

РЕШЕНИЕ

№ 1354

гр. София, 02.03.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 54 състав,
в публично заседание на 02.12.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Атанас Николов

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **13601** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-29002918006972-091-001/09.07.2019 г., издаден от Ц. Г. Б. – орган, възложил ревизията и В. С. В. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1670/04.10.2019 г., издадено от директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, относно допълнително определените задължения по Кодекса за социално осигуряване /КСО/ и Закона за здравното осигуряване /ЗЗО/ за ревизираните данъчни периоди от 01.12.2011 г. до 31.12.2016 г., в размер на 2_000_422,50 лв., произтичащи от непризнаване на отчетени от дружеството разходи за ваучери за храна като освободени от облагане социални разходи. В жалбата се навеждат доводи, че ревизионният акт е незаконосъобразен, тъй като е издаден при съществено нарушение на процесуалните и материално правните разпоредби. С тези аргументи се прави искане за отмяна на ревизионния акт, потвърден с Решение № 1670/04.10.2019 г., издадено от директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят, редовно уведомен, се представлява в открито съдебно заседание от адв. П., която поддържа жалбата. Претендира присъждане на разноски в производството. Представя списък на разноските по чл.80 от ГПК.

Ответникът - директорът на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, счита жалбата за неоснователна. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

СГП, уведомена, не изразява становище по основателността на жалбата.

От фактическа страна.

Ревизията на данъчнозадълженото лице [фирма] е възложена със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-29002918006972-020-001/15.11.2018 г., връчена по електронен път на 15.11.2018 г., изменена със Заповед №Р-29002918006972-020-002/11.02.2019 г., издадени от Ц. Г. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ при ТД на НАП ГДО, оправомощена със Заповед №ГДО-76/23.04.2018 г. на директора на ТД на НАП ГДО, за установяване на задълженията за данък върху доходите от трудови и приравнените на тях правоотношения и за вноски за ДОО, за УПФ, за ППФ и за здравно осигуряване, за данъчни периоди от 01.12.2011 г. до 31.12.2016 г.

Ревизията, за резултатите от която е издаден обжалвания РА е извършена във връзка с Решение № 1573/12.10.2018 г. на Директора на Дирекция ОДОП - С., с кое го е отменен като незаконосъобразен РА № Р-29002917002715-091-001/25.07.2018 г. на ТД „ГДО“, изменен с РА за поправка РА № П-29002918139543-003-001 / 02.08.2018 г., и преписката е върната е указание за извършване на нова ревизия по ЗДДФЛ, КСО и ЗЗО, съобразно мотивите на Решението.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-29002918006972-092-001/07.05.2019 г., връчен на ревизираното лице на 10.05.2019 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е направено възражение, което е преценено от ревизиращия орган като неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-29002918006972-091-001/09.07.2019 г., издаден от Ц. Г. Б. – орган, възложил ревизията и В. С. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП ГДО – ръководител на ревизията.

С оспорвания РА са установени допълнителни задължения за ДОО в размер на 702_246,15 лв. и лихви за тях в размер на 343_694,66 лв., допълнителни задължения за ДЗПО-УПФ в размер на 206_918,05 лв. и лихви за тях в размер на 83_837,11 лв., допълнителни задължения за ДЗПО-ППФ в размер на 76_011,04 лв. и лихви за тях в размер на 35_476,37 лв. и допълнителни задължения за здравни вноски в размер на 393_972,24 лв. и лихви за тях в размер на 158_266,88 лв.

В частта по Закона за данъците върху доходите на физическите лица /ЗДДФЛ/ органът по приходите е констатирал, че дружеството е удържало и внасяло данък по чл. 42, ал. 2 и ал. 3 от ЗДДФЛ в законоустановените срокове. Същевременно за всеки един от периодите се явяват налице надвнесени вноски за ДДФЛ /сумите са внесени на 26.07.2018 г./. В резултат е постановил, че надвнесеният данък подлежи на възстановяване, ведно с дължимите лихви. Ревизионни действия са осъществени в частта на определянето на вноските за ДОО, за ДЗПО-УПФ, за ДЗПО-ППФ и на вноските за здравно осигуряване.

Във връзка с дадените указания в Решение №1573/12.10.2018 г. на директора на дирекция ОДОП С., в хода на ревизията е извършен анализ на приетата от дружеството система за раздаване на ваучери за храна. Основната фактическа обстановка е изяснена в хода на първата ревизия, поради което подробно същата няма да бъде излагана отново, а ще бъдат коментирани главно новите обстоятелства.

Органът по приходите е посочил, че в периодите от 01.12.2011 г. до 31.12.2016 г. ревизираното лице е осчетоводило социални разходи /ваучери за храна/ по чл. 204, ал.

