на ваучерите от името и за сметка на работниците, предоставените вследствие на замяната ваучери на работниците, както и друга допълнителна информация, съобразно установения вътрешен ред в предприятието.

При прекратяване на трудовото правоотношение или договора за управление, всеки ползвател, който е получил ваучери за храна, е длъжен да върне на работодателя неизползваните ваучери (чл.14, ал.4 от Наредбата). Счетоводните статии следва да бъдат коригиращи (сторнировъчни) на първоначално съставените, съгласно Раздел II, етап трети и четвърти от настоящото указание. Също така следва да се отрази корекция и в размера на начислените данъци при източника (при условие, че такива са начислени), както и в размера на удържаните от работниците данъци върху доходите. Подлежащият на възстановяване данък върху доходите на работниците (ефект от корекцията) се определя на база на данъчната основа за съответния месец/месеци, през които са предоставени ваучерите, но се включва в месечната разплащателна ведомост за месеца, през който са настъпили обстоятелствата по връщането на неизползваните ваучери (прекратяването на трудовото правоотношение или договора за управление).

Извън разгледаните по – горе хипотези не е възможно възстановяване и/или замяна на неизползвани и/или невалидни ваучери от страна на работодателя към работниците, както и от операторите към работодателите. Във всички останали случаи неизползваните ваучери остават за сметка на ползвателите. Аналогичен подход се следва и когато работодателите не поискат замяна от оператора на неизползваните ваучери с нови ваучери, в срока по чл.23, ал.3 от Наредбата. След този срок, неизползваните и невалидни ваучери следва да бъдат бракувани (отписани), по реда на счетоводното законодателство.

Следва да се отбележи, че работодателите са задължени да инвентаризират наличните при тях ваучери, които не са предоставени на работниците. Във връзка с прилагането на чл.21, т.3 от ЗСч, работодателите следва да инвентаризират наличните активи (неизползвани ваучери) преди съставянето на годишния финансов отчет. Установените по този ред излишъци или липси се представят като текущи приходи, респ.текущи разходи в ГФО.

Работодателите, както и операторите, следва да представят на **нетна база** показателите, измерващи входящите и изходящите парични потоци, произтичащи от движението на ваучерите по номинална стойност в Отчета за паричните потоци, като се спазват изискванията на НСС 7 “Отчети за паричните потоци”, МСС 7 “Отчети за паричните потоци”. При условие, че така представените позиции са значими, от гледна точка на приетата от предприятието степен на същественост, тяхното оповестяване към бележките във финансовия отчет на работодателя е задължително. Оповестената по този начин информация трябва да съдържа данни както за входящите и изходящите парични потоци, така и за размера на **наличните парични средства при работодателите**, под формата на ваучери, а така също и тези, които са предназначени за изплащане на работниците.

2. Данъчно третиране:

Не съществуват нормативни пречки работодателите индивидуално да определят размера на средствата, които да разпределят между ползвателите за съответния период, под формата на ваучери. В този смисъл предоставянето на ваучери не е обвързано с наличието на лимит за работника.

В ЗДДС понятието “ваучери за храна” не е изрично регламентирано. В тази връзка и с оглед приложението на закона по отношение на цялостния механизъм по предоставянето на ваучерите от съществено значение е да се подчертае, че на тези ваучери не следва да се придава съдържание на “ценни книжа”, по смисъла на ЗДДС.

По отношение на етапа – предоставяне на ваучерите на работниците, приложението на ЗДДС намира отражение в съответствие с посоченото по този повод в раздел I, т.2 от настоящото указание.

Хипотезата на чл.36а, ал.1 от ЗКПО регламентира наличието на определени условия, при които **не се облагат с окончателен данък** социалните разходи в размер до 40 лв. месечно, предоставени под формата на ваучери за храна на работници и служители, включително и на тези по договори за управление. В този смисъл не се облагат с окончателен данък социалните разходи, когато са налице едновременно условията, посочени в т.1 до т.6 на чл.36а от ЗКПО.

По отношение на задължението за начисляване и внасяне на окончателен данък при източника върху разходите за ваучери за храна са възможни следните две хипотези:

I-ва хипотеза: Не е изпълнено някое от изброените условия на разпоредбата на чл.36а, ал.1 от ЗКПО.

В тази хипотеза данък се дължи върху целия размер на отчетения разход, в т.ч. и ако същия е до 40 лева месечно за всяко от посочените лица.

