

MODEL FOR ACCOUNTING FOR VALUE ADDED TAX ON INTRA-COMMUNITY ACQUISITIONS OF GOODS

Stanislava Pancheva

University of agribusiness and rural development, Plovdiv, Bulgaria

Abstract: An attempt has been made in scientific research to analyze the intra-Community acquisition of goods, with an emphasis on its value added taxation. The aim is to identify, through empirical and general scientific research methods, specific features and unresolved issues related to the interpretation of intra-Community acquisitions of goods from accounting positions, to characterize the process of value-added taxation and to propose, approves and argues a model for accounting for indirect taxation of these transactions in non-financial corporations.

Keywords: taxes, accounting, intra-community acquisition, value added tax, foreign trade transactions.

МОДЕЛ ЗА СЧЕТОВОДНО ОТЧИТАНЕ НА ДАНЪКА ВЪРХУ ДОБАВЕНАТА СТОЙНОСТ ПРИ ВЪТРЕОБЩНОСТНО ПРИДОБИВАНЕ НА СТОКИ

Станислава Панчева

Висше училище по агробизнес и развитие на регионите, Пловдив, България

Резюме

В научната разработка е направен опит да се анализира вътреобщностното придобиване на стоки, като се постави акцент върху неговото облагане с данък върху добавената стойност. Целта е с помощта на емпирични и общологически методи на научно изследване да се разкрият особености и нерешени въпроси, свързани с интерпретирането на вътреобщностното придобиване на стоки от позициите на счетоводството, да се характеризира процеса на облагането му с данък върху добавената стойност и да се предложи, апробира и аргументира модел за счетоводно отчитане на косвения данък за тези сделки в нефинансовите предприятия.

Ключови думи: данъци, счетоводство, вътреобщностно придобиване, данък върху добавената стойност, външнотърговски сделки.

Въведение

На външната търговия се отрежда голям дял в търговските отношения на Р. България. Нейното успешно управление изисква добро познаване на същността и характеристиките на външнотърговските сделки, както и на особеностите при тяхното данъчно облагане и счетоводно-информационно осигуряване. Това са все сложни дейности, съпътствани от дискусии и нерешени въпроси, предопределящи актуалността на темата и нейната значимост. Ето защо за обект на настоящата научна разработка се определя данъка върху добавената стойност при вътреобщностно придобиване (ВОП), а за предмет – неговото установяване и счетоводно отчитане в нефинансовите предприятия. Целта е да се изследва процеса на установяване и счетоводно отчитане на данъка върху добавената стойност (ДДС) при ВОП в

нефинансовите предприятия и на тази база да се изведе, аргументира и апробира модел за неговото счетоводно отчитане.

Методите на научно изследване, използвани в разработката са анализ, синтез, сравнителен метод, наблюдение и др. За представяне на зависимостите се използва и подходящ математически инструментариум.

Литературата и нормативната база, използвани в изследването са актуални към м. ноември 2019 г.

Характеристика на ВОП на стоки

ВОП на стоки е вид външнотърговска сделка, свързана с покупката на активи. При нея се прехвърля собствеността на закупената стока от продавача (чуждестранно лице) на купувача (местно лице), като същата фактически се получава от купувача. Участници в сделката са контрагенти от най-малко две страни-членки на Европейския съюз (Масларов, Св., Д. Тошева-Георгиева, 2011). Условието е доставчикът да е данъчно задължено лице, регистрирано за целите на ДДС в друга държава-членка на Европейския съюз, а купувачът – местно лице, регистрирано по реда на Закона за данъка върху добавената стойност в страната (Вътреобщностни операции, 2019). От тук ВОП може да се дефинира като процес, при който едно предприятие, регистрирано по реда на Закона за данъка върху добавената стойност в страната, придобива стоки на територията на Р. България от чуждестранен доставчик, регистриран за целите на данъка върху добавената стойност в друга държава членка на Европейския съюз.

За да придобие счетоводна насоченост така формулираното определение за ВОП следва да се обвърже с основните счетоводни характеристики на посочените сделки, а именно: основават се на действащите закони, документално обосновани са, отговарят на определението за стопански процес, надеждо оценени са в стойност, водят до входящ поток от икономически ползи за предприятието-купувач и др. Базирайки се на тези характеристики определението за ВОП би могло да се разшири за счетоводни цели в следната насока: *законосъобразен документално обоснован стопански процес (съвкупност от взаимосвързани и последователно извършвани стопански операции), при реализирането на който доставчикът - регистрирано по Закона за ДДС лице в друга държава-членка на Европейския съюз прехвърля на клиента – българско предприятие, регистрирано по Закона за ДДС в страната стока или собствеността върху нея срещу договорена надеждно определена цена.*