1, т. 2, б. „б“ от ЗКПО, консумирани от назначените в дружеството лица на трудов и други договори и от предоставения персонал от трети дружества, осигуряващи временна работа /съгласно договори, сключени с [фирма] с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК]/.

В хода на настоящата ревизия [фирма] е дало обяснения по въпроса, като е посочило, че в средата на всеки месец на база списъчния състав, както и броя на наетите лица от други дружества осигуряващи временна работа, се поръчват ваучери за храна от лицензиран оператор. Работниците и служителите се хранят безплатно в стола, като всички имат свободен достъп. В края на месеца се отчита консумираната храна и на база броя хранения дължимата сума се заплаща на доставчика, обслужващ столовата - [фирма] с ЕИК[ЕИК], под формата на ваучери за храна. В съответния месец стойността на столовата храна, консумирана срещу предоставените като социална придобивка ваучери за храна, е еднаква за всички, включително за лицата, наети от дружества, осигуряващи временна работа, а стойността на храната през месеца се разделя на броя на служителите. Те от своя страна не получават физически ваучерите, а ползват правото да консумират ежедневно безплатна храна, заплатена на доставчика с ваучери за храна от дружеството. Лицата се подписват в „списъци за предоставени ваучери“ с цел да се удостовери храната, която са консумирали през месеца, както и да са информирани за предоставената придобивка. В резултат всички наети са ползвали безплатна храна на една и съща стойност. Ревизираното дружество в обяснението изрично декларира, че няма доплащане от страна на наетите лица при храненето в столовата, от което следва, че храненето в столовите на [фирма] няма характер на поевтиняване на храна, по смисъла на чл. 2, ал. 2 от Наредбата за елементите на възнаграждението и за доходите, върху които се правят осигурителни вноски /НЕВДПОВ/.

С оглед потвърждаване на установените факти и обстоятелства е извършена насрещна проверка на [фирма] - дружеството което обслужва столовото хранене на трите работни площадки на [фирма]. Установява се, че [фирма] има сключен договор за столово обслужване на работници и служители на [фирма] в производствените единици на възложителя, находящи се в [населено място], [населено място] и [населено място]. Храната се приготвя на територията на посочените производствени обекти и се предлага на всички работници и служители на дружеството, включително на предоставения външен персонал. При ползване на столовата, лицата които се хранят не заплащат консумираната храна, не представят ваучери, а в края на месеца се отчитат броя хранения. Стойността на едно хранене е 3,00 лв. Това обяснява и различната стойност на ваучерите за месеца в представените при предходната ревизия списъци - при отсъствие поради временна нетрудоспособност, отпуск или други причини, работникът не получава хранене. С приемо-предавателни протоколи и отчетни форми се удостоверява броя на храненията и общата стойност за месеца, както и физическото предаване и приемане на ваучерите, като същите са подписвани от страна на предаващ и приемащ представител на двете дружества. Решението за разплащане с ваучери за храна със [фирма] е устно и няма писмен документ, с което това да е регламентирано. С цел изплащане на номиналната стойност на получените ваучери, [фирма] има сключени договори с оператори на ваучери - [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК].

Предвид така установената фактическа обстановка органът по приходите е посочил, че работещите в [фирма] на практика са лишени от физически достъп до ваучерите

за храна, но за сметка на това имат осигурен от работодателя всекидневен достъп до трите столови на работните площадки на дружеството, в които се хранят безплатно. Оттук е стигнал до извода, че така предоставена социалната придобивка не представлява предоставяне на ваучери за храна. Според разпоредбата на чл. 2, ал. 2 от Наредба №7/09.07.2003 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, 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. Следователно, законодателят изисква предоставяне на ваучерите като книжа за замяна от работодателя на техните ползватели /работници или служители в дадено предприятие/, като по този начин осигурява на ползвателите възможността да ги използват по свое собствено усмотрение в рамките на 12-месечният им срок на валидност, а не само в месеца на получаването им. В случая обаче, чрез заплащане на консумираната храна от работодателя директно на доставчика [фирма], който снабдява трите столови в предприятието, работещите в дружеството на практика са лишени от достъп до тези ваучери не само като физическо получаване на купюрите, но и по отношение на своя индивидуален избор къде и как да ги ползват /в супермаркет, магазин за хранителни стоки, ресторант и т. н./, а също и по отношение периода от време, в който да ги ползват, включително и за времето, в което са в законоустановен отпуск или отсъстват от работа по друга причина. В Заповед №0868а/28.04.2011 г. на предприятието също е наредено раздаване на ваучери за храна като социална придобивка по ЗКПО, т. е. сам работодателят приема, че ценните книжи ще се раздават на работниците/служителите, а впоследствие не го прави, а ги закупува от оператора/операторите и извършва заплащане с тях, елиминирайки по веригата директните получатели на социалната придобивка - работниците и служителите на дружеството.