Във връзка с изпълнението на посоченото в чл.36а, ал.1, т.1 от ЗКПО условие, което изисква месечното брутно възнаграждение на лицето в месеца на предоставяне на ваучерите да не е по-малко от средномесечното брутно възнаграждение на лицето за предходните 3 месеца Ви обръщаме внимание на следното обстоятелство:

За целите на прилагането на механизма на действие на тази нормативна разпоредба при изчисляването на средномесечното брутно възнаграждение на лицето, не следва да бъде включван размерът на допълнителните трудови възнаграждения **с променлив характер** (извънреден труд, нощен труд и др.), които са задължителни за заплащане при работа по трудово правоотношение и са установени съгласно трудовото законодателство на Република България. В този смисъл **средномесечното брутно възнаграждение** на работниците и служителите, се състои от следните елементи: основно трудово възнаграждение и допълнително трудово възнаграждение, което е с постоянен характер. За целите на анализирания проблем, допълнителните възнаграждения с постоянен характер включват в себе си възнагражденията за продължителна работа на работниците и служителите, заплащани в процент върху основното трудово възнаграждение съобразно действителното отработено време, в размери конкретно определени с индивидуалния (колективния) трудов договор. **Така изчисленото средномесечно брутно възнаграждение за предходните три месеца е възможно да бъде по - високо от brutното възнаграждение в месеца на предоставяне на ваучерите в случаите, когато лицето е ползвало отпуск за временна неработоспособност, майчинство и др., а именно когато действително отработените дни в**

месеца на предоставяне на ваучера са по – малко. В тези случаи, предоставените средства под формата на ваучери следва да бъдат обложени с данък при източника по реда на чл. 36, ал.1 от ЗКПО в размер на 20 на сто за 2004 г., респ.17 на сто за 2005 г.

Условието на чл.36а, ал.1, т.2 изисква работодателят да няма изискуеми и ликвидни данъчни задължения и задължения за задължителни осигурителни вноски към момента на предоставяне на ваучерите. За целите на изпълнение на това условие следва да се има предвид, че едно задължение става ликвидно и изискуемо към момента, в който кумулативно отговаря на следните условия:

- да е установено по основание и размер;
- да е начислено от ДЗЛ или декларирано от него с данъчна декларация или установено от съответния контролиращ орган с ревизионен акт;
- да не е внесено в задължителните срокове, определени в съответния нормативен акт, за които не се дължат лихви за просрочие.

Следва да се има предвид, че в случаите, когато бъдат установени задължения с ревизионен акт и те бъдат изплатени в сроковете за доброволно изпълнение, не се счита, че ДЗЛ има ликвидно и изискуемо задължение. При условие, че лицето има утвърден погасителен план за отсрочване или разсрочване на данъчни задължения или на задължения за задължителни осигурителни вноски и изпълнява задълженията си по него в предвидените срокове, то **отговаря** на условието на чл.36а, ал.1, т.2 от ЗКПО. Обръщаме внимание на обстоятелството, че при неспазване срока на погасяване на вноските от работодателите според погасителния план е налице основание за прекратяване действието на разпоредбата на чл.36а от ЗКПО, т.е работодателят дължи еднократен данък при източника. Ако през текущия период с ревизионен акт бъдат установени задължения за предходен данъчен период, то тези задължения не са ликвидни и изискуеми за този минал период, тъй като за тях не са налице кумулативно горесцитираните условия през този минал период.

II - ра хипотеза: Изпълнени са кумулативно изброените условия на разпоредбата на чл.36а, ал.1, но начислените разходи са в размер по-висок от 40 лева месечно за всяко или някои от посочените лица.

В тази хипотеза данък се дължи върху превишението над 40 лева. В случай, че за някои от лицата разходите са до 40 лева, а за други – над 40 лева, то данък се начислява само върху разходите, превишаващи 40 лева месечно за всяко едно от посочените в разпоредбата лица.

Във връзка с посоченото по- горе са приложими разпоредбите на чл.36, ал.1, чл.48, ал.3 и чл.55, ал.2 от ЗКПО, уреждащи задължението за начисляване на данък, размера на данъчната ставка и сроковете за внасяне на еднократния данък.

За целите на изпълнението на нормативното изискване за документална обосновааност, в счетоводен и данъчен аспект, определеният и включен в месечната разплащателна ведомост размер на предоставените ваучери за храна **е достатъчно основание**, същият да бъде признат за данъчни цели социален разход за персонала. В този смисъл не следва да бъде извършвано преобразуване на финансовия резултат (счетоводна печалба/загуба) за данъчни цели по реда на чл.23, ал.2, т.10 от ЗКПО.

