

МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

Изх. № 15-00-37
София, 18.06.2019 г.

Относно:

Данъчно третиране по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) на доставки на стоки и услуги, които се заплащат с ваучери „подарък“ или с ваучери за осигуряване на безплатна храна по Наредба № 11 от 21.12.2005 г. за определяне на условията и реда за осигуряване на безплатна храна и/или добавки към нея (Наредба № 11/2005 г.)

Фактическа обстановка:

Членовете на Асоциацията на операторите на ваучери за храна (оператори), в допълнение към ваучерите за храна по Наредба № 7 от 09.07.2013 г. за условията и реда за издаване и отнемане на разрешение за извършване на дейност като оператор на ваучери за храна и осъществяване на дейност като оператор (Наредба № 7/2013 г.), са издатели и на ваучери „подарък“ и ваучери за осигуряване на безплатна храна по Наредба № 11/2005 г.

Схемата за разпространение на ваучерите „подарък“ съответства на тази за разпространение на ваучерите за храна. Операторът подписва договор с клиент за закупуване на ваучери „подарък“. След като клиентът заплати на оператора номиналната стойност на ваучерите, както и комисиона за тяхното издаване, операторът издава и предоставя на клиента ваучерите. Към момента на издаване и предоставяне на ваучерите „подарък“ няма информация (не може да бъде определено) за каква стока или услуга ще бъдат използвани ваучерите. Впоследствие клиентът предоставя ваучерите „подарък“ на свои служители и/или контрагенти/партньори, които от своя страна използват тези ваучери в търговската мрежа от обекти, с които операторът има сключени договори за приемане на ваучери „подарък“. В тази мрежа влизат както дружества, собственици на магазини, заведения за хранене, салони за красота, спортни зали и други, така и хотели за настаняване. Дружествата от мрежата изпращат за осребряване към оператора приетите ваучери „подарък“ и заплащат комисиона на ваучерния оператор за извършената услуга. За разлика от мрежата с обекти, приемащи ваучери за храна, ваучерите „подарък“ се приемат включително в обекти, нерегистрирани по ЗДДС. Ваучерите „подарък“ могат да бъдат използвани за закупуването на различни по естество стоки и услуги, за които ЗДДС предвижда различен режим на облагане. Сред възможните за закупуване с ваучерите стоки и услуги са храна, облекло, техника, хотелски и туристически услуги, здравни услуги, участия в игри по Закона за хазарта (лотарийни билети), и други.

Съгласно указание с изх. № ПК 25-3 от 31.08.2006 г. за прилагане на Наредба № 11/2005 г., издадено от министъра на труда и социалната политика и от министъра на здравеопазването, при изпълнение на задължението си за осигуряване на безплатна храна на работници и служители, които работят в предприятия със специфичен характер и условия на труд, работодателят може да предоставя както храна, така

и ваучери за храна. Ваучерите за осигуряване на безплатна храна по Наредба № 11/2005 г., които лицензираните оператори на ваучери за храна издават, са аналог на ваучерите за храна по Наредба № 7/2013 г., като схемата за разпространение на ваучерите за осигуряване на безплатна храна съответства на тази за разпространение на ваучерите за храна по Наредба № 7/2013 г.

Въпрос:

Какво е данъчното третиране по ЗДДС на правоотношенията, свързани с продажбата на ваучери „подарък“ или на ваучери за осигуряване на безплатна храна по Наредба № 11/2005 г. и при фактическото предоставяне на стоките или услугите от доставчика, с когото операторът е сключил договор за приемане на ваучерите като заплащане, към лицето, предоставило ваучера като заплащане или част от заплащане?

Становище:

1. По отношение на продажбата на ваучерите „подарък“ и фактическото предоставяне на стоките или услугите от доставчика, с когото операторът е сключил договор за приемане на ваучерите като заплащане към лицето, предоставило ваучера:

1.1. Нормативна уредба

Считано от 1 януари 2019 г. в ЗДДС са в сила нови разпоредби, които касаят данъчното третиране на доставките, свързани с ваучери, за целите на облагането с данък върху добавената стойност. Тези разпоредби, съгласно §58 от Преходните и заключителни разпоредби към Закона за изменение и допълнение на Закона за корпоративното подоходно облагане, се прилагат само за ваучери, издадени след 31 декември 2018 г.

Понятието „ваучер“ е дефинирано в т. 88 от §1 на Допълнителните разпоредби (ДР) на ЗДДС, съгласно която ваучерът 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. В този смисъл основното предназначение на ваучера преди всичко е поемането на задължение да бъде приет като заплащане или част от заплащане за предоставяне на стоки или услуги. За целите на облагането с данък върху добавената стойност законът определя два вида ваучери;

1. ваучери за конкретна цел (ВКЦ) и
2. многоцелеви ваучери (МЦВ).