Въз основа на установените обстоятелства ревизиращият орган е приел, че така предоставената придобивка не попада в хипотезата на чл. 204, ал. 1, т. 2, б. „б“ от ЗКПО, освободена от облагане по реда на чл. 209, ал. 1 от ЗКПО, а представлява социални разходи, предоставени в натура на работници и служители и лица, наети по договор за управление и контрол, на основание чл. 204, ал. 1, т. 2 от ЗКПО, във връзка с §1, т. 34 от ДР на с. з., т. е. представлява предоставена безплатна храна.

По отношение задължението за внасяне на осигурителни вноски върху средствата, предоставени за сметка на социалните разходи, органът по приходите е посочил, че това е регламентирано в чл. 6, ал. 11 от КСО /до 31.12.2015 г./, впоследствие - чл. 6, ал. 12 от КСО. Съгласно изложената фактическа обстановка, органа по приходите е приел, че закупените от ревизираното дружество ваучери не се раздават на наетите лица, а се използват за директно заплащане с доставчика на храна [фирма], следователно предоставената социална придобивка не може да бъде третирана като ваучери за храна и не попада в тази точка от посочената наредба.

Предвид изложеното и с оглед на гореописаната фактическа обстановка ревизиращият екип е приел, че за предоставената социална придобивка е приложима разпоредбата на чл. 2, ал. 1 от НЕВДПОВ, т. е. върху сумите, изразходвани за предоставяне на

храната в натура пряко, постоянно или периодично на работниците и служителите за сметка на социалните разходи, се дължат осигурителни вноски. Задълженото лице не е начислявало и внасяло осигурителни вноски върху предоставената социална придобивка, поради което при настоящата ревизия е извършено такова начисляване на дължими осигурителни вноски, съответно за ДОО, за ДЗПО - УПФ и ППФ и за НЗОК, прилагайки съответните разпоредби на КСО и ЗЗО. Вноските са изчислени въз основа на предоставени списъци от дружеството и справки на служители по категории в предходното производство, приключило с РА №Р-29002917002715-091-001, приобщени към настоящото производство. Взети са предвид данните както за лицата, работещи при условията на трета категория така и за лицата втора категория труд, като доходът е съобразен с максималния осигурителен доход на наетите лица, съобразно проверените ежемесечни ведомости за работни заплати и подадени данни в персонален регистър с декларация образец 1. Върху допълнително начислените осигурителни вноски са начислени лихви за просрочие.

С Жалба вх. №26-С-9443/30.07.2019 г. по регистъра на ТД на НАП „Големи данъкоплатци и осигурители“ /ГДО/ и вх. №23-29-51/05.08.2019 г. по регистъра на дирекция ОДОП С. ревизионният акт е оспорен по административен ред.

С Решение № 1670/04.10.2019 г. на директора на дирекция „ОДОП“, издаденият Ревизионен акт №Р-29002918006972-091-001/09.07.2019 г., е потвърден.

Ревизионният акт е оспорен и по съдебен ред с жалбата, по която е образувано настоящото дело.

Правни изводи:

Жалбата е процесуално допустима. Жалбоподателят е адресат на акта, засегнат неблагоприятно от обективизираното в същия властническо волеизявление, поради което има правен интерес от оспорване. Жалбата е подадена в срока по чл. 15б, ал. 1 ДОПК и е насочена срещу индивидуален административен акт, подлежащ на пряк съдебен контрол за законосъобразност.

Разгледана по същество жалбата е основателна.

Не се установяват пороци, обосноваващи нищожността на РА.

Същият е издаден от компетентен орган в кръга на определените му в закона правомощия.

Спазена е предписаната от чл. 120, ал. 1, пр. 1 ДОПК писмена форма по образца по чл. 120, ал. 3 ДОПК с всички задължителни реквизити по чл. 120, ал. 1, пр. 2, т. 1–8 ДОПК, включително мотиви, обосноваващи от фактическа и правна страна установените задължения по ЗДДС и ЗКПО с акцесорните им лихви по чл. 175, ал. 1 ДОПК и кореспондираща разпоредителна част при определяне резултатите по данъчни периоди. Фактическите констатации и правни изводи на РА са допълнени и така конкретизирани чрез тези по приложения към него РД №Р-29002918006972-092-001/07.05.2019 г., съставляващ съгласно чл. 120, ал. 2, изр. 1 от ДОПК неразделна негова част. Възражение по чл. 117, ал. 5 ДОПК срещу РД не е заявено от ревизираното лице, поради което липсата на негово обсъждане в РА не е формален порок по чл. 120, ал. 2, изр. 2 ДОПК.