За данъчни цели, в случаите на липси на ваучери при работодателите, които са изгубени, повредени, откраднати и/или унищожени с размера на отчетения текущ разход следва да се увеличи финансовия резултат за съответния период, като се приложи чл.23, ал.2, т.6 от ЗКПО, с изключение на случаите регламентирани в букви от “а” до “д” на разпоредбата.

Този ред на облагане трябва да се следва и в случаите когато невалидните ваучери са бракувани (отписани), по реда на счетоводното законодателство.

По отношение на документирането на комисионната от оператора и признаването на същата като разход за данъчни цели не е налице специфично данъчно третиране. Следователно комисионната не се третира като социален разход, поради което не се облага с еднократен данък при източника. За данъчното третиране на тези разходи се прилага общия ред на данъчното законодателство.

Във връзка с **данъчното облагане на получателите на доходи под формата на ваучери**, следва да се има предвид следното:

Съгласно ЗОДФЛ в облагаемия доход от трудови и приравнени към тях правоотношения се включват всички плащания от работодателя или за сметка на работодателя, получени от данъчно задължените лица за календарния месец (чл.19, ал.1 от ЗОДФЛ). На основание чл.19, ал.2, т.8 във връзка с чл.14, т.5 от същия закон не подлежат на облагане по ЗОДФЛ, социалните разходи за сметка на работодателя, обложени по реда на ЗКПО. Следователно, разходите, предоставени под формата на ваучери за храна на работници и служители в размер до 40 лева месечно, които законодателят е визирал като необлагаеми при условията на чл.36а от ЗКПО не попадат в обхвата на чл.19, ал.2, т.8 от ЗОДФЛ. В този смисъл същите представляват облагаем доход за съответните физически лица. На основание чл.11, ал.4, т.1 от ЗОДФЛ, този облагаем доход се счита за придобит на датата, на която ваучерите са предоставени на работника или служителя. Номиналната стойност на предоставените ваучери се включва в облагаемия доход на лицето за месеца, през който са предоставени.

Аналогично е данъчното третиране за целите на ЗОДФЛ на предоставените при условията на чл. 36а от ЗКПО ваучери за храна в размер до 40 лева месечно на физически лица, работещи по договори за управление. Тези доходи не са освободени от облагане, тъй като не са обложени с окончателен данък по реда на ЗКПО, предвид на което същите следва да бъдат включени при формирането на данъчната основа на лицата от този източник. Когато получатели на дохода под формата на ваучери са местни физически лица, се прилага предвидения в ЗОДФЛ ред за авансово и годишно облагане на доходите от управление и контрол (чл.35 и чл.36 във връзка с чл.22, ал.1, т.1, б.”д”). В случаите, когато получател е чуждестранно физическо лице, доходът подлежи на облагане по реда на ЗКПО (чл.34, ал.4 във връзка с чл.12, ал.2, т.5).

Предвид гореизложеното, данъчното облагане по ЗОДФЛ, в случаите на разгледаните по-горе две хипотези на задължение за начисляване и внасяне на окончателен данък по реда на ЗКПО, е следното:

- В първата хипотеза, при която окончателен данък се дължи върху целия размер на отчетения разход, в т.ч. и при условие, че същия е до 40 лева месечно за всяко от лицата, посочени в чл.36а, ал.1 от ЗКПО. В тези случаи условието на чл.14, т.5 и чл.19, ал.2, т.8 от ЗОДФЛ е изпълнено, поради което обложените с окончателен данък социални разходи, извършени от работодателите за ваучери за храна, не подлежат на облагане по реда на ЗОДФЛ при получателите – физическите лица.
- Във втората хипотеза, при която окончателният данък се дължи върху превишението над 40 лева, сумите за ваучери за храна в размер до 40 лева месечно за всяко лице, подлежат на облагане по реда на ЗОДФЛ при получателите – физическите лица.

При прилагане на чл.14, ал.4 от Наредбата е налице необходимост от отразяване на корекция на определените по – горе данъчни ефекти, във връзка с връщането на неизползваните

ваучери. Представянето на корекцията се обвързва с необходимостта от определяне на последователността във връщането на обложените с различни данъци, части от номиналната стойност на върнатите ваучери. В тази връзка са възможни следните варианти:

- Частта от номиналната стойност на върнатите, неизползвани ваучери от работниците е в размер до 40 лева.

За данъчни цели се приема, че номиналната стойност на възстановените ваучери е обложена само с данък по реда на ЗОДФЛ при получателите – физически лица.

- Частта от номиналната стойност на върнатите, неизползвани ваучери от работниците е в размер над 40 лева.

За данъчни цели се приема, че номиналната стойност на тези ваучери до 40 лева е обложена с данък по реда на ЗОДФЛ, а превишението над 40 лева е обложено с данък при източника по реда на ЗКПО.