По смисъла на т. 89 от §1 от ДР на ЗДДС „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. „Многоцелеви ваучер“ е ваучер, различен от ваучер за конкретна цел съгласно т. 90 от §1 от ДР на ЗДДС. В този смисъл, за да бъде един ваучер третиран като ваучер за конкретна цел, към момента на издаването му трябва да може да бъде определено мястото на изпълнение на доставката на стоки или услуги, за които се отнася, т.е. територията на страната, друга държава членка или трета страна, в която може да бъде предоставен ваучерът като заплащане или част от заплащане за получаването на тези стоки или услуги. Освен

това към момента на издаването на този ваучер трябва да може да бъде определен дължимият данък върху добавената стойност за доставките на стоки или услуги, които могат да бъдат получени при предоставянето му. Дължимият данък върху добавената стойност може да бъде определен, когато е известна приложимата ставка на данъка за доставките на стоки или услуги, за които се отнася ваучерът, както и характерът на тази доставка - облагаема или освободена.

Горепосочените две условия - определяемост на мястото на изпълнение и дължимия данък за доставките на стоките и услугите, които ще се заплащат чрез ваучера, трябва кумулативно да бъдат изпълнени, за да бъде един ваучер третиран като ваучер за конкретна цел.

Предвид изложеното, ваучерите „подарък“ могат да бъдат третирани като ваучери за конкретна цел или като многоцелеви ваучери, в зависимост от естеството на стоките и услугите, за които ще служат като заплащане, съобразно условията за ползване на ваучера съгласно сключените от операторите договори с търговските обекти.

1.2. Характеристика на ваучера „подарък“, издаван от операторите

Тъй като в случая, изложен в запитването, дружествата - собственици на търговските обекти, с които операторът е сключил договор, поемат задължение да приемат ваучерите „подарък“ като заплащане или част от заплащане за предоставяне на стоки или услуги, същите попадат в обхвата на понятието „ваучер“ по смисъла на ЗДДС. Според посоченото в запитването доставката на стоките или услугите, които ще се заплащат чрез използването на ваучери „подарък“, ще се осъществява в търговската мрежа от обекти, с които операторът има сключени договори за приемане на тези ваучери. В тази мрежа влизат както дружества, собственици на магазини, заведения за хранене, салони за красота, спортни зали и други, така и хотели за настаняване. Поради това е възможно чрез ваучерите да се извърши заплащане по доставки както на стоки или услуги, които подлежат на облагане със ставка 20 на сто (в по-общия случай), така и за доставки, за които се прилага данъчна ставка 9 на сто - например доставки по настаняване, което се предоставя в хотели и подобни заведения, или доставки, които са освободени (по чл. 48 от ЗДДС). Възможно е, според посоченото в запитването, ваучерите да бъдат използвани за заплащане на получени доставки на стоки или услуги, които, независимо че имат характер на облагаеми, да не подлежат на облагане с данък върху добавената стойност, предвид обстоятелството, че доставчикът на същите не е регистрирано по ЗДДС лице.

Видно е в случая, че дължимият ДДС (приложимата данъчна ставка, характерът на доставката - облагаема или освободена, на заплащаните чрез ваучера стоки или услуги) за доставките на стоки или услуги, които ще се заплащат чрез използването на ваучери „подарък“, не може да бъде определен в момента на издаването на ваучерите. В тази връзка доколкото за да се третира един ваучер като ваучер за конкретна цел, условията 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 да могат да бъдат определени в момента на издаването на ваучера, са кумулативно изискуеми, предвид обстоятелството, че дължимият данък към този момент не може да бъде определен, условието да е определяемо мястото на изпълнение на доставката става правно ирелевантно. Поради това, независимо че би могло да се определи мястото на изпълнение на доставката на стоките или услугите, за заплащането на които могат да се използват ваучерите „подарък“ с посочените в запитването характеристики, същите следва да се третират като многоцелеви ваучери.

1.3. Данъчно третиране на правоотношенията във връзка с ваучерите „подарък“ и фактическото предоставяне на доставките на стоките или услугите срещу ваучера

В тези случаи, предвид характера на ваучера „подарък“ като многоцелеви ваучер, при възмездното му предоставяне от данъчно задължено лице (оператор) на клиент - лицето, което заплаща ваучера, не е налице доставка на стоките или услугите, за които се отнася ваучерът, съгласно чл.131б, ал. 1 и 3 от ЗДДС. Същото може да бъде документирано с първичен счетоводен документ по Закона за счетоводството. В правоотношението между оператора и лицето, което заплаща ваучера, единствено следва да се документира с издаване на фактура извършената доставка на услуга, за която лицето, което заплаща ваучера, дължи вознаграждение (комисиона) на оператора за администрирането на ваучерите „подарък“ (отпечатване, разпространение, осребряване на ваучер „подарък“ и договаряне с дружества-доставчици на стоките или услугите, за които се заплаща с ваучер „подарък“), данъчното третиране на която е облагаема доставка съгласно чл. 12, ал. 1 от ЗДДС. В този смисъл е и указание на министъра на финансите с изх. № УК-3/21.03.2005 г.

Фактическото предоставяне на стоките или услугите от дружество-доставчик, с което операторът има сключен договор за приемане на ваучери „подарък“ към лицето - краен клиент, предоставило ваучер „подарък“ като заплащане или част от заплащане за получаването на тези стоки или услуги, е доставка на основание чл.131б, ал. 2 от ЗДДС и същото следва на основание чл. 86 от същия закон да начисли данък върху добавената стойност, ако за доставката се дължи данък в зависимост от това дали доставката е облагаема или освободена, както и дали доставчикът е регистрирано по ЗДДС лице.

Получател - краен клиент на доставката на стоките или услугите, заплащани с ваучера „подарък“, е лицето, на което дружеството-доставчик фактически предоставя стоката или услугата. Обичайно получатели (крайни клиенти) биха били физически лица, на които е предоставен (подарен) ваучерът и които са предоставили същия като заплащане или част от заплащане за получаването на тези стоки или услуги. Разпоредбата на чл. 27, ал. 1 от Наредба № Н-18/2006 г. 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 (Наредба № Н-18/2006 г.) задължава лицата да регистрират всяка продажба на стока или услуга по данъчни групи според вида на продажбите. В конкретния случай при фактическото предоставяне на стоките или услугите, стойността на които или част от стойността на които получател - краен клиент заплаща с ваучер „подарък“, продажбите следва да се регистрират и отчитат с издаване на фискална касова бележка по общия ред на Наредба № Н-18/2006 г. За целите на отчетността плащанията с ваучер следва да се обособят като отделен вид плащане, с оглед на проследимост на ваучера. При възприемане на такъв подход в дневния финансов отчет на отделен ред ще се отпечата оборотът по тези плащания. Това ще даде информация за целите на коректното счетоводно отчитане на плащането за извършените доставки на стоки или услуги.

Когато получател - краен клиент, е данъчно задължено лице или данъчно незадължено физическо лице, което е поискало да получи фактура, дружеството-доставчик следва да документира извършената от него доставка на стока или услуга като издаде фактура, включително и за частта от доставката, заплатена с ваучера (чл. 113, ал.1, 3 и 6 от ЗДДС).

Извършеното плащане от лицето, което заплаща ваучера, посредством оператора към

дружеството-доставчик за фактическото предоставяне на стоките или услугите (доставката) срещу ваучера „подарък“, предоставен от крайния клиент, представлява плащане от трето лице по доставката на стоките или услугите и същото не следва да бъде документирано съгласно ЗДДС.

В правоотношението между оператора и дружеството-доставчик, единствено следва да се документира с издаване на фактура дължимото възнаграждение (комисиона) за извършената доставка на услуга по администриране на ваучерите „подарък“, данъчното третиране на която е облагаема доставка съгласно чл. 12, ал. 1 от ЗДДС. Съгласно чл. 26, ал. 10 от ЗДДС данъчната основа на доставката на стоки или услуги, предоставени срещу многоцелеви ваучер, 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.

2. По отношение на доставки на стоки, които се заплащат с ваучери за осигуряване на безплатна храна по Наредба № 11/2005 г.:

2.1. Приложение на разпоредбите на чл. 131в, ал. 2, т. 3 от ЗДДС

Съгласно чл.131в, ал. 2, т. 3 от ЗДДС разпоредбите на чл.131а и 131б от същия закон, които касаят данъчното третиране на доставките, свързани с ваучери, не се прилагат за ваучерите за храна, издадени от лице, получило разрешение от министъра на финансите по реда на чл. 209 от Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО). Разпоредбата на чл, 209 от ЗКПО регламентира освобождаването от облагане на социалните разходи по чл. 204, ал. 1, т. 2, б. „б" от същия закон в размер до 60 лв. месечно, предоставени от работодател под формата на ваучери за храна на всяко наето лице, и условията на това освобождаване, като предвижда, че освобождаването се прилага, когато ваучерите са предоставени на работодателя от лице, получило разрешение за осъществяване на дейност като оператор от министъра на финансите въз основа на конкурс. Съгласно ал. 6 от чл. 209 на ЗКПО редът за провеждане на конкурса, за издаване и отнемане на разрешението, условията и редът за отпечатване на ваучери, броят на издаваните ваучери, условията за организирането и контролът върху осъществяването на дейност като оператор се определят с наредба на министъра на труда и социалната политика и министъра на финансите. В изпълнение на тази норма е издадена Наредба № 7/2013 г.

С Наредба № 11/2005 г. се определят условията и редът за осигуряване на безплатна храна и/или добавки към нея на работниците и служителите, които работят в предприятия със специфичен характер и организация на труда. Съгласно издаденото от министъра на труда и социалната политика и от министъра на здравеопазването указание с изх. № ПК - 25-3 от 31.08.2006 г, за прилагане на Наредба № 11/2005 г., при изпълнение на задължението си за осигуряване на безплатна храна на работници и служители, които работят в предприятия със специфичен характер и условия на труд, работодателят може да предоставя както храна, така и ваучери за храна. Тъй като в Наредба № 11/2005 г. не е предвиден ред за предоставяне на ваучери за осигуряване на безплатна храна, операторите на ваучери, както се заявява в запитването, използват една и съща схема за разпространение на двата вида ваучери. Също така не е предвидено този вид ваучери да се издават/предоставят от лице, получило разрешение по реда на чл. 209 от ЗКПО.

Независимо че нормативно за този вид ваучери - ваучери за осигуряване на безплатна храна, не е предвидено да бъдат издавани/предоставяни от лица, получили разрешение

по реда на чл. 209 от ЗКПО, водещо в случая с оглед приложението на 131в, ал. 2, т. 3 от ЗДДС, е дали ваучерите са издадени от лице, получило разрешение от министъра на финансите по реда на чл. 209 от ЗКПО. Когато ваучерите за храна по Наредба № 7/2013 г. и ваучерите за осигуряване на безплатна храна по Наредба № 11/2005 г. са издадени от лице, получило разрешение от министъра на финансите по реда на чл. 209 от ЗКПО, същите попадат в приложното поле на чл. 131в, ал. 2, т. 3 от ЗДДС.

Предвид изложеното считам, че чл. 131в, ал. 2, т. 3 от ЗДДС, изключвайки определени ваучери за храна от приложното поле на специалното данъчно третиране по чл. 131а и 131б от същия закон, има предвид ваучерите за храна, издадени от лицата, получили разрешение от министъра на финансите по реда на чл. 209 от ЗКПО - т.е. препраща към чл. 209 от ЗКПО само относно издателя на ваучера за храна.

Считам, че извеждането на ваучерите за храна, издавани от операторите - лица, получили разрешение от министъра на финансите по реда на чл. 209 от ЗКПО, от специалния ред на облагане на доставки, по които се извършва заплащане с ваучери, има за цел да не превръща изкуствено в доставчици и получатели на стоки или услуги лица, които под контрола на държавата опосредстват заплащанията чрез ваучери. В случая липсва както законово основание, така и логически аргумент за тълкуване в посока на различно данъчно третиране по ЗДДС на двата вида ваучери за храна. Предвид изложеното считам, че относно данъчното третиране на ваучерите за храна, включително ваучерите за осигуряване на безплатна храна по Наредба № 11/2005 г., издадени от лицата, получили разрешение от министъра на финансите по реда на чл. 209 от ЗКПО, е приложима разпоредбата на чл. 131в, ал. 2, т. 3 от ЗДДС, съгласно която в приложното поле на разпоредбите на чл. 131а и 131б от същия закон, които касаят данъчното третиране на доставките, свързани с ваучери, не попадат ваучерите за храна, издадени от лице, получило разрешение от министъра на финансите по реда на чл. 209 от ЗКПО.

За данъчното третиране на тези ваучери е приложимо изложеното в т. 2.2.

2.2. Данъчно третиране на ваучерите за храна, включително ваучерите за осигуряване на безплатна храна по Наредба № 11/2005 г., издадени от лицата, получили разрешение от министъра на финансите по реда на чл. 209 от ЗКПО

По отношение на ваучерите за храна, издадени от лице, получило разрешение от министъра на финансите по реда на чл. 209 от ЗКПО, независимо че изрично са изключени от реда за облагане по чл. 131б от ЗДДС, данъчното им третиране е идентично с основните разпоредби на тази норма, а именно: продажбата на ваучер за храна от оператора към клиент - работодател 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 ваучера за храна като заплащане или част от заплащане за получаването на тези стоки или услуги, е доставка.

Аналогично на изложеното по-горе в т. 1.3 е данъчното третиране на доставките между оператора и клиента (работодателя) и между оператора и дружеството-доставчик относно извършените от оператора доставки на услуги по администриране на ваучерите.