Ревизионното производство е проведено без допуснати съществени процесуални нарушения. Образувано е съгласно чл. 112, ал. 1 ДОПК с издаването на ЗВР/ №Р-29002918006972-020-001/15.11.2018 г., връчена по електронен път на 15.11.2018

г., изменена със Заповед №Р-29002918006972-020-002/11.02.2019 г. – и двете издадени от от Ц. Г. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии и проверки“ в отдел „Контрол“ при ТД на НАП ГДО, оправомощена със Заповед №ГДО-76/23.04.2018 г. на директора на ТД на НАП ГДО.

И двете заповеди имат задължителното съдържание по чл. 113, ал. 1, т. 1 ДОПК – ревизираното лице е надлежно идентифицирано с данните по чл. 81, ал. 1, т. 2–5 ДОПК; определени са поименно и подлъжностно ревизиращите органи по приходите; конкретизирани са ревизираните задължения по ЗДДС и ЗКПО и ревизираните периоди; даден е 3-месечен срок за извършване на ревизията съобразно чл. 114, ал. 1 ДОПК, който впоследствие е продължен /с/с ЗИЗВР/. Не е изтекъл преклузивният срок чл. 109, ал. 1, изр. 1 ДОПК. В рамките на ревизията от [фирма] са изискани на основание чл. 37, ал. 2 и 3 ДОПК доказателства по нейния предмет, включително относно спорните доставки. Инициирани са насрещни проверки на доставчиците по чл. 45, ал. 1 ДОПК по спорните фактури, като ПИНП с приложенията са приобщени по преписката. Служебно са направени справки по информационните масиви на НАП за същите доставчици. Тази доказателствена съвкупност е формирана със законосъобразно извършени от ревизиращите органи процесуални действия. Ревизията е извършена в определения срок. За резултатите ѝ е съставен РД, съдържанието на който съответства на законовата норма на чл. 117, ал. 2, т. 1-10 ДОПК. Към него са приложени събраните от ревизията доказателства по чл. 117, ал. 3 ДОПК.

Относно приложението на материалния данъчен закон съдът намира следното:

Настоящият съдебен състав намира, че спорът между страните е свързан с приложението на чл. 204, ал. 1, т. 2, б. „б“ от ЗКПО и чл. 209, ал. 1 от ЗКПО във връзка с §1, т. 34 от ДР и произтичащите от това последици за данъчно облагане на задълженото лице.

Според органите по приходите социалната придобивка не е под формата на ваучери за храна, тъй като ваучерите не са били раздавани физически на работниците/служителите и те са могли да ги използват по собствено усмотрение в рамките на 12-месечния период на тяхната валидност, а са използвани за директно разплащане между работодателя и доставчика на храна в столовите помещения на дружеството. По този начин, според ревизията, лицата са лишени от избор къде и как да използват ваучерите и са ограничени относно периода, в който ги ползват, в това число през времето, през което са в законоустановен отпуск или отсъстват от работа по друга причина.

Този извод не се споделя от съда по следните съображения.

Въз основа на Заповед № 0868а/28.04.2011 г., издадена от прокуриста на [фирма] - Д. Джемезио, след взето решение на управителния съвет на дружеството от 07.04.2011 г., считано от 01.05.2011 г. Е е прието в дружеството да се предоставят ваучери за храна на работниците, съгласно Наредба № 7/09.07.2003 г. за условията и реда за издаване и отнемане на разрешение за извършване на дейност като оператор на ваучери за храна и осъществяване дейност като оператор, като полагаемите ваучери за едно лице са до 3,00 лв. на ден, но не повече от 60,00 лв. на месец.

Видно от събраните по делото доказателства дружеството-жалбоподател е закупувало

ваучери за храна от определени оператори чрез предварителни поръчки към тях. При закупуването на ваучерите са издавани фактури от операторите, в т.ч. СОДЕКСО П. БЪЛГАРИЯ" Е. с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК] на [фирма], в които са отразени вида, броя и общата номинална стойност на същите, както и стойността на услугата по отпечатването им. По делото са налични и протоколи, съставени между клиент: [фирма] и доставчик: [фирма] по поръчки с предмет на стопанската операция: ваучери за храна по чл. 209 от ЗКПО с описани: номинал - 60 лв.; брой; обща стойност и серийни номера.

Със закупените ваучери за храна дружеството е покривало разходите за храна на работниците си в трите производствени площадки: [населено място], [населено място] и [населено място], където доставчик в столовите е [фирма] с ЕИК[ЕИК] по силата на сключен договор между двете дружества.

Ваучерите за храна /в определения размер от 3 лв. на ден и до 60 лв. месечно на човек/ са отчитани като социални разходи от жалбоподателя и върху тях не са начислявани данък и осигурителни вноски.

