

**БРОЙ 172, Май 2022 г.**



## **Ваучери за храна – актуална данъчна практика по ЗКПО**

Данъчна практика



### **Ваучери за храна – актуална данъчна практика по ЗКПО**

*Доц. д-р Людмила Мермерска, данъчен консултант*

*Актуално към 01.05.2022 г.*

С преходна разпоредба на обнародвания в началото на м. март *Закон за държавния бюджет на Република България за 2022 г.* (ЗДБРБ) се регламентира, че **за 2022 г.** месечният размер на **ваучерите за храна на наето лице**, до който отчетените разходи за придобиването им не се облагат с данък върху разходите съгласно разпоредбата на **чл. 209, ал. 1** от Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО), се повишава **на 200 лв. (§ 1 на ПЗР)**. Едновременно с това със същата разпоредба на ЗДБРБ **за 2022 г.** се **разшири и обхватът** на придобивките, които могат да се заплащат чрез тях. Също така само за 2022 г. се даде възможност ваучери за храна да имат преференциално третиране и когато се изплащат за повече от един месец едновременно, така че да може увеличаване на размера на ваучерите за храна до максималния необлагаем размер от 200 лв. да бъде усвоено за предходни месеци и по-късно през годината.<sup>[1]</sup>

Тези промени направиха най-популярната социална придобивка още по-привлекателна и значително повишиха интереса към нея.

Направените промени със ЗДБРБ за 2022 г. относно преференциалният размер и обхват на ваучерите за храна през 2022 г. обаче не засягат

основните изисквания, регламентирани в **чл. 209, ал. 1, т. 1-3** от ЗКПО, на които следва да се отговори от работодателите при предоставяне на ваучерите за храна, за да не се облагат с данък върху разходите през 2022 г. и като следствие и с данък по реда на Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) и осигурителни вноски обаче не са променени[2].

Затова считам за полезно да систематизирам **актуални разяснения на приходната администрация относно най-често задаваните въпроси** във връзка с изискванията, на които трябва да се отговори, за да е налице **преференциалното третиране на ваучерите за храна**:

1. Кога е налице „общодостъпност“ на ваучерите за храна и може ли част от персонала в продължителен отпуск да не получава ваучери за храна?
2. Равностойни ли са решенията на ръководството на предприятието и общото събрание на работниците и служителите за обвързване на правото на получаване на ваучерите за храна и техния размер с отработените дни?
3. Отказ на лице от персонала за получаване на ваучери за храна може ли да се приеме като нарушаване на принципа на общодостъпност?
4. Как се доказва изискването, въведено в **чл. 209, ал. 1, т. 2** от ЗКПО за липса на подлежащи на принудително изпълнение публични задължения?

### **1. Кога е налице „общодостъпност“ на ваучерите за храна и може ли част от персонала в продължителен отпуск да не получава ваучери за храна?**

Когато даден работодател иска да извърши разходи за ваучери за храна в полза на персонала и да ползва преференцията, регламентирана в **чл. 209, ал. 1** от ЗКПО той трябва да си отговори последователно на две групи въпроси:

1. Дали предоставените ваучери могат да се приемат за социални разходи в натура по смисъла на **т. 34 от § 1** на ДР на ЗКПО?
2. Ако отговорът е положителен, то тогава следва да се изясни дали са налице условията за преференциалното им третиране, регламентирани в **чл. 209, ал. 1** от ЗКПО?

При отговора на първия въпрос **ключовото изискване**, за да се приемат предоставените пидобивки на персонала за социални, е **да са достъпни за две категории наети лица**:

- **всички работници и служители и**
- **за лицата, наети по договор за управление и контрол.** (В изложението за тези две категории ще използвам термина „персонал“.)

С други думи **разходите за ваучери за храна, за да бъдат третиране като социален разход**, т.е. да бъдат третирани по различен ред от обичайно трудово възнаграждение в натура, следва да са **общодостъпни за целия персонал**.

Именно спазването на това ключово изискване поражда най-много въпроси в практиката.

Актуалната позиция на приходните органи е, че при ваучерите за храна **общодостъпност** е налице при **избор на един от двата алтернативни варианта**:

**1. Първи вариант) ваучерите за храна се предоставят на целия персонал, в т.ч. и на лицата, които трайно отсъстват от работа**, например във връзка с временна неработоспособност и майчинство (разяснение изх. № 26-Ш-10 от 10.01.2020 г. на ЦУ на НАП, разяснение изх. № 23-29-31 от 29.06.2020 г. на Дирекция „ОДОР“ - София, и разяснение изх. № 23-22-1042/26.06.2018 г. на Дирекция „ОДОР“ – София).

**2. Втори вариант) предоставянето на ваучерите за храна се обвързва с отработените дни през месеца** и като следствие ваучерите за храна **не се предоставят на лица, които трайно отсъстват от работа**, например в отпуск по болест, майчинство или неплатен отпуск (разяснение изх. № 26-Ш-10 от 10.01.2020 г. на ЦУ на НАП, разяснение изх. № 23-29-31 от 29.06.2020 г. на Дирекция „ОДОР“ – София, разяснение изх. № 23-29-92 от 30.10. 2018 г. на Дирекция „ОДОР“- София, разяснение изх. № 23-22-1042 от 26.06.2018 г. на Дирекция „ОДОР“ - София и разяснение изх. № 24-34-90 от 29.09.2014 г. на ЦУ на НАП).

Според практиката на приходните органи **първият вариант беше единственият възможен почти до края на 2014**. Непредоставяне на ваучери за храна на лица, които трайно отсъстват от работа поради различни видове отпуск водеше до предифиниране на разхода от

социален в обичайно трудово възнаграждение. Аргументът бе, че ключовата характеристика на социалните разходи „общодостъпност“ не е налице.

**Вторият вариант** по отношение на ваучерите за храна се добави като **алтернативна възможност** с разяснение изх. **№ 24-34-90 от 29.09.2014 г. на ЦУ на НАП**. Това разяснение е изключително важно и често се цитира и досега, защото с него се даде възможност **определени ограничена група** социални придобивки **да не се получава от лице от персонала, ако лицето отсъства от работа**. За да попадне обаче дадена придобивка в тази група е необходимо да съществува **обективна връзка** между изискването за **предоставянето на придобивката от работодателя и присъствието работа**.

**Ваучерите за храна определено попадат в тази група**, тъй като при тях съществува връзка между изискването за предоставянето на храна от работодателя с присъствието на работа (каквата връзка е очевидна при поевтиняването на храната при столовото хранене, на което предоставянето на ваучери за храна се явяват алтернатива).

Това ново разбиране даде възможност от края на 2014 г. да не се предоставят ваучери за храна на лица в различни видове отпуск без това да води до изключване на извършените разходи от кръга на социалните придобивки по смисъла на ЗКПО.

Много е важно да се има предвид, че прилагането на втория алтернативен вариант, при който част от персонала се лишава от социалната придобивка „ваучери за храна“, **изключва субективни преценки**. Размерът на ваучерите за храна за всяко наето лице от персонала следва да се базира на **много ясен критерий**:

- **отработени дни през месеца и**
- **една и съща сума за отработен ден.**

При прилагане на този критерий:

- всички лица в дългосрочен отпуск нямат да получават ваучери, а
- за останалите лица от персонала стойността на ваучерите за храна е възможно да варира ежемесечно, в зависимост от отсъствието им от работа в рамките на месеца.

Всякакви други субективни решения, при които персоналът се разделя на две големи групи от гледна точка на това каква част е в дългосрочен отпуск и каква не (съответно се прилагат два различни размера на ваучерите за храна, респ. само една група получава, а друга не), според приходните органи са неприемливи и нарушаващи принципа на общодостъпност. Например, приема се, че няма да се отговори на изискването „общодостъпност“, ако например се реши, че:

- лицата в дългосрочен отпуск (*за бременност и раждане, отглеждане на дете, поради неработоспособност над един календарен месец, неплатен отпуск над един месец, и др.*) ще получават 60 лв. ежемесечно, а всички останали – 95 лв. (разяснение изх. № 26-Ш-10 от 10.01.2020 г. на ЦУ на НАП);
- служителите, които в рамките на месеца нямат нито един отработен ден (*поради ползван отпуск за временна неработоспособност, поради самоотлъчки, поради неплатен отпуск или поради отпуск за отглеждане на малко дете*) не получават ваучери за храна, а всички останали служители получават ваучери в размер на 60 лв. (разяснение изх. № 23-29-31 от 29.06.2020 г. на Дирекция „ОДОП“ - София).

