



РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ
МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ

Изх. № УМ-1.....

София, 16.04, 2022 г.

УКАЗАНИЕ

относно счетоводно отчитане, представяне и данъчно третиране на механизма на предоставяне на ваучерите за храна по чл. 209, ал. 1 от Закона за корпоративното подоходно облагане

Настоящото указание се издава на основание чл. 10, ал. 6 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП), с оглед правомощията на министъра на финансите да издава указания по чл. 10, ал. 1, т. 4 от ЗНАП, задължителни за органите на Националната агенция за приходите, и на основание чл. 15, т. 2 от Закона за счетоводството. Целта на указанието е да поясни счетоводното отчитане и данъчното третиране на механизма на предоставяне само на ваучерите за храна по чл. 209, ал. 1 от Закона за корпоративното подоходно облагане, съобразно действащата нормативна уредба, в зависимост от участниците в процеса на тяхното предлагане (отпечатване, предоставяне, ползване и осребряване). Това са оператори, работодатели, доставчици (търговци) и лица, работещи по трудови правоотношения и по договори за управление, наричани по-нататък ползватели или наети лица. Данъчното третиране, по отношение на анализирания механизъм, е свързано с прилагането на нормативната уредба, регламентирана в Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО), Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ), Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДДС) и Наредба № Н-18 от 13 декември 2006 г. на МФ за регистриране и отчитане чрез фискални устройства на продажбите в търговските обекти, изискванията към софтуерите за управлението им и изисквания към лицата, които извършват продажби чрез електронен магазин (обн. ДВ, бр. 106 от 27.12.2006 г, посл. изм. ДВ, бр. 110 от 24.12.2021 г.) (Наредба Н-18). Редът за отпечатване, предоставяне, ползване и осребряване на ваучерите за храна е определен в Наредба № 7 от 09.07.2003 г. (ДВ, бр. 66 от 25.07.2003 г., посл. изм. и доп. бр. 74 от 7.09.2018 г.; изм. с Решение № 4344 от 3.04.2018 г. на ВАС на РБ - бр. 6 от 18.01.2019 г., в сила от 18.01.2019 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 (Наредбата или Наредба № 7).

I. Данъчно третиране

1. Данъчно третиране по ЗДДС

1.1. Понятие за „ваучер“, „ваучер за конкретна цел“ и „многоцелеви ваучер“

1.1.1. Общи понятия

Определенията на понятията за „ваучер“, „ваучер за конкретна цел“ и „многоцелеви ваучер“ се съдържат в разпоредбите на § 1, т. 88, 89 и 90 от допълнителните разпоредби на ЗДДС (ДР на ЗДДС).

„Ваучер“, по смисъла на регламентираното в т. 88 на § 1 от ДР на ЗДДС, е инструмент, при който съществува задължение да бъде приет като заплащане или част от заплащане за

предоставяне на стоки или услуги и за който стоките или услугите, които ще се предоставят, или имената на лицата, които евентуално ще ги предоставят, са обозначени върху самия инструмент или в свързаната с него документация, включително в реда и условията за ползване на въпросния инструмент.

1.1.2. „Ваучер за конкретна цел“

„Ваучер за конкретна цел“ е ваучер, при който мястото на изпълнение на доставка на стоките или услугите, за които се отнася ваучерът, и дължимият данък върху добавената стойност за тези стоки или услуги могат да бъдат определени в момента на издаването на ваучера.

Съгласно чл. 131а от ЗДДС:

- продажбата на ваучер за конкретна цел от данъчно задължено лице, което действа от свое име, се смята за доставка на стоките или услугите, за които се отнася ваучерът;
- продажбата на ваучер за конкретна цел от данъчно задължено лице, което действа от името на друго данъчно задължено лице, се смята за доставка на стоките или услугите, за които се отнася ваучерът, извършена от това друго данъчно задължено лице.

Фактическото предоставяне на стоки или извършване на услуги от доставчика към лицето, предоставило ваучер за конкретна цел като заплащане или част от заплащане за получаването на тези стоки или услуги, не се смята за доставка. Когато данъчно задължено лице, предоставило стоките или услугите срещу приемане на ваучер за конкретна цел като заплащане или част от заплащане, е лице, различно от издателя на ваучера, при предоставянето на стоките или услугите, е налице доставка към издателя на ваучера.

1.1.3. „Многоцелеви ваучер“

„Многоцелеви ваучер“ е ваучер, различен от ваучер за конкретна цел.

Съгласно чл. 131б от ЗДДС:

- продажбата на многоцелеви ваучер от данъчно задължено лице, което действа от свое име, не се смята за доставка на стоките или услугите, за които се отнася ваучерът.
- фактическото предоставяне на стоки или извършване на услуги от доставчика към лицето, предоставило многоцелеви ваучер като заплащане или част от заплащане за получаването на тези стоки или услуги, е доставка.

Продажбата на многоцелеви ваучер от данъчно задължено лице, което действа от името на друго данъчно задължено лице, не се смята за доставка, извършена от това друго данъчно задължено лице. Задържането на многоцелеви ваучер след изтичане на валидността му, без да е настъпило фактическо предоставяне на стоки или извършване на услуги, не се смята за доставка на стоката или услугата.

1.2. Ваучери за храна, издадени от лице, получило разрешение от министъра на финансите по реда на чл. 209 от Закона за корпоративното подоходно облагане

По силата на Наредба № 7 чрез ваучерите за храна работодателите предоставят на ползвателите средства за храна отделно от възнаграждението им. Предоставяните ваучери за храна са средство за замяна, посредством което ползвателите получават храна и хранителни продукти срещу номиналната стойност на ваучерите в ресторанти, заведения за бързо обслужване, както и в обекти за търговия с храни, включително магазини за хранителни стоки, супермаркети, хипермаркети и др., осъществяващи дейност в съответствие с изискванията на Закона за храните. Работодателите договарят отпечатването и предоставянето на ваучери за храна чрез подписването на договор с оператор, който е получил разрешение от министъра на финансите. Ваучерите за храна се предоставят на работодателите от операторите след заплащане на номиналната стойност и възнаграждението по отпечатване на ваучерите за храна, съгласно чл. 13 ал. 2 от Наредбата.