След закупуването на ваучерите за храна за съответния месец, [фирма], ги е отчитало в увеличение на паричните си средства, т.е. притежавало е тези ваучери. Изготвяни са изплащателни ведомости по отделни структурни звена, с включени в тях имена на работници и служители, като са полагани подписи срещу тях, за удостоверяване на получаването на ваучерите за храна.

От извършения анализ на документи, относими към настоящото дело, в т.ч. приложени в данъчната преписка, се установява, че за периода от м.06.2011 г. до м.02.2014 г. [фирма] е подавало заявки за закупуване на ваучери за храна до [фирма] с ЕИК[ЕИК] като оператор на ваучери за храна по Наредба № 7/09.07.2003 г. За периода от м.03.2014 г. до края на ревизирия период [фирма] е подавало заявки за закупуване на ваучери за храна до [фирма] с ЕИК[ЕИК] като оператор на ваучери за храна по Наредба № 7/09.07.2003 г.

Така събраните писмени доказателства се подкрепят и от констатациите на приетите които неоспорена от страните ССЧЕ.

Видно от извършената проверка от експертизата и събраните по делото безспорни доказателства през ревизирия период [фирма] осъществява основна дейност, свързана с производство на лагери, предавки и съединители на територията на три завода - в [населено място], [населено място] и [населено място]. Установено е, че трите производствени предприятия на дружеството-жалбоподател са разположени извън населените места и в близост дотях няма обекти за продажба на храна. Предвид последното е въведена практика ваучерите за храна да се използват в столовите на фирмата, където да се доставят за изхранване на работещите лица. По обяснение от [фирма], освен отдалечеността на производствените площадки, така също и сменният режим на работа обуславя необходимостта от предоставяне на безплатна храна.

В този смисъл, считано от м.06.2011 г., дружеството предоставя на работниците и служителите си, в т.ч. и на лицата, наети по договор за контрол и управление, както и тези наети при условията на временна трудова заетост, ваучери за храна до 3,00 лв. на ден, но не повече от 60,00 лв. на месец на трите производствени площадки на Дружеството в [населено място], [населено място] и [населено място]. Доставчик на храната е [фирма] с ЕИК[ЕИК], съгласно сключен договор от 01.06.2011 г.

Съдът намира, че с оглед приетите по делото доказателства, от страна на жалбоподателя бяха доказани твърденията му, относно начина по който са разходвани

ваучерите и по-конкретно, използването им за задоволяване на социално – битовите нужди от храна на работниците/служителите. Производствените площадки на [фирма] са разположени отдалечено от населените места в в [населено място], [населено място] и [населено място]. В тях е налице сменен режим на работа. Предвид посоченото и след съгласуване с наличните профсъюзи, считано от м.06.2011 г., дружеството е предоставило за работниците и служителите си, в т.ч. и на лицата, наети по договор за контрол и управление, както и тези наети при условията на временна трудова заетост, ваучери за храна до 3,00 лв. на ден, но не повече от 60,00 лв. на месец в трите столови на производствените предприятия за задоволяване на социално – битовите нужди от храна на работниците/служителите. С ваучерите е заплащана директно изконсумираната храна от персонала за съответния период в рамките на уговореното между жалбоподателя и доставчика на храната. Съдът изцяло кредитира заключението по допуснатата ССчЕ, съгласно което и в резултат от извършената проверка и анализ на документи, съотносими към настоящото дело, не е установено консумираната в столовите храна от работниците/служителите през ревизираните периоди да е заплащана от тях. Храната е предоставяна без заплащане от страна на персонала, като за всеки отчетен месечен период е плащана от [фирма] посредством ваучери на доставчика, в случая [фирма] с ЕИК[ЕИК] за трите производствени площадки. Видно от събраните в административната фаза на поризводството документи, на 01.06.2011 г. е сключен Договор между [фирма] в качеството му на Възложител и [фирма] с ЕИК[ЕИК] със седалище и адрес на управление [населено място], [улица], в качеството му на Изпълнител с предмет: С. обслужване на работниците и служителите в производствените единици на Възложителя, намиращи се в [населено място], К. и [населено място]".Посоченият договор се намира на стр. 236 - 241 в приложение 1 по делото. Към договора са приложени Анекс № 1 от 21.05.2013 г. Съгласно представени писмени обяснения от управителя на [фирма] /стр. 255 - 256 в папка приложение 1 по делото/, при използването на столовите, лицата, които се хранят не заплащат консумираната от тях храна. В края на всеки месец се отчита точното количество на изконсумираната храна за месеца, която се разделя от [фирма] на две: стойност, която ще бъде заплатена с ваучери /стойност на едно хранене - 3,00 лв. по договорка между страните/; остатък, който се заплаща по банков път. Видно от приложени писмени обяснения от [фирма] /стр. 167 - 168 в папка приложение 1 по делото/, стойността на раздадената храна за ревизирания период се разделя на броя на работниците и служителите, включително предоставен персонал и лица по договор за контрол и управление през съответния месец. В месеците, в които изконсумираната храна превишава 60,00 лв. на наето лице - стойността на храната до 60,00 лв. на месец се заплаща под формата на ваучери за храна, а за разликата до общата стойност, доставчикът на столово хранене издава фактура, която се заплаща по банков път. На стр. 264 в папка приложение 1 по делото се намира Справка за предоставената храна от [фирма] за периода м.12.2011 г. - м.12.2016 г., съдържаща:период: месец и година;предоставена храна - стойност; платено с ваучери - стойност;платено с фактура - стойност;издана фактура №/дата. Вещото лице е установило, че сумите, надвишаващи 60,00 лв. месечно са отразени счетоводно от [фирма] като социални разходи по смет. сметка 6145 Административни разходи - социални разходи и са били обложени с 10% данък върху разходите съгласно изискванията на ЗКПО. От друга страна и с оглед приетите като доказателства по делото документи между които и