В цитираните разяснения се посочва, че в тези случаи е **избран смесен подход**, а **не ясен критерий**, на база на който може да обективно да се обоснове защо различни групи лица през даден месец получават ваучери за храна в два различни размера, респ. само една група получава, а друга не. Затова се приема, че **в случая принципът на общодостъпност не е спазен**. Следователно ваучерите за храна нямат характер на социална придобивка по смисъла на **т. 34 от § 1** на ДР на ЗКПО и направеният разход от работодателя в полза на персонала следва да се третира като изплатено трудово възнаграждение в натура по смисъла на **чл. 24, ал. 1** от ЗДДФЛ, подлежащо на облагане по реда на ЗДДФЛ и съответно осигуряване по реда на осигурителното законодателство. В същия смисъл е и разяснение вх. № 96-00-310 от 11.12.2019 г. на Дирекция „ОДОП“ – Пловдив.

Така, че **ако се вземе решение на лицата в дългосрочен отпуск да не получават ваучери за храна – следва да се стъпи на критерия *отработен ден и единна сума на отработен ден***. Това обаче означава, че **при работещите лица в зависимост от отработените дни е възможно ежемесечно вариране в размера на ваучерите**.



Нещо повече, за тези които полагат труд през месеца, в разяснение изх. № М-26-С-699 от 18.01.2021 г. на ЦУ на НАП се приема, че **ваучерите за храна могат да се обвържат и с отработени часове**. Аргументът е, че след като е приемливо придобивките, свързани с хранене, да се предоставят на база отработени дни, то е допустимо техният размер да е различен за лицата, работещи на непълен работен ден [3]. В случай че **лицето работи няколко часа на ден, то няма пречка на същото да се предоставят ваучери за храна на стойност, обвързана с отработените часове**. За да се спазва обаче принципът на общодостъпност, разпределението на ваучерите за храна на база отработени часове трябва да е пропорционално спрямо разпределението на същите на база отработен ден (например сума по 80 лв. месечно за лица, работещи на осемчасов работен ден, съответно 30 лв. месечно за лица, работещи на тричасов работен ден) и на еднаква база (реално отработени дни/часове). Посочва се, че **след като предоставянето на ваучерите за храна се базира на ясен критерий, то в този случай ще е налице изпълнение на изискването за общодостъпност** на социалните придобивки, т.е. разходите за ваучери за храна ще се третират като социални разходи по смисъла на § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО, при едновременно изпълнение и на останалите критерии.

Във връзка със спазване на принципа на общодостъпност на ваучерите за храна представлява интерес и **още един въпрос**:

*Как следва да се определи сумата на ваучерите за храна на лице от персонала, работещо на основен и допълнителен трудов договор в едно и също предприятие, за да не бъде нарушена принципът на общодостъпност и разпоредбата на чл. 209, ал. 1 от ЗКПО?*

В разяснение вх. № 96-00-247 от 07.10.2021 г. на Дирекция „ОДОП“ – Пловдив се посочва че **едно лице, наето по два трудови договора ще може да получава ваучери за храна до 80 лв. месечно по всеки един от договорите (бел авт. респ. за 2022 г- до 200 лв. месечно), без това да води до:**

- нарушаване на принципа на общодостъпност и
- превишение на необлагаемата сума.

По същия начин следва да се подходи и за физическото лице, което е наето по договор за управление и контрол и трудов договор, тъй като самия данъчен закон по силата на определението, дадено с § 1, т. 34 от

допълнителните разпоредби и нормата на **чл. 204, ал. 1, т. 2** от ЗКПО, го определя като наето, т.е. то за целите на данъчното облагане е със същите права както работниците и служителите.

## **2. Равностойни ли са решенията на ръководството на предприятието и общото събрание на работниците и служителите за обвързване на правото на получаване на ваучерите за храна и техния размер с отработените дни?**

Съгласно трудовото законодателство работодателят решава каква сума може да задели за социално-битовите нужди на персонала, но начинът на разходването ѝ се решават от общото събрание на работниците и служителите (**чл. 293** от Кодекса на труда - КТ).

ЗКПО обаче предвижда и алтернативна възможност - социалната политика да се определя от ръководството на предприятието. В **т. 34 от § 1** на ДР на ЗКПО изрично е записано, че "**социалните разходи, предоставени в натура**" са отчетените като разходи **социални придобивки** по **чл. 294** от КТ и **предоставени по реда и начина**, определени:

- от **чл. 293** от КТ (т.е. общото събрание на работниците и служителите) или
- от ръководството на предприятието.

При четене на текста на разпоредбата и двата варианта звучат равностойно.

При въвеждане обаче от края на 2014 г. на възможността за дните, когато дадено лице от персонала не се явява на работа да не получава ваучери за храна, равностойността на тези два варианта бе поставена под въпрос.

Цитираното вече разяснение изх. **№ 24-34-90 от 29.09.2014 г. на ЦУ на НАП** се възприе в практиката в смисъл, че решение за обвързване на ваучерите за храна с отработен ден, което води до изключване на част от персонала за определен период от време от получаване на социалната придобивка, може да се вземе само с решение на работниците и служителите. Като следствие можеше да се достигне до извода, че решението на ръководството на предприятието за предоставяне на

ваучери за храна е легитимно само при избор на първия вариант - когато ваучерите се предоставят без изключение на целия персонал.

В тази връзка ще посоча, че съгласно актуална практика на приходната администрация и двата начина на вземане на решение за предоставяне на ваучери за храна са равностойни, независимо дали се избира първият или вторият вариант:

- разяснение вх. № 96-00-247/07.10.2021 г. на Дирекция „ОДОП“ - Пловдив:

*„за да се спазва принципът на общодостъпност, предоставянето на ваучерите за храна следва да се основава на **ясен/и критерий/и**, който да е формиран и **оповестен по един от двата алтернативни начина**: по реда на **чл. 293** от КТ чрез решение на общото събрание на работниците и служителите или от ръководството на предприятието.“*

- разяснение с изх. № 26-Ш-10/10.01.2020 г. на ЦУ на НАП:

*“...за целите на ЗКПО са налице **две равнопоставени възможности за предоставяне на социални придобивки**. Когато редът за предоставяне на ваучерите е определен от ръководството на предприятието **при разписани ясни критерии**, изискването на закона е спазено и направените от работодателят разходи могат да се третираят като социални разходи, предоставени в натура.“*

- разяснение с изх. № 23-29-31/29.06.2020 г. на Дирекция „ОДОП“ - София че:

*“за да бъде определен даден разход като социален е социалните придобивки да бъдат предоставени по реда на **чл. 293** от КТ (с решение на общото събрание на работниците и служителите) или по ред и начин, определени от ръководството на предприятието. От тази формулировка става ясно, че **за целите на ЗКПО са налице две равнопоставени възможности за предоставяне на социални придобивки**.”* Аналогичен текст е налице и в разяснение изх. № 36 от 17.01.2019 г.

- разяснение изх. № 20-00-439 от 16.12.2019 г. на Дирекция „ОДОП“ София. При анализ на кумулативното изпълнение на критериите заложи в дефиницията на § 1, т. 34 от ДР на ЗКПО относно реда и на начина на предоставяне на социалните придобивки се посочва, че:



"ЗКПО урежда **две алтернативни възможности с еднаква тежест**, както следва:

- по реда и начина, предвидени в **чл. 293** от КТ, или
- по ред и начин, определени от ръководството на предприятието."

### **3. Отказ на лице от персонала за получаване на ваучери за храна може ли да се приеме като нарушаване на принципа на общодостъпност?**

Считам, че този въпрос няма еднозначен отговор в практиката на НАП.

В разяснение изх. **№ 20-00-439 от 16.12. 2019 г.** на Дирекция „ОДОП“ - София се разглежда случай, при който управители на дружество **писмено с декларация се отказват от своето право да ползват ваучери за храна**. Становището е, че при условие, че от дружество е взето решение да се предоставят социалните придобивки на всички наети лица, в еднакъв размер и на еднаква база по един от регламентиранияте алтернативни начини (по реда и начина, предвидени в **чл. 293** от КТ, или ред и начин, определени от ръководството на предприятието), но по изрично волеизявление част от тях (в случая управителите) писмено се откажат от ползването им, следва да се приеме, че не е нарушен критерият за общодостъпност.

Аналогично тълкуване по подобен казус е дадено и в по-ранно разяснение на приходната администрация – разяснение с изх. **№ 07-00-223 от 25. 06. 2012 г.** на "ОДОП" - Пловдив.

Подобно тълкуване изглежда напълно законосъобразно, доколкото лицето не е лишено от правото да получи конкретната социална придобивка, а само решава да не се възползва от това право.

В разяснение **№ 20-00-497 от 20. 12. 2016 г.** на Дирекция „ОДОП“ – София, което не засяга предоставяне на ваучери за храна, а предоставяне на карти Мултиспорт, обаче се застъпва друга гледна точка, когато дадено лице не желае да се възползва от конкретна социална придобивка:

"Не може да приемем, че е изпълнен критерият за „общодостъпност“, ако **служителите, които не желаят да спортуват** или работят в

населено място, където няма спортен обект на доставчика **не получават никаква социална придобивка**. За да е изпълнен критерият „общодостъпност“ **работодателят следва да осигури възможност за избор между няколко социални придобивки в приблизително еднаква стойност в натура или съответстващото им заплащане в пари.**"

В последващо разяснение отново по повод карти Мултиспорт на Дирекция „ОДОП“ – София с изх. № 20-00-86/20.03.2019 г. отново е посочено, че ще е налице изпълнение на изискването за общодостъпност в случай, че работодателят дава възможност на **всички наети лица да избират дали да получат карта „Мултиспорт“ или друга алтернативна придобивка.**

С други думи, ако дадено лице от персонала не иска да се възползва от конкретна придобивка е задължение на работодателя да намери друга алтернативна такава, за да може да е спазен принципът на общодостъпност. Например, на лица които не желаят ваучери за храна, им се дава възможност да получат пари за храна на същата стойност. (Възможността за комбинация на различни размери на ваучери за храна със социална придобивка в пари е разгледана в материала: *ЗКПО. Данъчно третиране на разходи за ваучери за храна от настоящия брой.*) Ще допълня, че решението за заплащане на стойността на ваучерите за храна на част от персонала в пари е възможност да не се наруши принципът на общодостъпност и когато част от персонала работи в чужбина или в други населени места. Разбира се в случая ще са налице социални разходи в пари, които ще са признат разход по реда на **чл. 205** от ЗКПО, но ще са обект на облагане по реда на ЗДДФЛ и съответно на осигуряване по реда на осигурителното законодателство.

Все пак ще обърна внимание, че двете разяснения относно картите Мултиспорт са издадени преди цитираното по-горе разяснение с изх. № 20-00-439 от 16.12. 2019 г. на същата дирекция, в което се застъпва по-благоприятното за работодателите становище, че при писмен отказ от предоставено право на социална придобивка (в случая ваучери за храна), следва да се приеме, че принципът на общодостъпност не е нарушен. Възможно е да се приеме, че това е по-актуалната гледна точка.

#### 4. Как се доказва изискването за липса на подлежащи на принудително изпълнение публични задължения?

Важно изискване, което следва да се има предвид, по отношение на правото на преференциално третиране на ваучерите за храна е липсата на подлежащи на принудително изпълнение публични задължения.

Съгласно текст **т. 2 на ал. 1 на чл. 209 от ЗКПО**, в сила от 2021 г. възможността за освобождаване от облагане с данък на ваучерите за храна в размер до 80 лв. месечно на едно лице (б.а. 200 лв. за 2022 г.) изисква **към края на месеца, през който са начислени разходите** за ваучери, данъчно задълженото лице да **няма подлежащи на принудително изпълнение публични задължения**.<sup>[4]</sup> Уточнява се, че 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.

В тази връзка съгласно разяснение с изх. **№ М-24-36-9 от 11.06.2021 г.** на ЦУ на НАП липсата на подлежащи на принудително изпълнение публични задължения следва да е **налице към края на всеки месец**, през който се начисляват разходите, и подлежи на **доказване от страна на лицето** с относимите за това доказателства. **Доказателства** за липса на подлежащи на принудително изпълнение публични задължения за приходните органи са **разпечатки** на електронно видимата информация от информационната система на НАП **към края на съответния месец** или съхранението ѝ в електронен вид. В този смисъл е и разяснение с изх. **№ ЕП-24-29-12 от 23.11.2021 г.** на ЦУ на НАП.

Не следва да пропускате да правите такива разпечатки в края на всеки месец.

Ще допълня, че в първото от посочените писма се обръща внимание, че при **издадено разрешение за разсрочване** на публични задължения при **спазване погасителния план и при липса на други текущи задължения**, подлежащи на принудително изпълнение, ще се отговори на условието **т. 2 на ал. 1 на чл. 209 от ЗКПО** за липса на **задължения, отразени като предявени за принудително изпълнение в НАП**.

И още едно уточнение относно прилагане на изискването за **липса на публични задължения** при **договори за предоставяне на персонал**. В разяснение изх. № 24-39-130 от 14.05.2019 г. на ЦУ на НАП, потвърждавайки установената гледна точка, че за данъчни цели предприятието, което осигурява временна работа, в качеството му на работодател е данъчно задължено лице за данъка върху социалните разходи, се обръща внимание, че с оглед спецификата на трудовия договор с предприятие, което осигурява временна работа по **чл. 107р** от КТ, **условията, свързани с данъчното третиране на съответните социални придобивки, следва да се анализират при предприятието ползвател**. Това означава, че изпълнението на изискването данъчно задълженото лице да няма подлежащи на принудително изпълнение публични задължения към момента на предоставяне на ваучерите за храна за целите на прилагане на **чл. 209, ал. 1, т. 2** от ЗКПО, следва да се преценява не при предприятието работодател, **а при предприятието ползвател**. В този смисъл макар и предоставянето на информация за изпълнението на условията по **чл. 209** да зависи от волята на предприятието ползвател, неосведомеността на предприятието-работодател не влияе на преценката за изпълнение, съответно неизпълнение, от страна на предприятието ползвател на условията на **чл. 209** от ЗКПО.

[1] Виж повече за спецификата в механизма на предоставяне на ваучери за храна през 2022 г., породен от по-късното им предоставяне от страна на лицензираните оператори и увеличаване на размера им с обратна сила: "**ЗСч. ЗКПО. Относно предоставяне на ваучери за храна през 2022 г.**" и **т. 4** от материала „**Промените в Закона за корпоративното подоходно облагане през 2022 г.**“

[2] При ваучерите, отговарящи на условията на **чл. 209, ал.1** от ЗКПО, в размер до 200 лв. месечно на наето лице през 2022 г., използвани за посочените в **§ 1** на ПЗР на ЗДБРБ социални придобивки, е налице и освобождаване от облагане и по реда на ЗДДФЛ (**чл. 24, ал. 1, т. 1, б. "е"**) и от осигурителни вноски (**чл. 2, ал. 3** от *Наредба за елементите на възнаграждението и за доходите, върху които се правят осигурителни вноски*).

[3] Искам обаче да обърна внимание, че такъв подход може би е не е съгласуван с нормите на трудовото законодателство и по-конкретно **ал. 3 на чл. 138** от КТ относно правата на работниците и служителите, работещи при непълно работно време съгасно която тези лица „**не могат да бъдат поставени в по-неблагоприятно положение**

**само поради непълната продължителност на работното им време** в сравнение с работниците и служителите, които са страна по трудов договор на пълно работно време, изпълняващи същата или сходна работа в предприятието. **Те ползват същите права и имат същите задължения**, каквито имат работниците и служителите, работещи на пълно работно време, освен **ако законът поставя ползването на някои права в зависимост от продължителността на отработеното време** (б.а. например трудовото възнаграждение), **трудовия стаж, притежаваната квалификация и други.**“

[4] До 2021 г. разпоредбата изискваше данъчно задълженото лице да няма подлежащи на принудително изпълнение публични задължения **към момента на предоставяне на ваучерите**. Промяната бе породена от практическите затруднения относно доказване от страна на приходните органи именно кой е моментът на физическото предоставяне на ваучерите.