Ваучери за храна се приемат като средство за замяна само в обекти на доставчици, които са сключили договор за обслужване с оператор. Ваучери за храна не могат да бъдат ползвани като разплащателно средство за покупката на вино, спиртни напитки, пиво, тютюневи изделия (цигари, пури, пурети, тютюн за лули, тютюн за дъвчене, тютюн за смъркане и др.), както и за замяната им срещу пари. Ако стойността на храната или хранителните продукти, закупени от ползвателя, е по-ниска от номиналната стойност на ваучера, остатъчната стойност не се връща. Операторите сключват договори за обслужване на ползватели само с доставчици, които отговарят на условията, посочени в чл. 15 от Наредбата. В договора за обслужване страните определят условията и сроковете за приемане на ваучерите за храна и изплащане на номиналната стойност на ваучерите от страна на оператора, както и размера на възнаграждението на оператора за предоставените услуги по осребряване на ваучерите за храна. Доставчиците, които са сключили договор с издателя на ваучерите, са длъжни да ги приемат като заплащане. Доставчиците, които приемат ваучерите (съгласно сключения от тях договор с оператора, който ги е издал), задължително са известни и посочени в документацията за съответния ваучер.

До февруари 2022 г. ваучерите за храна са изключени от обхвата на чл. 131а и 131б от ЗДДС. С изменението на ЗДДС с ДВ бр. 14 от 18.02.2022 г., тези ваучери попадат в обхвата на цитираните разпоредби, като съгласно § 50 от Преходните и заключителни разпоредби на закона промененото данъчно третиране се отнася до ваучери, издадени в данъчен период, следващ данъчния период, в който този закон е влязъл в сила, т.е. за ваучери, издадени през и след данъчен период до март 2022 г.

Данъчното третиране по ЗДДС на възнагражденията на оператора по чл. 13, ал. 2 и чл. 15, ал. 3 от Наредбата са по общите правила на закона.

1.2.1. Данъчно третиране на ваучерите за храна като многоцелеви ваучери съгласно чл. 131б от ЗДДС

При определяне на данъчното третирането за целите на ДДС на ваучерите за храна, следва да се има предвид, че на основание чл. 66, ал. 2 от ЗДДС се прилага намалена ставка на ДДС от 9 на сто до 31 декември 2022 г. за посочените в тази разпоредба стоки и услуги. Предвид това при замяна на стоки с ваучери за храна в търговската мрежа са възможни следните хипотези: да се закупят стоки само със ставка на ДДС 9% , само със ставка 20% или и с двете ставки, като например: храните за бебета и малки деца по приложение № 4 към ЗДДС се облагат по намалената ставка от 9%, докато хранителните продукти по принцип се облагат по стандартната ставка на ДДС (20 %).

Предвид това, че ваучерите за храна могат да се използват както за закупуването на стоки, които се облагат с 20 %, така и с 9 % данък, то към момента на издаването им е невъзможно да бъде еднозначно определен дължимия ДДС за стоките или услугите, за които те ще бъдат използвани. Мястото на изпълнение на доставката на стоките или услугите, за които се отнася ваучерът, както и конкретният доставчик, могат да бъдат определени в момента на издаването на ваучера – на територията на страната. Тоест условията за определяне на ваучерите за храна като „ваучери за конкретна цел“ не са изпълнени и следователно същите следва да се разглеждат като „многоцелеви ваучери“.

В този случай, данъчното третиране съгласно чл. 131б от ЗДДС на ваучерите за храна на различните етапи от тяхното предоставяне и използване е следното:

- **Предоставяне на ваучери за храна от оператор на работодател**

За целите на ЗДДС предоставянето на ваучер за храна от оператор на ваучери за храна към работодател, не се смята за доставка на стоките или услугите, за които се отнася ваучерът, на основание чл. 131б, ал. 1 от ЗДДС.

- **Предоставяне на ваучери за храна от работодател на ползватели**

Предоставянето на ваучерите за храна от работодателите на ползвателите, не представлява доставка за целите на ЗДДС, на основание чл. 131б, ал. 1 от ЗДДС.

• Предоставяне на стоки и услуги от търговец/доставчик на ползватели срещу ваучери за храна

Фактическото предоставяне на стоки или извършването на услуга от доставчика към ползвателя, предоставил ваучера за храна като заплащане или част от заплащане за получаването на тези стоки и услуги, е доставка, която подлежи на облагане с ДДС, на основание чл. 131б, ал. 2 от ЗДДС. Данъчното събитие на тази доставка възниква по общите правила на ЗДДС - на датата, на която е прехвърлено правото на собственост или друго вещно право, както и всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик, или на датата, когато услугата е извършена. Данъчната основа на доставката на стоки, предоставени срещу многоцелеви ваучер за храна, е равна на платената за ваучера сума или, при липсата на информация за тази сума, на паричната стойност, посочена върху самия ваучер, или в свързаната с него документация, без данъка по този закон, свързан с доставените стоки или услуги (чл. 26, ал. 10 от ЗДДС), т. е приема се, че данъкът се смята включен в номиналната стойност на ваучера за храна. В този смисъл, данъчната основа се изчислява, като от номиналната стойност на ваучера за храна се изключи размерът на данъка, например: ваучера за храна с номинал 10 лв., данъчна ставка 9 на сто, то данъчната основа е 9,17 лв. и ДДС 0,83 лв. Документирането на извършената от търговеца/доставчика към ползвателя доставка се извършва съобразно разпоредбата на чл. 113 от ЗДДС. Необходимо е да се има предвид, че на основание на чл. 113, ал. 3 от ЗДДС фактура може да не се издава за доставки, по които получателят (ползвателят) е данъчно незадължено физическо лице. За търговеца/доставчика на стоките или услугите е налице право на приспадане на данъчен кредит за начисления му данък за получените стоки или услуги, свързани с доставки, за които е приел ваучера. Това право възниква и се упражнява по общите правила на чл. 69, при ограниченията на чл. 70 и при условията на чл. 71 от ЗДДС.