склучения на 11.05.2011 г. Договор за сътрудничество с търговци приемащи трапеза П. ваучери за храна между [фирма] с ЕИК[ЕИК] като Оператор и [фирма] с ЕИК[ЕИК] като Търговец /стр. 250 - 253 в папка приложение 1 по делото/ с предмет: кетъринг, осребряване на ТрапезаPASS ваучери, съдът намира за доказано, че [фирма] разполага със склучени за процесните данъчни периоди договори с оператори на ваучери за храна по Наредба № 7 от 09.03.2007 г. Съгласно условията на договора Търговецът се задължава да приема в своите търговски обекти отпечатаните по номинална стойност ваучери ТрапезаPASS, които се използват за плащане на готова храна и хранителни продукти. На 25.03.2014 г. е склучен Договор за партньорство с доставчици, приемащи ваучери на [фирма] между [фирма] с ЕИК[ЕИК] като Оператор и [фирма] с ЕИК[ЕИК] като Доставчик /стр. 246 - 247 в папка приложение 1 по делото/ с предмет: осребряване на ваучери. Съгласно условията на договора Доставчикът се задължава да приема като разплащателно средство в своите търговски обекти ваучерите на Оператора.

На 15.03.2016 г. е склучен Договор за обслужване на ползватели с оператор между [фирма] с ЕИК[ЕИК] като Оператор и [фирма] с ЕИК[ЕИК] като Доставчик /стр. 244 - 245 в папка приложение 1 по делото/ с предмет: осребряване на ваучери за храна. Съгласно представени писмени обяснения от управителя на [фирма] / стр. 255 - 256 в папка приложение 1 по делото/, ваучерите за храна са получавани обичайно в края на всеки отчетен месец директно от [фирма], като за приемането и предаването им са съставяни протоколи. Копия от протоколите са приложени в кориците на делото. Ваучерите за храна, предоставени от [фирма] на [фирма] са осребрявани от получателя им въз основа на договори, склучени с оператори, посочени по-горе.

Изложеното води до извод, че естеството на социалните придобивки, така както са били заложи от ръководството на [фирма], свързани с ваучери за храна, столово хранене, купони и др. предполагат съответният ползвател да се явява на работа и тези придобивки биха изпълнили целта си ако получаването им е съобразено с отработените дни. Тъй като необходимостта от посочените придобивки възниква, когато наетото лице се явява на работа, то следва, че например неосигуряването на ваучери за храна за месец, в който лицето няма отработени дни, не компрометираща критерия за общодостъпност, т.е. и в този случай извършеният от работодателя разход следва да бъде данъчно третиран като социален разход, предоставен в натура по реда на част IV от ЗКПО.

Ето защо и в съответствие с член 30а, параграф 1 от Директива на ЕС 2016/1065 от 27.06.2016 г., където е дадено общо определение за ваучер, дружеството жалбоподател е използвало ваучер-а предоставян на работниците, като инструмент, който дава право на получаване на доставка на стоки или услуги, или на отстъпка или намаление на цената за доставка на стоки или услуги при отчетено задължение за гарантиране на това право т.е., в съответствие с директивата използването на ваучер за получаване на стоки или услуги не е плащане, а по-скоро упражняване на право, възникнало вследствие на плащане, извършено при издаването на ваучера или при преминаването му към друг дистрибутор по веригата, без това да води до ограничаване на тяхната воля и право за получаване на социална придобивка.