На тази база последователността при отразяване на корекцията в удържаните данъци е следната: първо се коригират удържаните данъци по реда на ЗОДФЛ при получателите – физически лица, след което се коригира размера на данъка при източника по реда на ЗКПО, удържан върху превишението над 40 лева до размера на номиналната стойност на неизползваните (върнати) ваучери.

Корекцията на данъчните ефекти, породена от действието на чл.14, ал.4 от Наредбата следва да се извършва в месеца, през който са настъпили обстоятелствата по връщането на неизползваните ваучери (прекратяването на трудовото правоотношение или договора за управление). Недължимо внесените в бюджета данъци при източника по реда на ЗКПО, вследствие от направените корекции подлежат на възстановяване, по реда на чл.112 от Данъчния процесуален кодекс.

III. Счетоводно отчитане, представяне и данъчно третиране на сделките с ваучери при търговците:

1. Счетоводно отчитане и представяне

Предвид обстоятелството, че ваучерите са разплащателно средство, заместващо парите, счетоводното третиране на стопанските операции, възникващи при счетоводното отчитане на сделките с ваучери, при търговците не се характеризира с особености, извън общата счетоводна методика за отчитане и документиране на продажбите в търговските обекти.

С оглед спазване последователността във възприетата схема за представяне на счетоводната методология при отчитане на сделките с ваучери, при търговците условно разграничаваме следните етапи:

- *Първи етап:* Получаване на храна и хранителни продукти от ползвателите срещу предоставяне на ваучери на търговците

В съответствие с прилагането на счетоводното законодателство, реализираните продажби на продукцията и/или стоки следва да бъдат представени в счетоводен аспект като **текущи приходи** от дейността на търговците, при спазване на изискванията на НСС 18 “Приходи”. В този смисъл счетоводното представяне на стопанската операция, касаеща заплащането на храна и хранителни продукти в търговските обекти на доставчиците посредством ваучери, е свързано с отчитане на увеличение на паричните средства на търговците срещу увеличение

на приходите от продажби на стоки и увеличение на задълженията по данък върху добавената стойност. В тази връзка препоръчваме счетоводното отчитане на ваучерите при търговците да бъде организирано чрез създаване на допълнителна счетоводна сметка в индивидуалния сметкоплан на предприятието на търговеца, отчитаща движението на паричните еквиваленти. Възможно е да бъде използвана сметка с примерно наименование “Други парични средства” или друга аналогична счетоводна сметка, в зависимост от утвърдения от ръководството индивидуален сметкоплан. По този начин се осигурява достоверното представяне на информацията в годишния финансов отчет на дружеството.

Следва да се има предвид, че съгласно разпоредбата на чл. 14, ал.3 от Наредбата е налице хипотеза, при която ползвателите нямат право да получат остатъка до номиналната стойност на предоставения ваучер, когато сумата на закупените от тях храни или хранителни стоки е по – ниска. Следователно в тези случаи е налице разлика между номиналната стойност на предоставения ваучер и стойността на закупените храни и хранителни продукти. При изследваната хипотеза, стойността на сделката представлява номиналната стойност на предоставените от ползвателите ваучери, т.е описаната разлика се представя като текущ приход, в който се приема за включен данъка върху добавената стойност.

- Втори етап: Предоставяне на ваучерите, подлежащи на осребряване

Към момента на предоставяне на ваучерите за осребряване при операторите, в счетоводен аспект, търговеца следва да отрази възникване на вземане от оператора срещу намаление на размера на получените ваучери, по номинална стойност на подлежащите на осребряване ваучери. Операторите са длъжни в срок до 20 дни от момента на отчитане на ваучерите да ги осребрят, като изплатят размера на отчетените ваучери по тяхната номинална стойност.

- Трети етап: Начисляване на договореното възнаграждение на операторите

Аналогично на договореното възнаграждение с работодателите, комисионната, подлежаща на заплащане от търговеца на оператора за осребряването на ваучерите, в счетоводен аспект представлява **текущ разход**, който намира отражение в отчета за приходите и разходите (отчета за доходите) на търговеца. В счетоводен аспект изплатеното от търговеца възнаграждение (договорено) на оператора, по повод на осребряване на ваучерите следва да бъде представено като увеличение на **текущите разходи** от дейността на търговеца и увеличение на задълженията му към оператора. Документирането на операторското възнаграждение, за престоираната от него услуга по осребряване на ваучерите, се осъществява чрез издаването на данъчен документ, по смисъла на чл.93 от ЗДДС, във връзка с чл.7, ал. 1 от ЗСч.

Търговците също са задължени да инвентаризират наличните при тях ваучери, а именно тези които не са предоставени за осребряване на операторите. В тази връзка счетоводното представяне на получените по този ред излишъци или липси е идентично с представеното по този повод в раздел II от настоящото указание.

Търговците, аналогично на другите участници във ваучерната верига, следва да представят на **нетна база** показателите, измерващи входящите и изходящите парични потоци, произтичащи от движението на ваучерите по номинална стойност в Отчета за паричните потоци, като се спазват изискванията на НСС 7 “Отчети за паричните потоци”, МСС 7 ”Отчети за паричните потоци”. При условие, че така представените позиции са значими, от гледна точка на приетата от предприятието степен на същественост, тяхното оповестяване към бележките във финансовия отчет на доставчиците е задължително. Оповестената по този начин информация трябва да съдържа данни както за входящите и изходящите парични потоци, така и за размера на **наличните парични средства при доставчиците**, които са

предназначени за осребряване. Също така всяко предприятие следва да оповести, в годишния си финансов отчет, приложения индивидуален подход за счетоводно отчитане на ваучерите за храна като докладва тяхната специфика в бележките към него.

- Четвърти етап: Същинско осребряване

В счетоводен аспект същинското осребряване на ваучерите от операторите следва да бъде представено като: увеличение на паричните средства и намаление на вземанията от операторите.

2. Данъчно третиране

За данъчни цели, в случаите на липси на ваучери при търговците, които са изгубени, повредени, откраднати и/или унищожени, с размера на отчетения текущ разход следва да се увеличи финансовия резултат за съответния период, като се приложи чл.23, ал.2, т.6 от ЗКПО, с изключение на случаите регламентирани в букви от “а” до “д” на разпоредбата. Този ред на облагане трябва да се следва и в случаите когато не е поискано осребряване на ваучерите от страна на търговците в срока на валидността им (чл.17, ал.3 от Наредбата).

По отношение прилагането на ЗДДС е налице данъчно събитие по смисъла на чл.24 от същия, за извършената доставка на стоки (храни и хранителни продукти) от търговеца към ползвателите на ваучерите. В този смисъл **за търговеца, като регистрирано по ЗДДС лице, възниква задължение да начисли данък върху добавената стойност за извършените от него облагаеми доставки през съответния данъчен период.**

В хипотезата на чл.14, ал.3 от Наредбата, номиналната стойност на платените от ползвателите ваучери, представлява общата стойност на доставката (с включен ДДС) по смисъла на ЗДДС.

За всички случаи, при определяне на данъка върху добавената стойност за всяка доставка се приема, че същия е включен в обявената или договорена цена на закупените от ползвателите храни и хранителни продукти. За коректното изчисляване размера на данъка върху добавената стойност, включен в договорената цена се прилага правилото “под 100”, регламентирано в чл.53, ал.2 от ППЗДДС. Отчитането на тази доставка се документира с издаване на данъчен документ (опростена фактура) и/или касова бележка от фискално устройство за целия размер на доставката. В случаите, когато една част от стойността на доставката е/ще бъде платена по банков път, а друга част – чрез ваучер това трябва да бъде посочено в данъчния документ. Издадените документи и/или касови бележки се включват в регистър “Дневник за продажбите” и подаваната от доставчика справка декларация за съответния данъчен период.

Възнагражденията за услуги (ако има такива), които получава оператора от търговците са възнаграждения за извършени от оператора облагаеми доставки, във връзка с което за тях се начислява данък върху добавена стойност. На тази база и предвид нормата на чл.36а, ал.1, т.5 от ЗКПО, за получената от търговците услуга, по повод осребряването на ваучерите е налице право на ползване на данъчен кредит по реда и условията на ЗДДС. Документирането в тези случаи е аналогично на посоченото в раздел I, а именно чрез издаването на данъчен документ (фактура). Също така данъка по тези доставки, независимо от размера на дължимия ДДС (може да бъде под 1000 лева), следва задължително да бъде преведен по ДДС - сметка на оператора. За декларирания от доставчика резултат, за съответния данъчен период, в подадена от него справка - декларация по ЗДДС се прилага общия ред на закона.

Съгласно Наредба №4 на министъра на финансите от 16.02.1999 год. за регистриране и отчитане на продажби в търговските обекти при доставка на стоки, по която ползвателя (работника) извършва плащане с ваучер, търговецът е задължен да издаде фискална касова бележка с отпечатана на отделен ред сума платена с ваучер.

Милен Велчев

Министър на финансите