Анализа на предложената дефиниция показва, че на ВОП са присъщи редица отличителни черти (Петрова, Д., 2006; Отчитане на външнотърговските сделки, 2010):

- Участващите в тях са контрагенти по националност най-малко от две различни страни, а в някои случаи и от повече държави.
- При реализацията им се налага да бъдат привлечени голям брой непреки участници – застрахователи, транспортни организации и т.н.
- Осъществяването им изисква спазването на определени норми и правила от различни национални законодателства и международни организации.
- Плащанията при тях поне за един от участниците са в чуждестранна валута, което предполага отчитането на курсови разлики (Национални счетоводни стандарти, 2019; Международни счетоводни стандарти и Международни стандарти за финансово отчитане, 2019).
- Страните, участващи в сделките са от държави-членки на Европейския съюз.
- За целите на отчетността тези особености могат да бъдат допълнени и в следните насоки:
 - ВОП са стопански процес и като такъв представляват „съвкупност от взаимосвързани и последователно осъществявани стопански операции“ (Петрол, Л., 2008, с.

46), съпътстващи прехвърлянето на стоката или собствеността върху нея от доставчика на клиента срещу договорена цена.

– Реализирането им преминава през три взаимосвързани етапи: подготовка, сключване и изпълнение на сделката (Външнотърговска сделка: подготовка, сключване, изпълнение, 2014). С най-голямо значение за счетоводството от тях е изпълнението на сделката.

– Осъществяването им е подчинено на правила, определени в действащата нормативна уредба: Закон за ДДС, Правилник за прилагане на закона за ДДС и др. (Закон за ДДС, 2019; Правилник за прилагане на закона за ДДС, 2019)

– Документално обоснован процес са, при който се изисква изготвянето на редица съпътстващи сделката и нейното реализиране документи: търговски, транспортни, застрахователни и платежни (Закон за счетоводството, раздел 2; Организация и отчитане на търговските сделки, 2010).

– И доставчикът, и клиента са регистрирани за целите на облагането с ДДС лица (Закон за ДДС, 2019)

– Доставчикът е чуждестранно лице от страна-членка на Европейския съюз, а клиента е лице, осъществяващо придобиването на територията на страната под български идентификационен номер.

– Стоките, които обект на сделките имат надеждна оценка и водят до възникването на входящ поток от икономически ползи за предприятията-купувачи.

Установяване на ДДС при ВОП на стоки

ВОП на стоки са външнотърговски сделки, които подлежат на облагане по реда на Закона за ДДС (Закон за данък върху добавената стойност, 2019, чл. 13). Изключение от облагането е налице само при покупките на стоки от чужбина, (Вътреобщностни операции, 2019):

– за които доставчикът прилага специален ред на облагане, като стоки втора употреба, произведения на изкуството и др.;

– които се монтират или инсталират от или за сметка на доставчика;

– които се осъществяват на борда на кораби, самолети и влакове;

– които са свързани с природен газ, електрическа, топлинна или охладителна енергии;

– които са част от тристранна операция;

– които са получени при дистанционни продажби;

– които представляват придобиване на стоки, транспортирани до територията на страната от територия на друга държава-членка, извършвано при специфични условия и обстоятелства, регламентирани изрично в Закона за ДДС.

За основа при изчисляване на размера на ДДС при ВОП се ползва доставната стойност на придобития актив. Последната се определя по реда на Закона за ДДС и включва: възнаграждението, което дължи придобиващия на доставчика, увеличено с всички други данъци и такси, в т.ч. акцизи, когато такива са дължими за доставката; всички пряко свързани с доставката субсидии и финансираня; съпътстващите разходи, начислени от доставчика на получателя (комисиона, опаковане, транспорт, застраховка и др., пряко свързани с доставката) и стойността на опаковъчните материали или контейнери, ако не подлежат на връщане. В данъчната основа на доставката се включва още стойността на услугата по последващо гаранционно обслужване на стоката и стойността, задържана от получателя като гаранция за добро изпълнение (Закон за данък върху добавената стойност, 2019, чл. 26).

Размерът на ДДС при ВОП се получава като произведение между определената по реда на Закона за ДДС даначна основа и действащата данъчна ставка за косвения данък - 20% (Закон за данък върху добавената стойност, 2019, чл. 26).

Модели за счетоводно отчитане на ДДС при ВОП на стоки

Установеният по реда на Закона за ДДС косвен данък при ВОП подлежи на счетоводно отчитане. Това става паралелно с получаването на стоката от купувача и завеждането и в неговото счетоводство.

Счетоводното отразяване на ДДС при ВОП на стоки се извършва по избран от предприятието модел на отчитане. Този модел може да бъде различен в отделните нефинансови предприятия и това се дължи на различни обстоятелства: наложени изисквания от използвания софтуер, компетентност на счетоводния персонал, очаквания на данъчните органи във връзка с извършването на данъчни порверки и т.н. (Вж.: таблица № 1).

Таблица № 1 Модели за счетоводно отчитане на ДДС при ВОП на стоки

Варианти за отчитане на ДДС при ВОП	Модели за счетоводно отчитане на ДДС при ВОП
първи	Д-т сметка 4531 Начислен данък за покупките К-т сметка 4532 Начислен данък за продажбите
втори	Д-т сметка 4531 Начислен данък за покупките К-т сметка 301 Доставки Д-т сметка 301 Доставки К-т сметка 4532 Начислен данък за продажбите
трети	Д-т сметка 4531 Начислен данък за покупките Д-т сметка 4992 Други кредитори К-т сметка 4992 Други кредитори Д-т сметка 4992 Други кредитори К-т сметка 4992 Други кредитори К-т сметка 4532 Начислен данък за продажбите

Източник: Панчева, Ст. Счетоводно отчитане на операциите по вноса. В: Отчитане на външнотърговските сделки. (2010) / Меравзчиев, Г. Баташки, Г. Иванова-Кузманова, Ст. Панчева, Р. Михайлова. Свищов: Ценов, с. 68-69.

При анализа на трите представени в таблица № 1 възможности за счетоводно отчитане на ДДС при ВОП се установява, че между тях има общи черти, но и различия. Общото е, че те водят до еднакъв краен резултат, до еднакви промени в дневника за покупките и в дневника за продажбите на предприятието-купувач и до установяване и отразяване в документите на клиента на еднакви данъчна основа и размер на ДДС. Различието е по отношение на: сложността и обема на счетоводната работа, на използвания брой сметки във връзка с начисляването на ДДС и на броя на съставяните счетоводни статии. И още за разлика от първите два варианта, при които ясно се вижда само размера на данъка, при третият вариант, наред със суматата на данъка, от счетоводните сметки се вижда и неговата данъчна основа.

По-задълбоченият анализ на установените различия при отделните модели на счетоводното отчитане на ДДС при ВОП показва още, че по отношение на отражението на информацията за ДДС в годишния финансов отчет не се установяват различия. Това дава основание да се приеме, че и при трите варианта на отчитане на ДДС при ВОП не е нарушено изискването за вярно и честно представяне на данните във финансовия отчет. Ето защо, ако не е необходимо счетоводно отразяване на данъчната основа на ДДС (в повечето счетоводни програми това се налага), то най-подходящ би бил първият вариант за отчитане на ДДС при ВОП. Причините са следните:

- лесен, кратък и удобен за използване е, защото се съставя само една и то проста счетоводна статия;
- не се нарушава изискването за вярно и честно представяне на данните във финансовия отчет;

- ясно личи размера на данъка, който намира отражение в дневника за покупките и в дневника за продажбите;
- използването му отнема по-малко време за счетоводна работа в сравнение с останалите два варианта;
- не се вижда от счетоводните сметки колко е данъчната основа, но тя лесно може да се определи при нужда като сумата на данъка (сумата на счетоводната статия) се умножи по 100 и се раздели на 20.
- ясно се вижда от счетоводната статия, че сумата на данъка за покупките е равна на сумата на данъка продажбите, което не води до възникването нито на данъчно задължение, нито данъчно вземане.

Влиянието на модела за счетоводно отчитане на ДДС при ВОП на стоки, основан на вариант 3, върху информацията, представяна в дневниците за покупките и за продажбите, а също и в годишния финансов отчет и неговите структури части, може да се представи, както в таблица № 2.

Таблица № 2. Влияние на модела за счетоводно отчитане на ДДС при ВОП на стоки върху информацията, представяна в дневниците за покупките и продажбите и в годишния финансов отчет

Вариант на отчитане на ДДС при ВОП	Влияние върху сумите, отразявани в дневника за покупките и в дневника за продажбите	Влияние върху информацията, представяна в годишния финансов отчет.
Вариант 3	Начисленият данък за покупките и начисленият данък за продажбите при ВОП на стоки се отразяват в двата дневника с еднаква сума. Това не поражда нито задължение, нито вземане, свързано с ДДС.	Начисляването на ДДС при ВОП не поражда нито входящ, нито изходящ паричен поток за клиента. При него не възниква нито задължение към, нито вземане от бюджета, тъй като начисления данък за покупките е равен по размер на начисления данък за продажбите. Следователно операцията не влияе върху сумите, представяни в счетоводния баланс и в отчета за паричните потоци.

Оттук може да се обобщи, че ако обстоятелствата не налагат друго, то най-подходящо е ДДС при ВОП на стоки да се начислява при придобиването на стоките като се дебитира сметката за данъка върху добавената стойност за покупките и се кредитира сметката за данъка върху добавената стойност за продажбите с една и съща сума, определена по реда на Закона за ДДС.

За апробирането и нагледното представяне на определения като най-подходящ модел за счетоводно отчитане на ДДС при ВОП на стоки може да се използва следния пример:

Пример: Да се определи и начисли ДДС при ВОП на стоки от Гърция в българско предприятие, регистрирано по Закона за ДДС, при следните данни: покупна цена на стоките по фактура 1 000 щатски долара по курс на БНБ 1.28 лв. за долар; транспортни разходи и застраховки на стоките за сметка на купувача 100 щатски долара по курс на БНБ 1.26 лв. за долар¹.

Размерът на данъка е 281.20 лв. [$20\% \times (1\,000 \times 1.28 + 100 \times 1.26)$]

Счетоводната статия за начисляване на ДДС при ВОП на стоки е следната:

¹ По принцип сделките в Европейския съюз се осъществяват в евро, но тъй като еврото се обменя при фиксиран курс, а това затруднява проследяването на курсовете, използвани при изчисляване на доставната стойност на стоките, в примера е възприето сделката да се представи в щатски долари.

Д-т сметка 4531 Начислен данък за покупките – 281.20
К-т сметка 4532 Начислен данък за продажбите – 281.20

Заклучение

В заключение може да се определи, че ВОП на стоки е законосъобразен документално обоснован стопански процес, при реализирането на който доставчикът - регистрирано по Закона за ДДС лице в друга държава-членка на Европейския съюз прехвърля на клиента – българско предприятие, регистрирано по Закона за ДДС в страната стоки или собствеността върху тях срещу договорена надеждно определена цена. Или това е вид външнотърговска сделка за покупко-продажбата на стоки, чието осъществяване поражда облагане по реда на Закона за ДДС, в резултат на чието счетоводно отчитане в дневника за покупките и в дневника за продажбите на юридическото лице се отразява еднаква сума – сумата на начисления ДДС. Следователно при ВОП на стоки, независимо от избрания модел на отчитане на ДДС, в счетоводството на предприятието-клиент по сделката се отразява данъчно задължение и данъчно вземане с еднаква сума, което показва, че клиентът нито дължи, нито има да възстановява ДДС за извършеното ВОП.

Литература

1. Масларов, Св., Д. Тошева-Георгиева. (2011) *Финансиране на външнотърговските сделки*. София: НБУ.
2. *Вътреобщностни операции*. (2019) Налични в: <http://www.forcom-bg.com/dds/1/1.13.htm>, последно посетени на 08.11.2019.
3. Петрова, Д. *Счетоводно отчитане на външнотърговските сделки*. (2006) София: Тракия-М.
4. *Отчитане на външнотърговските сделки*. (2010) / Меравзчиев, Г. Баташки, Г. Иванова-Кузманова, Ст. Панчева, Р. Михайлова. Свищов: Ценов.
5. *Национални счетоводни стандарти*. (2019) Налични в: <https://www.kik-info.com/spravochnik/nss-2016.php>, последно посетена на 08.11.2019.
6. *Международни счетоводни стандарти и Международни стандарти за финансово отчитане*. (2019) Налични в: <https://audit-bg.com/мсфо/>, последно посетени на 08.11.2019.
7. *Външнотърговска сделка: подготовка, сключване, изпълнение*. (2014) София: Нова звезда.
8. *Закон за данък върху добавената стойност*. //Държавен вестник, 2006, № 63 посл. изм. 2019, № 33. Наличен в: <https://www.lex.bg/laws/ldoc/2135533201>, последно посетен на 08.11.2019.
9. *Правилник за прилагане на закона за данък върху добавената стойност*. Държавен вестник, 2006, № 76 посл. изм. 2019, № 5. Наличен в: <https://www.lex.bg/laws/ldoc/2135534826>, последно посетен на 08.11.2019.
10. *Закон за счетоводството*. //Държавен вестник, 2015, № 95 посл. изм. 2019, № 37. Наличен в: <https://www.ides.bg/за-института/документи/закон-за-счетоводството/>, последно посетен на 08.11.2019.