Изложеното мотивира настоящия съдебен състав да приеме, че извода на органа по приходите, че върху разхода за покупка на ваучерите за храна до 60 лв. се дължат осигурителни вноски не съответства на разпоредбите на закона.

Според ревизиращите органи осигурителни вноски са дължими, тъй като не са налице

изключенията, предвидени в Наредбата за елементите на възнаграждението и за доходите, върху които се правят осигурителни вноски (чл. 2, ал. 2 и ал. 3 от Наредбата). В цитираните разпоредби са предвидени някои изключения, при които върху социалните разходи не се начисляват осигурителни вноски. Едно от тези изключения касае предоставянето на ваучери за храна до 60 лв., но доколкото социалната придобивка не представлява ваучери за храна до 60 лв., а осигуряване на безплатна храна в столовите помещения на Дружеството, а от друга страна не се начисляват и внасят осигурителни вноски, обхваща разходите за издръжка на столове, включително за поевтиняване на храната в тях, то извода на приходната администрация е неправилен.

В НЕВДПОВ не се съдържа дефиниция или разпоредба, която да уточнява или да ограничава съдържанието на понятията „разходи за издръжка на стол“ и на „поевтиняване на храна“. В този смисъл нормативно необоснован е изводът, че конкретният разход (ако той се преквалифицира като разход за безплатна храна в стола), не попада в категорията разходи за издръжка на стол. Разходът за покупка на храната е основен разход за издръжка на стол. Стеснително тълкуване на разпоредбата на чл. 2, ал. 2 от НЕВДПОВ е недопустимо на основание чл. 60 от Конституцията. В решение № 1670/04.10.2019 г. не са посочени ясни мотиви, защо разходът е преквалифициран като безплатна храна, а не като разход за издръжка на стол. По този въпрос, в решението на стр. 11 е прието, „че в случаите, когато от средствата за социални разходи работодателят осигурява на персонала си организирано безплатно хранене за обяд на определена стойност в определено от него заведение, без да е задължен за представя безплатна храна в натура по чл. 285 от КТ, т.е. за лица, работещи при специфични условия и организация на труда, той не извършва разходи за издръжка на стол, както и на поевтиняване на храната в него, следователно не попада в хипотезата по чл. 2, ал. 2 от НЕВДПОВ“. Позоваването на чл. 285 от КТ е ирелевантно при квалифициране на социалната придобивка като „издръжка на стол“ или „поевтиняване на храна“. В първия случай се касае за задължение, произтичащо от трудовото законодателство, а във втория случай - за социална придобивка. Изложеното съображение в Решението е неясно и неотнормисимо към спора. От друга страна, храната се ползва не само по обяд, но и по време на полагането на нощен труд, предвид сменния характер на работа в предприятието. Също така, не се касае за „определено от него (т.е. от С.) заведение“, както е посочено в Решението, а за храна в столовите помещения на дружеството, закупена чрез закупените ваучери. „поевтиняването на храната“ не е посочено като алтернатива на разходите за издръжка на стол, а е използван изразът „включително за поевтиняване на храната“. С други думи, поевтиняването на храната е посочено като примерен разход за издръжка на стола, но не изчерпва и не ограничава съдържанието на това понятие. В понятието „разходи за издръжка на стол“, липсват нормативни критерии и ограничения кога следва да се счита, че е налице поевтиняване на храната и в какъв размер би следвало да е поевтиняването, за да попадне разходът в обхвата на изключението на Наредбата. Безспорно, в текста на чл. 2, ал. 2 не е изключено като разход за издръжка на стол пълното поевтиняване на храната в стола.

Дори разходът за покупка на ваучер да бъде преквалифициран, то той би следвало да се третира като разход за издръжка на стол, в т.ч. поевтиняване на храна (изцяло поевтинена храна), върху който не се дължат осигурителни вноски. В този смисъл Решение № 4191 от 11.05.2004 г. па ВАС, I отделение по адм.д. № 5398/2003 г.

Съдът намира за основателни съображенията на жалбоподателя, че от РА не е видно какъв е конкретният начин на определяне на размера на осигурителните вноски и задълженията не са индивидуализирани.

Начисляването на осигурителни вноски изисква персонално определяне на осигурителния доход, тъй като титуляр на дохода са физически лица. Увеличаването на осигурителния им доход и начисления по-голям размер на осигуровки следва да намери отражение върху осигурителните права на лицата, като коригираният с РА осигурителен доход следва да бъде отразен по индивидуалните партиди на всяко от тях. В противен случай, срещу по-големия размер на начислените осигуровки не биха могли да бъдат ползвани полагащите се във връзка с тях осигурителни права. Съответно, начисляването на осигуровките с РА придобива единствено характер на санкция за ревизираното дружество, каквато не е целта на КСО и ЗЗО. От друга страна, липсата на индивидуализация на лицата и разделянето на стойността на ваучерите според броя на работниците/служителите означава, че по-висок осигурителен доход е формиран и по отношение на лицата, за които в РА и Решение се твърди, че не са имали възможност да ползват правата по ваучерите през времето, през което са отсъствали от работа. В обжалвания РА не е определено каква е стойността на консумираната храна от всяко съответно лице и/или консумирана ли е такава; не е изследвано времето, през което лицата са ползвали храна (според твърдението на органите по приходите, храната е консумирана само през времето на престояване на труда), поради което дори само на това основание формираният осигурителен доход и съответните осигурителни задължения са неправилно определени.