Нормата на чл. 118, ал. 1 от ЗДДС задължава всяко лице (регистрирано и нерегистрирано по реда на закона) да регистрира и отчита извършените от него доставки/продажби чрез издаване на фискална касова бележка от фискално устройство (фискален бон) или чрез издаване на касова бележка от интегрирана автоматизирана система за управление на търговската дейност (системен бон), независимо от това дали е поискан друг данъчен документ. Съгласно чл. 118, ал. 3 от ЗДДС фискалният и системен бон са хартиени документи, регистриращи продажба/доставка на стока или услуга в търговски обект, по която се плаща в брой, с чек, с ваучер, с банкова кредитна или дебитна карта или с други заместващи парите платежни средства, издадени от въведено в експлоатация фискално устройство от одобрен тип (ФУ) или от одобрена интегрирана автоматизирана система за управление на търговската дейност (ИАСУТД).

За извършената от търговеца/доставчика към ползвателя доставка/продажба, плащането по която се извършва с ваучер, възниква задължение за регистриране и отчитане чрез издаване на фискална касова бележка от ФУ или касова бележка от ИАСУТД, предвид разпоредбата на чл. 118, ал. 3 от ЗДДС. Разпоредбата на чл. 27, ал. 1 от Наредба № Н-18 задължава лицата да регистрират всяка продажба на стока или услуга по данъчни групи според вида на продажбите. Във фискалната касова бележка задължително трябва да се отрази обща сума за плащане и начин/и на плащане (чл. 26, ал. 1, т. 8 от Наредба № Н-18). За целите на отчетността и проследяване на постъпилите плащания, плащанията с ваучери за храна е препоръчително да се обособят като отделен вид плащане, при условие на проследимост на ваучера. При възприемане на такъв подход в дневния финансов отчет на отделен ред ще се отпечата реализираният оборот само от този вид плащания – с ваучер за храна. Това ще даде информация за целите на коректното счетоводно отчитане на стоките. Когато се извършва смесено плащане по една доставка, например чрез плащане „с ваучер за

храна“ и „в брой“, фискалната касова бележка се издава за цялата стойност на продажбата, като приключването ѝ се извършва с два вида плащания: „с ваучер за храна“ за сумата, която ще бъде заплатена чрез него, и „в брой“ за сумата, която ще бъде заплатена в брой.

• Предоставяне за осребряване на ваучери за храна от търговеца/доставчика на стоки и услуги на оператора на ваучери за храна

Доставчикът на стоките и услугите предоставя ваучерите за храна на оператора за осребряване, който от своя страна изплаща номиналната стойност на ваучерите. В случая, за целите на облагане с ДДС, не е налице доставка от търговеца/доставчика към оператора - издател на ваучера.

1.2.2. Данъчно третиране на ваучерите за храна като ваучери за конкретна цел по смисъла на чл. 131а от ЗДДС след 31 декември 2022 г.

Преценката на данъчното третиране на ваучерите за храна следва да бъде съобразено с разпоредбата на § 1, ал. 2 - 6 на ПЗР на Закона за държавния бюджет на Република България за 2022 г. по отношение на обхвата на стоките и услугите, за които може да бъдат заменени тези ваучери, както и с евентуално разширяване на обхвата на стоките и услугите за периоди след 31.12.2022 г., както и по отношение на възможно ползване на ваучери.

При положение, че след 31 декември 2022 г. срокът за прилагане на намалената ставка за стоките и услугите по чл. 66, ал. 2 от ЗДДС, които могат да се заменят с ваучери за храна, не бъде удължен, то ваучерите за храна ще се използват само за заплащането на стоки или услуги, облагани с ДДС по стандартната ставка – 20 %. В този случай предвид факта, че към момента на издаването на ваучерите е възможно да бъде еднозначно определен дължимият ДДС за стоките или услугите, за които ще бъдат използвани, както и мястото на изпълнение и конкретният доставчик, то същите ще се разглеждат като „ваучери за конкретна цел“ по смисъла на чл. 131а от ЗДДС.

В случай че ваучерите за храна се определят като ваучери за конкретна цел, данъчното третиране съгласно чл. 131а от ЗДДС на различните етапи от тяхното предоставяне и използване е следното:

• Предоставяне на ваучери за храна от оператор на ваучери за храна на работодател

Предоставянето на ваучер за храна от оператор на ваучери за храна към работодател се смята за доставка на стоките или услугите, за които се отнася ваучерът, на основание чл. 131а, ал. 1 от ЗДДС, доколкото операторът съгласно чл. 22, ал. 1 от Наредбата № 7 е лицето, което е получило разрешение за осъществяване на дейност като оператор от министъра на финансите. На датата на предоставянето на ваучера за храна възниква данъчно събитие по смисъла на чл. 25, ал. 2 от ЗДДС за доставката на стоките или услугите, за които се отнася ваучерът. За целите на облагането с ДДС, съгласно чл. 26 от ЗДДС, данъчната основа се определя на базата на всичко, което включва възнаграждението, получено от или дължимо на доставчика (оператора) във връзка с доставката на стоката или услугата, без данъка по този закон. В този смисъл се приема, че данъкът се смята включен в номиналната стойност на ваучера за храна и данъчната основа се изчислява, като от тази стойност, посочена върху самия ваучер за храна, се изключи размерът на данъка. Документирането на доставката от оператора към работодателя се извършва съгласно чл. 113 от ЗДДС.

• Предоставяне на ваучерите за храна от работодател на ползватели

Доколкото съгласно Наредба № 7 работодателят не е лице разпространител/дистрибутор на ваучери за храна срещу договорена за това комисионна и предвид разпоредбата на чл. 13, ал. 1 от Наредбата, съгласно който работодателите договарят отпечатването и предоставянето на ваучери за храна чрез подписването на договор с оператор, който е получил разрешение от министъра на финансите, и изискването на чл. 22, ал. 2, т. 2 от Наредбата същият да бъде посочен на ваучера за храна, то предоставянето на ваучер за храна от работодателя към ползвателя, се смята за доставка на стоките или

услугите, за които се отнася ваучерът, на основание чл. 131а, ал. 1 от ЗДДС. Работодателите предоставят ваучерите за храна на ползвателите по силата на чл. 2 от Наредба № 7, като средства за храна без заплащане и отделно от възнаграждението им, което за целите на ЗДДС представлява безвъзмездна доставка. Следва да се има предвид, че за работодателя не възниква право на данъчен кредит за начисления данък за получените стоки или услуги, свързани с тези доставки, на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС, предвид че същите не попадат в точките по ал. 3 от същия член.

- Предоставяне на стоки или услуги от търговец/доставчик на ползвател

Фактическото предоставяне на стоки или извършване на услуги от доставчика към лицето, предоставило ваучер за храна като заплащане или част от заплащане за получаването на тези стоки или услуги, не се смята за доставка съгласно чл. 131а, ал. 3 от ЗДДС. В този смисъл, при предоставянето на стоките или услугите от доставчика на същите на ползвателя не следва да се начислява ДДС.

За целите на прилагането на Наредба № Н-18, фактическото предоставяне на стоки или извършване на услуги от доставчика към лицето, предоставило ваучер за храна като заплащане или част от заплащане за получаването на тези стоки или услуги, обаче представлява продажба, която следва да бъде регистрирана и отчетена чрез издаване на фискална касова бележка от ФУ или касова бележка от ИАСУТД, предвид разпоредбата на чл. 118, ал. 3 от ЗДДС. Регистрирането и отчитането с касова бележка е аналогично на посоченото в т. 1.2.1. Съгласно чл. 119 от ЗДДС, за доставките, за които издаването на фактура не е задължително, доставчикът - регистрирано по този закон лице, съставя отчет за извършените продажби, който съдържа обобщена информация за тези доставки за съответния данъчен период. Предвид, че в случая не е налице доставка, издадените фискални касови бележки от ФУ или касови бележки от ИАСУТД при предоставянето на стоките или услугите от търговеца срещу ваучери за храна на ползвателите, не следва да се включват в отчета за извършените продажби по чл. 119 от ЗДДС, както и да се издава фактура по чл. 113 от ЗДДС.

- Предоставяне за осребряване на ваучери за храна от търговеца/доставчика на стоки и услуги на оператора на ваучери за храна

По силата на чл.131а, ал. 4 от ЗДДС, когато търговецът/доставчикът предоставил стоките или услугите срещу приемане на ваучер за храна като заплащане или част от заплащане, е лице, различно от оператора на ваучерите за храна, при предоставянето на стоките или услугите е налице доставка към оператора на ваучерите за храна. За доставката се прилагат общите правила на ЗДДС.

За търговеца/доставчика на стоките е налице право на приспадане на данъчен кредит за начисления му данък за получените стоки или услуги, свързани с тази доставка. Това право възниква и се упражнява по общите правила на чл. 69, при ограниченията на чл. 70, и при условията на чл. 71 от ЗДДС.

За оператора също е налице право на приспадане на данъчен кредит за начисления му данък за получените стоки или услуги, свързани с тази доставка. Това право възниква и се упражнява по общите правила на чл. 69, при ограниченията на чл. 70, и при условията на чл. 71 от ЗДДС.

2. Данъчно третиране по ЗКПО относно ваучерите за храна по чл. 209, ал. 1 от същия закон

Съгласно чл. 204, ал. 1, т. 2, буква „б“ от ЗКПО с данък върху разходите се облагат документално обоснованите социални разходи, предоставени в натура на работници и служители и лица, наети по договор за управление и контрол (наети лица) – ваучери за храна.

Законът изрично определя, съгласно § 1, т. 34 от допълнителните разпоредби, че „Социални разходи, предоставени в натура“ са отчетените като разходи социални придобивки по чл. 294 от Кодекса на труда и предоставени по реда и начина, определени от чл. 293 от Кодекса на труда 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.

Също така, съгласно § 1, т. 36 от допълнителните разпоредби „ваучери за храна“ са вид книжа за замяна, предоставени чрез работодателя на работниците и служителите, включително на 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.

С разпоредбата на чл. 209 от закона е въведено данъчно облекчение, съгласно което не се облагат с данък социалните разходи по чл. 204, ал. 1, т. 2, буква „б“ в размер до 80 лв. месечно, предоставени под формата на ваучери за храна 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 въз основа на конкурс.

Данъчна основа, съгласно чл. 214 от ЗКПО, за данъка върху социалните разходи за ваучери за храна е сумата от данъчните основи за месеците на календарната година, определени както следва:

- превишението на разходите за ваучери за храна над 80 лв. за календарния месец за всяко наето лице;
- целият размер на начислените разходи за ваучери за храна за календарния месец, когато не са изпълнени условията по чл. 209 от ЗКПО.

Данъчната ставка на данъка върху разходите относно разходите за ваучери за храна е 10 на сто, като данъчно задължени лица за данъка са всички работодатели или възложители по договори за управление и контрол. Данъкът върху разходите се декларира с годишната данъчна декларация, подавана от данъчно задълженото лице и се внася до 30 юни на следващата година.

Съгласно чл. 206 от ЗКПО разходът и данъкът върху него се признават за данъчни цели в годината на начисляване и не формират данъчна временна разлика по реда на глава осма. Предвид, че цялата сума (номиналната стойност) на ваучера за храна представлява социален разход, предоставен в натура, при условие че са изпълнени всички условия за това, то същият е признат за данъчни цели. Данъкът върху разходите е окончателен.

По отношение на регламентираното в чл. 13, ал. 2 от Наредба № 7 заплащане на възнаграждение по отпечатване на ваучерите за храна от работодателите на операторите, следва да се има предвид, че разходът на работодателите, свързан с това възнаграждение не

е социален разход, предоставен в натура и не попада в обхвата на разходите за ваучери за храна, както и не се облага с данък върху разходите. Във връзка с признаването на възнаграждението като разход за данъчни цели при работодателя, от една страна, и като приход за данъчни цели при оператора, от друга страна, не е налице специфично данъчно третиране и се прилага общият ред на ЗКПО. По същия начин за данъчни цели се третира и възнаграждението от доставчика на оператора за предоставените услуги по осребряване на ваучерите за храна (чл. 15, ал. 3 от Наредба № 7).

Допълнителни облекчения за 2022 г., свързани с ваучерите за храна по чл. 209, ал. 1 от ЗКПО

С § 1 на преходните и заключителни разпоредби на Закона за държавния бюджет на Република България за 2022 г. се въвеждат временни, само за 2022 г., допълнителни облекчения и възможности за ползване на ваучерите за храна.

Съгласно § 1, ал. 2 - 6 на преходните и заключителни разпоредби на Закона за държавния бюджет на Република България за 2022 г. е въведена правна възможност ваучерите за храна по чл. 209, ал. 1 от ЗКПО, издадени в рамките на утвърдената обща годишна квота за 2022 г., а именно 1 млрд. лв., да могат да се използват и за заплащане на ползвани за битови нужди, електрическа и топлинна енергия, природен газ и вода, на дейности, осъществявани от културни организации по Закона за закрила и развитие на културата и на показ на филми съгласно Закона за филмовата индустрия. В тази връзка е предвидено операторите да сключват договори с доставчици, които са лица, осъществяващи дейност по предоставяне на електрическа и топлинна енергия, природен газ и вода за битови нужди, културни организации по Закона за закрила и развитие на културата, и лица, осъществяващи показ на филми съгласно Закона за филмовата индустрия.

С цел коректно прилагане на правилата по отношение на ваучерите за храна през 2022 г. изрично с разпоредбата на § 1, ал. 5 на преходните и заключителни разпоредби на Закона за държавния бюджет на Република България за 2022 г. се въвежда задължението за операторите да предоставят на работодателите и ползвателите списъци с обекти, когато са сключили договори с такива, които приемат отпечатаните от съответния оператор ваучери за заплащане на ползвани за битови нужди електрическа и топлинна енергия, природен газ и вода, на дейности, осъществявани от културни организации по Закона за закрила и развитие на културата и на показ на филми съгласно Закона за филмовата индустрия.

Също така, с ал. 6 е изяснено, че заплащането на ползвани за битови нужди електрическа и топлинна енергия, природен газ и вода, на дейности, осъществявани от културни организации по Закона за закрила и развитие на културата и на показ на филми съгласно Закона за филмовата индустрия може да се извършва и с ваучерите за храна, които са издадени през 2022 г. във връзка с отменения чл. 1, т. 1 от Закона за прилагане на разпоредби на Закона за държавния бюджет на Република България за 2021 г., Закона за бюджета на държавното обществено осигуряване за 2021 г. и Закона за бюджета на Националната здравноосигурителна каса за 2021 г. и преди обнародването в Държавен вестник на Закона за държавния бюджет на Република България (ДВ, бр. 18 от 4.03.2022 г.), т.е. тези ваучери за храна, издадени по индивидуални квоти, предоставени на оператори на основата на заповед на министъра на финансите № ЗМФ-64/28.01.2022 г.

Освен разширяване на обхвата на ваучерите за храна по квота от 2022 г. по отношение на това за какво могат да бъдат използвани е увеличен размерът на ваучерите за храна, който не се облага с данък върху разходите. Съгласно § 1, ал. 7 на преходните и заключителни разпоредби на Закона за държавния бюджет на Република България за 2022 г. размерът на необлагаемите с данък върху разходите ваучери за храна по чл. 209, ал. 1 от ЗКПО е увеличен от до 80 лв. на до 200 лв. месечно за всяко наето лице.

В тази връзка и предвид това, че Законът за държавния бюджет на Република България за 2022 г. влиза в сила от 1 януари 2022 г., е предвидена и преходна норма (§ 2 от преходните и заключителни разпоредби на Закона за изменение на Закона за корпоративното подоходно облагане (ДВ, бр. 17 от 2022 г., в сила от 1.01.2022 г.)), с която се урежда възможността за предоставяне на допълнителни ваучери за храна за всеки от месеците, за които такива вече са предоставени, до достигането на 200 лв. месечно на наето лице. Едновременно с това, със същата разпоредба се предвижда през 2022 г. ваучерите за храна по чл. 209, ал. 1 да могат да се предоставят на всяко наето лице и в следващ месец от 2022 г., като не се облагат с данък върху разходите, когато общият размер на предоставените ваучери за храна през съответния месец е до законово установения необлагаем размер за всеки от месеците, за които се отнасят предоставените ваучери, за всяко наето лице. Разпоредбата е продиктувана както от невъзможността за предоставяне на индивидуални квоти за 2022 г. в началото на годината, съответно невъзможността за предоставяне на ваучери на наетите лица за този период, поради утвърждаването на общата годишна квота за предоставяне на ваучери за храна за 2022 г. в хода на годината, така и от увеличаването на необлагаемия размер на ваучерите за храна за 2022 г.

Следва да се има предвид, че съгласно §1, т. 34 от допълнителните разпоредби на ЗКПО социални разходи, предоставени в натура са отчетените като разходи социални придобивки по чл. 294 от Кодекса на труда и предоставени по реда и начина, определени от чл. 293 от Кодекса на труда, а именно с решение на общото събрание на работниците и служителите, или от ръководството на предприятието. Също така, в Наредба № 7 е предвидено ваучерите за храна да се предоставят при условия, уговорени между работодателя и представителя/ите на работниците и служителите и/или на представителя/ите на национално представителните синдикални организации в предприятието. В тази връзка предоставянето на ваучери за храна, в това число новият размер и месеците, за които се отнася новият размер, следва да бъдат съобразени с тези нормативни изисквания.

С § 1, ал. 8 на преходните и заключителни разпоредби на Закона за държавния бюджет на Република България за 2022 г. е регламентирана данъчната основа за определяне на данъка върху разходите по отношение на разходите за ваучери за храна за 2022 г. (чл. 204, ал. 1, т. 2, буква „б“ от ЗКПО), която е сумата от данъчните основи за месеците на 2022 г., определени както следва:

- данъчната основа за определяне на данъка върху разходите за календарния месец е превишението на тези разходи над 200 лв., в т. ч. размера на вече предоставени ваучери за храна, за всеки от месеците, за които се отнасят за всяко наето лице;
- когато не са изпълнени условията за освобождаване от данък по чл. 209 от ЗКПО, данъчната основа за определяне на данъка върху разходите е целият размер на начислените разходи за календарния месец. В този случай данъчната основа ще се определи по този ред и ще бъде целият размер на начислените разходи за календарния месец.

В допълнение на предвидената специфична уредба в § 1 на преходните и заключителни разпоредби на Закона за държавния бюджет на Република България за 2022 г., по отношение на ваучерите за храна се прилагат съответно правилата на ЗКПО и Наредба № 7.

Примери за определяне на данъчната основа за 2022 г.:

Пример 1: В случай на непредоставяне на ваучери за храна за месец януари 2022 г. поради липса на ваучери за храна при работодателя, свързана с правната невъзможност за предоставяне на индивидуални квоти на операторите, работодател може да предостави дължимите, но непредоставени ваучери за храна за месец януари 2022 г. например през месец

март 2022 г., като данъчната основа за облагане с данък върху разходите за месец март би била сумата над 400 лв. (200 лв. за месец януари и 200 лв. за месец март).

Пример 2: В случай, в който за месеците януари, февруари и март 2022 г. са предоставени ваучери за храна на стойност 80 лв. на всяко наето лице за всеки от тези месеци, работодателят **може, но законът не го задължава**, например през месец април 2022 г. да предостави на наетите лица заедно с ваучерите за храна в размер на 200 лв. за месец април 2022 г. и ваучери за храна за месеците януари, февруари и март 2022 г. на стойност до 120 лв. (разликата между новия размер от 200 лв. и размера на вече предоставените ваучери за храна от 80 лв.) за всеки от трите месеца. В този случай данъчна основа за облагане с данък върху разходите за месец април ще бъде размерът на предоставените ваучери за храна на стойност **над 800 лв.**, като в тези 800 лв. са включени вече предоставените за месец януари, февруари и март ваучери за храна в размер по 80 лв. на месец или общо 240 лв. за трите месеца. Това означава, че през месец април работодателят може да предостави ваучери за храна в размер до 560 лв., които се отнасят за месец април и добавка за месеците от януари до март (200+120+120+120), които няма да подлежат на данъчно облагане, ако са спазени всички други условия за освобождаване от данък по чл. 209 от ЗКПО.

Следва да се има предвид, че за да бъдат валидни примерите, както и при всички други случаи на предоставяне на ваучери за храна, е необходимо да бъдат спазени условията за предоставяне на социален разход в натура, регламентирани в определението в § 1, т. 34 от допълнителните разпоредби на ЗКПО.

3. Данъчно третиране по ЗДДФЛ относно ваучерите за храна по чл. 209, ал. 1 от ЗКПО

Съгласно чл. 24, ал. 2, т. 1, буква „е“ от ЗДДФЛ в облагаемия доход от трудови правоотношения не се включва стойността на ваучерите за храна, получени в размера и по реда на ЗКПО, т.е. ваучерите за храна, които са предоставени по реда на чл. 209, ал. 1 от ЗКПО се третират като необлагаем доход за наетите лице.

В случаите, в които на наетите лица са предоставени ваучери за храна на стойност, която надвишава тази, определена в чл. 209, ал. 1 и разликата между по-високия размер на предоставените ваучери и необлагаемия размер е обложена с данък върху разходите по чл. 204, ал. 1, т. 2, буква „б“ от ЗКПО, за тази разлика се прилага разпоредбата на чл. 24, ал. 2, т. 9 във връзка с чл. 16, ал. 2 от ЗДДФЛ, съгласно която в облагаемия доход от трудови правоотношения не се включват социалните разходи за сметка на работодателя, обложени по реда на ЗКПО.

Данъчното третиране на ваучерите за храна по реда на ЗДДФЛ във връзка с въведените временни мерки за 2022 г. не се променя.

II. Счетоводно отчитане на сделките с ваучери за храна

В общоприетия смисъл „Ваучер“ е документ, който дава право на неговия приносител да получи стоки, услуги или отстъпки от стойността на стоките или услугите. За целите на данъчното третиране в данъчните закони са дадени легални дефиниции на понятието „Ваучери за храна“. Съгласно ЗКПО това са вид книжа за замяна, предоставени чрез работодателя на работниците и служителите, включително на 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.

1. Счетоводно отчитане на ваучерите за храна по чл. 209, ал. 1 от ЗКПО, които по смисъла на чл. 131б от ЗДДС са многоцелеви ваучери.

При многоцелевите ваучери, съгласно разпоредбите на ЗДДС, не е налице доставка между оператора и работодателя, между работодателя и работника и между доставчика (търговеца) и оператора, съответно не се начислява ДДС.

1.1. Счетоводно отчитане на многоцелеви ваучери при операторите:

Операторите водят отчетност на броя и серийните номера на отпечатаните от тях ваучери за храна. Операторите са длъжни да осребряват всички издадени от тях ваучери, които са пуснати в обращение и са валидни към датата на приемането им, както и един месец след изтичане на срока на валидност на ваучерите.

Всички плащания между оператори и работодатели и между оператори и доставчици на стоки и услуги се извършват по банков път. Работодателите заплащат номиналната стойност на ваучерите по специални банкови сметки, открити от операторите, наречени „ваучери за храна“. Салдото по сметките „ваучери за храна“ на операторите трябва да е равно на номиналната стойност на пуснатите от тях в обращение ваучери за храна.

Съгласно определенията дадени в т. 2 на Счетоводен стандарт (СС) 18 - Приходи, не се считат за приходи събраните суми от името на трети лица, като например данък върху добавената стойност, застраховки, суми, събрани от името на възложителя, и други, които предприятието получава, но те не водят до увеличаване на собствения капитал.

Примерните счетоводни записи при операторите са следните:

При плащане на номиналната стойност на ваучерите от работодателите:

Дт с/ка Банкова сметка „Ваучери за храна“

Кт с/ка Разчети за ваучери за храна

За начисляване на договореното възнаграждение с работодателя:

Дт с/ка Клиенти

ан. Работодател „Х“

Кт с/ка Приходи от услуги

Кт с/ка ДДС за продажби

При плащане на договореното възнаграждение от работодателя:

Дт с/ка Парични средства

Кт с/ка Клиенти

ан. Работодател „Х“

Счетоводните записи за начисляване на размера на възнаграждението на оператора за предоставените услуги по осребряване на ваучерите за храна от доставчиците стоки и услуги са аналогични с тези за работодателите.

При плащане на ваучери, предоставени за осребряване от доставчиците (търговците) – с номиналната им стойност:

Дт с/ка Разчети за ваучери за храна

Кт с/ка Банкова сметка „Ваучери за храна“

Счетоводното отчитане на извършените от операторите разходи по отпечатване, разпространение и съхранение на ваучерите за храна се осъществява в съответствие с общия ред на счетоводното законодателство и възприетата от предприятието счетоводна политика.

1.2. Счетоводно отчитане на многоцелеви ваучери при работодателите:

Чрез ваучерите за храна работодателите предоставят на лица (ползватели), работещи по трудови правоотношения и по договори за управление и контрол, средства за храна отделно от възнаграждението им.

Работодателите договарят отпечатването и предоставянето на ваучери за храна чрез подписването на договор с оператор, който е получил разрешение от министъра на финансите. Ваучерите за храна се предоставят на работодателите от операторите след заплащане на номиналната стойност и възнаграждението по отпечатване на ваучерите за храна. При частично или неизвършено плащане доставката на заявените и отпечатани ваучери за храна се задържа до пълното уреждане на паричните задължения на работодателя.

Примерните счетоводни записи при работодателите са следните:

При плащане на номиналната стойност на ваучерите на оператора:

Дт с/ка Оператори на ваучери за храна

Кт с/ка Разплащателна сметка

При получаването на ваучерите от оператора:

Дт с/ка Други парични средства „Ваучери за храна“

Кт с/ка Оператори на ваучери за храна

За възнаграждението на оператора за отпечатването на ваучерите за храна:

Дт с/ка Разходи за външни услуги

Дт с/ка ДДС за покупки с право на данъчен кредит

Кт с/ка Доставчици

ан. Оператори на ваучери за храна

Предоставяне на ваучерите на работниците и служителите - включва номиналната им стойност към размера на социалните плащания за съответния месец:

Дт с/ка Разходи за персонал

ан. Социални разходи – ваучери

Кт с/ка Персонал

Изплащане на ваучерите на работниците и служителите

Дт с/ка Персонал

Кт с/ка Други парични средства „Ваучери за храна“

При прекратяване на трудовото правоотношение или договора за управление и контрол, работниците или служителите са длъжни да върнат на работодателя неизползваните ваучери. Счетоводните статии следва да бъдат коригираци (сторнировъчни) на първоначално съставените.

Неизползваните ваучери след изтичане на срока на валидност на ваучерите остават за сметка на работниците и служителите.

1.3. Счетоводно отчитане на многоцелеви ваучери при доставчиците (търговците):

Търговците следва да признават приходи от продажбата на хранителни стоки, прилагайки установените принципи в СС 18 – Приходи, съгласно който приходите включват brutните потоци от икономически изгоди, получени от и дължими на предприятието, когато тези потоци водят до увеличаване на собствения капитал отделно от увеличенията, свързани с вноските на собствениците. Съгласно т. 6.1 от същия стандарт приходи от продажбата на продукцията и стоки се признава, когато са изпълнени едновременно следните условия:

а) продавачът е прехвърлил на купувача значителни рискове и изгоди, свързани със собствеността на продукцията и стоките;

б) продавачът не запазва участие в управлението или ефективен контрол върху продаваните продукция и стоки;
в) сумата на прихода може да бъде надеждно изчислена;
г) продавачът има икономическа изгода, свързана със сделката по продажбата;
д) направените разходи или тези, които ще бъдат направени във връзка със сделката, могат надеждно да бъдат изчислени.

Текущите и авансовите плащания от клиентите не са приход, ако не са налице критериите за признаване на прихода.

Примерните счетоводни записи при търговците са следните (*следва да се има предвид, че ДДС е включен в номиналната стойност на ваучера*):

При използване на ваучерите за покупка на хранителни стоки в търговската мрежа:

Дт с/ка Ваучери за храна

Кт с/ка Приходи от продажба на стоки

Кт с/ка ДДС за продажби

При плащане на отчетени ваучери, предоставени за осребряване от търговците – с номиналната им стойност:

Дт с/ка Разплащателна сметка

Кт с/ка Ваучери за храна

За възнаграждението на оператора за предоставените услуги по осребряване на ваучерите за храна:

Дт с/ка Разходи за външни услуги

Дт с/ка ДДС за покупки с право на данъчен кредит

Кт с/ка Доставчици

ан. Оператори на ваучери за храна

Тъй като заплащането на стоката или услугата от страна на купувача – крайния потребител, става с книжа за замяна (ваучери за храна), които се използват като разплащателно средство, а не посредством внасяне на пари в наличност по платежна сметка, кредитен превод, директен дебит или наличен паричен превод, извършен чрез доставчик на платежна услуга по смисъла на Закона за платежните услуги и платежните системи, или чрез пощенски паричен превод, извършен чрез лицензиран пощенски оператор за извършване на пощенски парични преводи по смисъла на Закона за пощенските услуги, то продавачът – доставчик на стоки и услуги, е задължен да издаде фискална касова бележка от фискално устройство по смисъла на Наредба № Н-18 от 13 декември 2006 г. за регистриране и отчитане чрез фискални устройства на продажбите в търговските обекти, изискванията към софтуерите за управлението им и изискванията към лицата, които извършват продажби чрез електронен магазин. Фискалната касова бележка е документ, регистриращ платената от клиента сума за доставка на стока и/или услуга в търговски обект, по която се заплаща в брой, с чек, с ваучер, с банкова кредитна или дебитна карта или с други заместващи парите платежни средства съгласно чл. 118, ал. 3 от ЗДДС.

Съгласно чл. 14, ал. 3 от Наредба № 7, когато сумата на закупените храни или хранителни стоки е по-ниска от номиналната стойност на ваучера, ползвателят няма право да получи остатък до номиналната стойност на предоставения ваучер. В този случай търговецът следва да отчете разликата между номиналната стойност на ваучера и действително употребената сума като текущ приход, по кредита на с/ка „Други приходи“.

За 2022 г. обхвата на ваучерите за храна се разшири и включва възможността за заплащане на разходи за битови нужди електрическа и топлинна енергия, природен газ и вода, на дейности, осъществявани от културни организации по Закона за закрила и развитие

на културата и на показ на филми съгласно Закона за филмовата индустрия. Счетоводното им отчитане е аналогично като при разгледаната схема с доставчиците/търговците на хранителни стоки.

2. Счетоводно отчитане на ваучерите за конкретна цел по смисъла на чл. 131а от ЗДДС.

В случай, когато се предоставят ваучери за конкретна цел, е налице доставка между:

- *оператора и работодателя – облагаема с ДДС;*
- *работодателя и работниците и служителите – безвъзмездна;*
- *доставчика (търговеца) и оператора – облагаема с ДДС.*
- *Следва да се има предвид, че съгласно разпоредбата на чл. 67 от ЗДДС, данъкът е включен в номиналната стойност на ваучера.*
- *Предоставянето на стоките и услугите от търговеца на лицето, краен потребител, заплащащо стоките или услугите с ваучер за храна - не е налице доставка по смисъла на ЗДДС.*

2.1. Счетоводно отчитане на ваучерите за конкретна цел при операторите:

Примерните счетоводни записи при операторите са следните:

При плащане на номиналната стойност на ваучерите от работодателите:

Дт с/ка Банкова сметка „Ваучери за храна“

Кт с/ка Клиенти

ан. Работодател „Х“

При предаване на отпечатаните ваучери на работодателя:

Дт с/ка Клиенти

ан. Работодател „Х“

Кт с/ка Разчети за ваучери

Кт с/ка ДДС за продажби

За начисляване на договореното възнаграждение с работодателя:

Дт с/ка Клиенти

ан. Работодател „Х“

Кт с/ка Приходи от услуги

Кт с/ка ДДС за продажби

При плащане на договореното възнаграждение от работодателя:

Дт с/ка Парични средства

Кт с/ка Клиенти

ан. Работодател „Х“

Счетоводните записи за начисляване на размера на възнаграждението на оператора за предоставените услуги по осребряване на ваучерите от доставчиците стоки и услуги са аналогични с тези за работодателите.

При получаване на фактура от доставчика за ваучерите за осребряване:

Дт с/ка Разчети за ваучери

Дт с/ка ДДС за покупки с право на данъчен кредит

Кт с/ка Доставчици

ан. Търговец

При плащане на отчетени ваучери, предоставени за осребряване от доставчиците (търговците) – с номиналната им стойност:

Дт с/ка Доставчици
ан. Търговец
Кт с/ка Банкова сметка „Ваучери за храна“

2.2. Счетоводно отчитане на ваучерите за конкретна цел при работодателите:

На основание разпоредбите на ЗДДС, работодателят няма право на данъчен кредит за закупените от оператора ваучери за конкретна цел, както и за услугата по отпечатването на ваучерите.

Примерните счетоводни записи при работодателите са следните:

При плащане на **номиналната** стойност на ваучерите на оператора:

Дт с/ка Оператори на ваучери
Кт с/ка Разплащателна сметка

При получаването на ваучерите от оператора:

Дт с/ка Други парични средства „Ваучери“
Кт с/ка Оператори на ваучери

За възнаграждението на оператора за отпечатването на ваучерите:

Дт с/ка Разходи за външни услуги
Кт с/ка Доставчици
ан. Оператори на ваучери

Предоставяне на ваучерите на работниците и служителите - включва **номиналната** им стойност към размера на социалните плащания за съответния месец:

Дт с/ка Разходи за персонала
ан. Социални разходи – ваучери
Кт с/ка Персонал

Изплащане на ваучерите на работниците и служителите

Дт с/ка Персонал
Кт с/ка Други парични средства „Ваучери“

2.3. Счетоводно отчитане на ваучерите за конкретна цел при доставчиците (търговците):

Примерните счетоводни записи при търговците са следните:

При използване на ваучерите за покупка в търговската мрежа (*не е налице доставка*):

Дт с/ка Ваучери
ан. брой, номинал, оператор
Кт с/ка Разчети с ваучери

При предоставени за осребряване от търговците ваучери:

Дт с/ка Клиенти
ан. Оператори на ваучери
Кт с/ка Приходи от продажби
Кт с/ка ДДС за продажби

При плащане от оператора на отчетени ваучери, предоставени за осребряване от търговците – с номиналната им стойност:

Дт с/ка Разплащателна сметка
Кт с/ка Клиенти
ан. Оператори на ваучери

За отписване на ваучерите, които са осребрени:

Дт с/ка Разчети с ваучери

Кт с/ка Ваучери

ан. брой, номинал, оператор

За възнаграждението на оператора за предоставените услуги по осребряване на ваучерите:

Дт с/ка Разходи за външни услуги

Дт с/ка ДДС за покупки с право на данъчен кредит

Кт с/ка Доставчици

ан. Оператори на ваучери за храна

/ПП/

АСЕН ВАСИЛЕВ

**ЗАМЕСТНИК МИНИСТЪР-ПРЕДСЕДАТЕЛ
ПО ЕВРОФОНДОВЕТЕ И
МИНИСТЪР НА ФИНАНСИТЕ**