От друга страна, в РА е посочен общ размер на задълженията за осигурителни вноски по години и месечен размер на задълженията по КСО и ЗЗО, от който общ размер не може да бъде установено как точно и дали същите са правилно изчислени. Това затруднява правото на защита срещу акта, води до немотивираност и необоснованост на задълженията и е основание за неговата отмяна.

Съдът изцяло кредитира заключението на ССЧЕ, което при прегледа на относимите счетоводни документи не е открило данни за осигурителен доход на конкретните работници/служители, за които са доначислени задължения за осигуровки. Не ясно по какъв начин е изчислено задължението. Не се съдържат данни за конкретните лица, за които са доначислени осигуровките, нито какъв е размерът на вноските за всяко от тях. Не се установи анализ за всяко лице, в т.ч. дни на отсъствие поради временна неработоспособност, година на раждане и други персонални данни.

Видно от анализирания РД № Р-29002918006972-092-001/07.05.2019 г., респективно Ревизионен акт № Р-29002918006972-091-001/09.07.2019 г., при определяне на базата за изчисляване на осигурителните вноски (осигурителният доход) размерът на социалния разход за всяко конкретно лице от състава на предприятието не е индивидуализиран, в т.ч. за наетите от външни агенции за временна заетост. В оспорения РА № Р-29002918006972-091-001/09.07.2019 г. е отпаднало основанието за допълнително начисляване на ДДФЛ, но пък е начислен допълнително данък върху разходите 10% по ЗКПО, както и отново са начислени допълнително вноски за ДОО, ДЗПО и НЗОК върху сумите, заплатени с ваучери за изхранването на работниците и служителите на [фирма]. В процесния РД/РА при определяне на базата за изчисляване на осигурителните вноски (осигурителният доход) размерът на социалния разход за всяко конкретно лице от състава на предприятието отново не е

индивидуализиран.

С оглед изложеното, съдът намира, че разходът за покупка на ваучери за храна има характер на разход, който е освободен от осигурителни вноски по реда на Наредбата за елементите и за доходите, върху които се правят осигурителни вноски. В този смисъл изцяло кредитира заключението по ССЧЕ, в частта която в.л. е заявило, че в този случай размерът на дължимите от [фирма] вноски за осигуровки за процесните периоди, би бил този, който е деклариран от дружеството, преди допълнително начислените върху ваучерите за храна от ревизиращите органи. Достигайки до извод в друг смисъл и начислявайки осигурителни вноски по реда на Наредбата за елементите и за доходите и допълнително данък върху разходите 10% по ЗКПО, както и отново са начислени допълнително вноски за ДОО, ДЗПО и НЗОК върху сумите, заплатени с ваучери за изхранването на работниците и служителите на [фирма], приходния орган е извършил несъответно на закона тълкуване на относимите разпоредби, поради което ДРА и решението с което същия е потвърден следва да бъде отменено.

На основание чл. 81 ГПК във вр. с § 2 ДР на ДОПК съдът следва да се произнесе по претенциите на страните за присъждане на разноски. Предвид изхода на делото и на основание чл. 161, ал. 1, изр. 3 ДОПК в полза на жалбоподателя се дължат разноски в доказвания размер от 19 247,51лв.

С тези мотиви, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] - Ревизионен акт /РА/ №Р-29002918006972-091-001/09.07.2019 г., издаден от Ц. Г. Б. – орган, възложил ревизията и В. С. В. – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 1670/04.10.2019 г., издадено от директора на дирекция „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП, относно допълнително определените задължения по Кодекса за социално осигуряване /КСО/ и Закона за здравното осигуряване /ЗЗО/ за ревизираните данъчни периоди от 01.12.2011 г. до 31.12.2016 г., в размер на 2_000_422,50 лв., произтичащи от непризнаване на отчетени от дружеството разходи за ваучери за храна като освободени от облагане социални разходи.

ОСЪЖДА Териториална дирекция на НАП С. да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК] сума в размер на 19 247,51лв. разноски по делото.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване с касационна жалба пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от връчване на преписи на страните.

СЪДИЯ: