



ПРОДАЖБИ НА КОНСИГНАЦИЯ – ПРИМЕРИ ЗА ПРАКТИЧЕСКИ НАСОКИ ЗА ОТЧИТАНЕ НА ТЪРГОВСКИТЕ СДЕЛКИ

Христо Досев

Дипломиран експерт-счетоводител, регистриран одитор
Управляващ съдружник в „Досеви – консултации и одит“ ООД – Габрово

Ключови думи:	Резюме
<p>Консигнация Доверител Консигнант Комисионер Консигнатор Комисионно възнаграждение Учредителна сделка Изпълнителна сделка Отчетна сделка Счетоводно отчитане Признаване на приходи Начисляване на ДДС Доставка на услуга по електронен път Данъчно задължено лице Данъчно незадължено лице Съкратено обслужване на едно гише</p>	<p>Когато споменаваме думите „продажби на консигнация“, в нашето съзнание вероятно ще изплува традиционният модел на продажби на стоки, в който търговски посредник продава в своя търговски обект стоки на крайните купувачи от свое име и за сметка на производителя (доверителя). Като специфичен вид сделка, съгласно търговското право, подобен род търговски взаимоотношения следват определен модел на счетоводно отчитане за всеки един участник в тристранната сделка. От друга страна, разнообразието и развитието в търговските отношения предполага и друг тип продажби, при които посредникът (комисионерът) предлага на крайните купувачи стоки, които не са физически налични при него и където виртуалното интернет пространство идва да замени търговския му обект. В подобни хипотези сделките на консигнация претърпяват известна модификация в модела на отчитането, като от данъчна гледна точка (визираме основно ЗДДС) е възможно същите да имат коренно различен модел на данъчно третиране, за разлика от традиционните продажби на консигнация. Ето защо в настоящия материал ще дадем конкретни примери, с които ще онагледим специфичните моменти в счетоводното отчитане и данъчно третиране при изследваните търговски взаимоотношения.</p>

Многообразие на търговски сделки в зависимост от икономическите условия

В случаите, когато парите в обръщение не достигат и голяма част от участниците в стопанския оборот изпитват силно затруднение да намерят ликвидни средства, с които да погасяват своите текущи задължения, възниква чисто управленският въпрос – какъв подход следва да предприеме предприятието, така че все пак да може да намери начин да реализира

продуктовата си гама на крайните купувачи в подобна икономическа среда на ниска ликвидност?

Тук не става въпрос как предприятие, което не разполага с достатъчно количество оборотен капитал и се намира във финансово затруднение, може да намери парични средства под формата на кредити, овърдрафт, сключване на договори за факторинг или други финансови похвати за кредитиране, а как предприятията – търговци да намерят такава форма на търговия, при която от една страна да продължават да продават произвежданите от тях продукти, а от друга страна да не притискат своите контрагенти с изискването за незабавно разплащане по сделките.

Докато в световен мащаб вероятно съществуват различни похвати и прийоми за маркетингова стратегия, с която се цели привличане на клиента (или поне запазване на съществуващата такава), която да се чувства предразположена да прави покупки в условия на ниска абсолютна ликвидност, в страната ни, по наблюдение на автора, се прилагат основно следните три похвата на форми на търговия, преследваща именно тези цели, а именно:

- ❖ **Продажби под формата на финансов лизинг;**
- ❖ **Продажби с отсрочено плащане; и**
- ❖ **Продажби на консигнация.**

Разбира се, естеството и видът на стоката, обект на покупко-продажба, до голяма степен може да се считат за удачни или не твърде приемливи за конкретния вид форма на търговия. Така например продажбата на хранителни стоки, които имат кратък срок на трайност и обикновено се считат за бързооборотни стоки, не би била подходяща да се реализира под формата на продажба на лизинг, докато другите две форми на продажба биха се считали за приемливи и удачни.

Съвсем на другия полюс се намират продажбите на автомобили и сгради, за които продажбата под формата на финансов лизинг може би е най-често използваният метод независимо от факта, че и продажбите с отсрочено плащане или продажбите на консигнация също биха били удобни форми на оформление на търговската сделка.

С развитието на търговията в Интернет все по-разнообразни стоки стават популярни от гледна точка на сключване на сделки за покупко-продажба, дори и в случаите, когато стоките нямат конкретна физическа субстанция, а се предлагат под формата на електронни файлове (електронни книги, видео и аудио записи, софтуер и т.н.). Това от своя страна води до разнообразяване на формите на търговия и сключването на такива контракти за продажби, наподобяващи в голяма степен продажбите на консигнация, при които посредникът в сделките се явява само притежател на платформата за търговия в Интернет (интернет сайт за пазаруване).

Разглеждайки различните форми на търговия, нашата цел в настоящата разработка ще бъде да акцентираме върху счетоводното отчитане и върху данъчното третиране по реда на ЗДДС на различните форми на продажби на

консигнация в зависимост от това дали крайният купувач е, или не е предприятие – данъчно задължено лице.

В този смисъл, когато всички участници в сделката се явяват предприятия, ние ще проследим счетоводното отразяване на стопанските процеси при всеки един от тях. В случаите обаче, когато крайните купувачи са данъчно незадължени физически лица и едновременно с това продажбата на консигнация се реализира в интернет пространството, ще обърнем внимание на специфичното данъчно третиране на доставките за целите на ЗДДС, тъй като е възможно при отделни хипотези продажбите да се считат за доставка на услуги, а не за доставки на стоки.

С цел да не разводняваме темите и да не се отклоняваме твърде много от набелязаната цел, в настоящия материал няма да разглеждаме принципите на счетоводно отчитане на продажбите под формата на отсрочено плащане и тези под формата на финансов лизинг, тъй като същите са били обект на разглеждане от автора в материал, публикуван в брой 6 от 2013 година на списание ИДЕС¹.

Същност и правна форма на консигнацията

Консигнацията е такъв вид форма на търговия, при която във всички случаи предприятието – купувач не е крайният потребител на стоката. На практика това предприятие се явява търговски посредник, който обикновено взема стоката от нейния производител и я предоставя или на друг търговец, или обичайно на самия краен потребител. Поради тази причина продажбата на консигнация се характеризира с това, че правото на собственост върху стоката, обект на търговската сделка, не се прехвърля от консигнанта (доверителя) в полза на консигнатора (комисионера). В този аспект е важно да се подчертае, че консигнаторът има право да организира продажбата на стоките по ред, начин и цена – определени от консигнанта, срещу получаването на определено възнаграждение – комисионна, обичайно определена като процент от реализирания стокооборот.

Като вид търговска продажба, регламентирана в нашето търговско законодателство, продажбата на консигнация би могла да възникне на база сключване на Комисионен договор по реда на чл. 348 от Търговския закон. Цялата нормативна уредба на комисионния договор е уредена в част Трета, глава Двадесет и четвърта от Търговския закон, където именно в нормативните разпоредби от чл. 348 до чл. 360 са дадени общите права, задължения и действия на участниците в комисионния договор от гледна точка на двете договарящи се страни – комисионера (консигнатора) и доверителя (консигнанта).

¹ Бр. 6/2013 г. на сп. ИДЕС може да бъде видян на следния електронен адрес:

<http://www.joomag.com/magazine/6-2013/0312797001378388142>

или

https://team.ides.bg/MagazineIdes/Shared%20Documents/%D0%A1%D0%BF%D0%B8%D1%81%D0%B0%D0%BD%D0%B8%D0%B5%20%D0%BD%D0%B0%20%D0%98%D0%94%D0%95%D0%A1%20-%202013%20%D0%B3%D0%BE%D0%B4%D0%B8%D0%BD%D0%B0/%D0%91%D1%80%D0%BE%D0%B9%206_2013.pdf

В търговската литература действията на търговците на практика във всеки един договор за консигнация биха могли да се разглеждат като последователно изпълнение на три типа търговски сделки, всяка от които би имала различно счетоводно представяне в счетоводните регистри на двете отчитащите се предприятия.

- *Учредителна сделка.* Чрез нея консигнаторът се съгласява да извършва продажби на стоките от свое име и за чужда сметка на територията на своя търговски обект. В този момент стоката преминава от доверителя към комисионера, като правото на собственост върху стоката не се променя – т.е. то остава в полза на доверителя.
- *Изпълнителна сделка* – същинската продажба. При тази сделка консигнаторът предава стоката на крайния купувач. При този момент правото на собственост се променя, като то преминава върху крайния купувач на стоката. От гледна точка на счетоводното законодателство обаче, независимо от факта, че комисионерът предава стоката на крайния купувач, за него не възниква приход от продажби на стоки, въпреки че в първичните счетоводни документи – фактура или касова бележка от ЕКАФП, като продавач се изписва наименованието на търговското предприятие – комисионер.
- *Отчетна сделка.* Това е сделката, при която комисионерът се отчита пред доверителя за продадените (респективно и за непродадените) стоки. И тя е базата, на която се определя неговото възнаграждение (комисионна).

Едва при този трети етап двете предприятия, участници в комисионния договор, следва да отчетат приходи от продажби. Доверителят следва да отчете в своите счетоводни регистри приходи от продажби на стоки, а комисионерът следва да признае приходи от извършване на комисионерски услуги.

Пример за счетоводно отчитане на продажбите на консигнация, реализирани в търговския обект на търговския посредник

За да може в нагледен вид да представим всеки един етап (сделка) от изпълнение на комисионния договор в счетоводните регистри на двете договарящи се предприятия, ще разгледаме следна примерна фактическа обстановка:

„Паралел” АД е предприятие, производител на кожени изделия, в чийто асортимент влизат производството на мъжки и дамски кожени чанти, колани и портмонета. Дружеството сключва комисионен договор с „Дерма маркет” ЕООД, по силата на който комисионерът – дружество „Дерма маркет” ЕООД, се задължава да продава в своите търговски обекти в цялата страна мъжки и дамски кожени чанти по цени, определени от доверителя – дружество „Паралел” АД. Доверителят дължи на комисионера възнаграждение в размер на 30 лева за всяка една продадена

чанта². В края на всеки месец комисионерът – дружество „Дерма маркет” ЕООД, следва да отчете пред доверителя – дружество „Паралел” АД, асортимента, количеството и стойността на продадените стоки на консигнация и до 15-о число на следващия месец да преведе по разплащателната сметка на доверителя събраните суми от продажбите на чанти, като удържи за себе си заработеното възнаграждение (комисионна).

1). В изпълнение на учредителната сделка доверителят предава във владение на комисионера 1 000 броя чанти, обект на бъдеща продажба на консигнация, които в счетоводните регистри на дружество „Паралел” АД имат отчетна стойност (себестойност) в размер на 70 000 лева и крайна продажна цена с вкл. 20% ДДС в размер на 120 000 лева.

От гледна точка на търговското и счетоводно законодателство при изпълнение на учредителната сделка не се предвижда прехвърляне на правото на собственост върху стоките. Поради тази причина комисионерът в лицето на дружество „Дерма маркет” ЕООД няма право да признае получените мъжки и дамски чанти като актив (материални запаси) в своите счетоводни регистри, респективно в своите финансови отчети, изготвени в съответствие с избраната счетоводна база – НСФОМСП/МСФО. Единственото задължение на комисионера е да заведе извънсчетоводно по вид и количество получените от доверителя чанти.

От гледна точка обаче на данъчния закон в лицето на Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДДС) това фактическо предаване на стоката, обект на комисионния договор, от доверителя – дружество „Паралел” АД, на комисионера – дружество „Дерма маркет” ЕООД, по силата на чл. 6, ал. 2, т. 4 и във връзка със специфичните случаи на доставка, извършвана от лице, действащо от свое име и за чужда сметка по реда на чл. 127 от ЗДДС, се приема за доставка на стока по смисъла на ЗДДС. В изпълнение на това си задължение по реда на ЗДДС за доверителя – дружество „Паралел” АД, възниква задължение за начисляване на ДДС посредством издаване на фактура. Размерът на дължимия данък може да се определи, като от крайната продажна цена в размер на 120 000 лева се извади съдържащият се в нея 20% данък. Т.е. размерът на данъка ще бъде 20 000 лева $[(120\,000\text{ лв.} / 120) \times 20 = 20\,000\text{ лв.}]$.

Съгласно вижданията на автора, счетоводните записвания при двете договарящи се предприятия могат да се отразят по следния начин в текущите им хронологични счетоводни регистри:

При доверителя (дружество „Паралел” АД)

Дебит сметка *Продукция на консигнация* - 70 000 лева.

² Обикновено в практиката комисионната се определя като процент от реализираните продажби. В нашия пример, с цел опростяване на ситуацията, условно сме възприели възнаграждението на комисионера да се определя на база на брой продадени единици стоки.

аналитична подсметка 1 000 бр. x 70 лв. = 70 000 лв.

Кредит сметка *Продукция на склад* - 70 000 лева.

аналитична подсметка 1 000 бр. x 70 лв. = 70 000 лв.

и в изпълнение на задължението си по реда на ЗДДС за начисляване на дължимия данък (ДДС) при фактическо предаване на стоката

Дебит сметка *Доверители* - 20 000 лева.

аналитична подсметка – дружество „Дерма маркет” ЕООД

Кредит сметка *Разчети за ДДС при продажби* - 20 000 лева.

При комисионера (дружество „Дерма маркет” ЕООД)

Счетоводни записвания по повод приемане на стоките не се правят, защото комисионерът няма основание на признае получените чанти като свой актив. Единствено следва да отрази задължението към доверителя и правото си на приспадане на данъчен кредит по повод издадената от дружество „Паралел” АД фактура по повод начисляване на дължимия ДДС при физическо предаване на стоката на лице, което действа от свое име и за чужда сметка.

По отношение на материалната отчетност за приетите на консигнация стоки дружество „Дерма маркет” ЕООД следва извънсчетоводно (например в екселски таблици) да създаде информация за получените по вид, количество и продажна цена стоки, обект на бъдещата продажба на консигнация.

Дебит сметка *Разчети за ДДС при покупки* - 20 000 лева.

Кредит сметка *Доверители* - 20 000 лева.

аналитична подсметка – дружество „Паралел” АД

2). В изпълнение на изпълнителна сделка комисионерът продава в своите търговски обекти в страната през месеца 600 броя мъжки и дамски чанти на крайни потребители на обща стойност 72 000 лева. $[(120\ 000\ \text{лв.} / 1\ 000\ \text{броя}) \times 600\ \text{броя} = 72\ 000\ \text{лева}]$.

От счетоводна гледна точка нито една от двете договарящи се страни – доверител и комисионер, няма право все още да признава приходи. От гледна точка разпоредбите на ЗДДС имаме прехвърляне правото на собственост върху стоката, за която комисионерът издава фактура на крайния купувач, в която на отделен ред следва да начисли дължимия 20% ДДС.

Издадените данъчни документи (фактури или отчет продажби) следва да се отразят в месечната справка – декларация по ЗДДС и в дневника за продажбите на комисионера – дружество „Дерма маркет” ЕООД за съответния данъчен период единствено с цел разчитане на взаимоотношенията на дружеството с Републиканския бюджет с оглед спазване разпоредбите на ЗДДС и ППЗДДС.

Съгласно вижданията на автора, счетоводните записвания при двете договарящи се предприятия могат да се отразят по следния начин в текущите им хронологични счетоводни регистри:

При доверителя (дружество „Паралел” АД)

Счетоводни записвания не се вземат.

При комисионера (дружество „Дерма маркет” ЕООД)

Дебит сметка <i>Парични средства</i>	-	72 000 лева.
Кредит сметка <i>Доверители</i>	-	60 000 лева.
<i>аналитична подсметка – дружество „Паралел” АД</i>		
Кредит сметка <i>Разчети за ДДС при продажби</i>	-	12 000 лева.

3). **В изпълнение на отчетната сделка** до 15-о число на следващия месец комисионерът – дружество „Дерма маркет” ЕООД, отчита по асортимент пред доверителя – дружество „Паралел” АД, продадените 600 броя мъжки и дамски кожени чанти. На база представения отчет комисионерът – дружество „Дерма маркет” ЕООД, издава към доверителя – дружество „Паралел” АД, фактура за своето възнаграждение в размер на 18 000 лева без ДДС (600 броя x 30 лева = 18 000 лева), като върху данъчната основа начислява 20% ДДС в размер на 3 600 лева (18 000 лева x 20% = 3 600 лева), с което брутната сума на дължимото комисионерско възнаграждение възлиза в размер на 21 600 лева (18 000 лева + 3 600 лева = 21 600 лева).

След това „Дерма маркет” ЕООД урежда паричните си взаимоотношения с „Паралел” АД към този момент, като превежда по разплащателната сметка на доверителя дължимото ДДС в размер на 20 000 лева, начислено с фактура в изпълнение на учредителната сделка, както и сумата на реализираните продажби през предходния месец в размер на 60 000 лева без ДДС, прихващайки от нея своето комисионно възнаграждение в размер на 21 600 лева с ДДС. На база на изчисленията крайната сума за плащане от страна на „Дерма маркет” ЕООД към „Паралел” АД е в размер на 58 400 лева (20 000 лева + 60 000 лева – 21 600 лева = 58 400 лева).

По силата на счетоводното законодателство доверителят – дружество „Паралел” АД, отчита приходи от продажба на продукцията, разходи, представляващи отчетната стойност на продадената продукцията, разходи за комисионното възнаграждение и финансов резултат от продажбата на 600 броя мъжки и дамски чанти.

От своя страна комисионерът – дружество „Дерма маркет” ЕООД, следва да отчете приходи от продажба на услуги във връзка с отчетените пред доверителя продажби на стоки на консигнация.

Според разпоредбите на действащия ЗДДС данъчно събитие към този момент не настъпва, защото данъкът за всички предадени стоки от доверителя към комисионера е начислен в пълен размер още при учредителната сделка.

Съгласно вижданията на автора, счетоводните записвания при двете договарящи се предприятия могат да се отразят по следния начин в текущите им хронологични счетоводни регистри:

При доверителя (дружество „Паралел” АД)

за отразяване на прихода от продажбите на 600 броя чанти на консигнация

Дебит сметка <i>Доверители</i>	-	60 000 лв.
аналитична подсметка – дружество „Бета”		
Кредит сметка <i>Приходи от продажби на продукцията</i>	-	60 000 лв.
(600 бр. x 100 лв. за брой без вкл. ДДС)		

за отразяване на финансовия резултат (печалба или загуба) от продадените 600 броя чанти на консигнация

Дебит сметка <i>Приходи от продажби на продукцията</i>	-	60 000 лв.
Кредит сметка <i>Продукция на консигнация</i>	-	42 000 лв.
аналитична подсметка 600 бр. x 70 лв. отчетна стойност = 42 000 лв.		
Кредит сметка <i>Печалби и загуби от текущата година</i>	-	18 000 лв.

и за отразяване на дължимата комисионна към „Дерма маркет” ЕООД като текущ разход, свързан с реализацията на продукцията

Дебит сметка <i>Разходи за външни услуги</i>	-	18 000 лв.
аналитична подсметка – комисионни		
Дебит сметка <i>Разчети за ДДС при покупки</i>	-	3 600 лв.
Кредит сметка <i>Доверители</i>	-	21 600 лв.
аналитична подсметка – дружество „Дерма маркет” ЕООД		

и накрая при уреждане на паричните взаимоотношения с комисионера (консигнатора) – дружество „Дерма маркет” ЕООД и получаване на паричните средства от продажбите от дължимия ДДС при предаване на стоките и след приспадане на дължимото комисионерско възнаграждение

Дебит сметка <i>Разплащателна сметка в лева</i>	-	58 400 лв.
Дебит сметка <i>Доверители</i>	-	21 600 лв.
аналитична подсметка – дружество „Дерма маркет” ЕООД		
Кредит сметка <i>Доверители</i>	-	80 000 лв.
аналитична подсметка – дружество „Дерма маркет” ЕООД		

При комисионера (дружество „Дерма маркет” ЕООД)

за отразяване на дължимото комисионерско възнаграждение като текущ счетоводен приход от предоставяне на услуги

Дебит сметка <i>Доверители</i>	-	21 600 лв.
аналитична подсметка – дружество „Паралел” АД		
Кредит сметка <i>Приходи от продажби на услуги</i>	-	18 000 лв.
600 бр. x 30 лв. = 18 000 лв.		
Кредит сметка <i>Разчети за ДДС при продажби</i>	-	3 600 лв.

и за уреждане на паричните взаимоотношения

Дебит сметка <i>Доверители</i>	-	80 000 лв.
аналитична подсметка – дружество „Паралел” АД		
Кредит сметка <i>Доверители</i>	-	21 600 лв.
аналитична подсметка – дружество „Паралел” АД		
Кредит сметка <i>Разплащателна сметка в лева</i>	-	58 400 лв.

Не бива да се забравя, че предложеният вариант на счетоводно отчитане следва да се приеме като един базисен модел на отчитане на продажбите на консигнация. При наличие на специфични условия и клаузи в комисионния договор биха могли да възникнат специфични изисквания както от счетоводно естество, така и от данъчно третиране на съответните търговски сделки и данъчни събития.

Когато търговският обект на посредника е виртуален

Все по-често с навлизането на електронните технологии и Интернет в бита на хората формите на търговия от страна на търговците следват тази динамика, затова все по-често ще трябва да обръщаме внимание и на счетоводната отчетност, която има за задача да измери и отрази сделките във финансовите отчети на предприятията. Фактът, че търговските обекти от реални се превръщат във виртуални, на пръв поглед не би следвало да променя из корени модела на текущото счетоводно отчитане на приходите и разходите от подобен вид търговски взаимоотношения. Въпреки това обаче, в зависимост от типа на предлаганата стока, факта дали тя е налична, или не е налична при посредника (който обикновено е собственик на интернет портала, където се опосредства покупко-продажбата), както и от данъчния статус и местонахождение на купувача, е възможно да възникнат специфични моменти за счетоводно представяне и данъчно облагане на сделките, сключени в Интернет. За подобни предизвикателства авторът е изразил своето мнение в статия, публикувана в брой 2/2015 година на сп. ИДЕС³. В сегашния материал ще разгледаме друг

³ Бр. 2/2015 г. на сп. ИДЕС може да бъде видян на следния електронен адрес:
<http://www.joomag.com/magazine/icpa-magazine-02-2015/0070636001427298466>

частен случай, при който не само търговският обект на комисионера (посредника) е виртуален, но и самата стока няма физическа субстанция – в случая електронна книга.

Пример: Дружество „Милениум” ООД е разработило интернет платформа, през която продава електронни книги както на физически (данъчно незадължени), така и на юридически (данъчно задължени) лица. Купувачите може да са лица както установени на територията на Европейския съюз, така и установени извън територията на Европейския съюз.

Доверителите – автори на книгите, са изключително физически лица (данъчно незадължени) и установени извън територията на ЕС. На база на сключени заявки – купува, „Милениум” ООД получава парични преводи (електронни пари посредством системата PayPal) и дава ключ на купувачите, за да могат да изтеглят през интернет съответното авторско издание. В края на всяко тримесечие „Милениум” ООД се отчита пред своите доверители – авторите физически лица, за продадените от тяхно име, но за чужда сметка електронни книги, като им превежда част от събраната сума, след като запази за себе си определен процент от продажбите като комисионерско възнаграждение.

Счетоводни аспекти на примера

Разглеждайки така поставената конкретна фактическа обстановка на реализация на електронните книги, считаме, че икономическото съдържание на сделките, осъществени от „Милениум” ООД, следва да се разглежда през призмата на комисионен договор по смисъла на чл. 348 от Търговския закон. Единствената основна разлика в случая от продажбите на консигнация е, че стоките, предмет на покупко-продажбата, не са физически, поради което не е налице и тяхното физическо предаване от страна на доверителите (чуждестранните автори) към посредника в лицето на „Милениум” ООД. Имайки предвид, че доверителите (авторите на книги) са данъчно незадължени лица, установени извън ЕС, и че липсва физическо предаване на стоката, на етапа на учредителната сделка не се изисква начисляване на ДДС и съответно не се изисква някакво счетоводно отчитане.

От чисто счетоводна гледна точка при изпълнителната сделка също нямаме физическо предаване на стоката от посредника – „Милениум” ООД, поради което в неговите хронологични счетоводни регистри следва да се отрази единствено получаване на електронните пари (посредством системата PayPal) и съответното задължение към физическото лице – автор на произведението. За целта е удачно да се направи счетоводното записване:

Дебит сметка Парични еквиваленти (електронни пари)

или

https://team.ides.bg/MagazineIdes/Shared%20Documents/%D0%A1%D0%BF%D0%B8%D1%81%D0%B0%D0%BD%D0%B8%D0%B5%20%D0%BD%D0%B0%20%D0%98%D0%94%D0%95%D0%A1%20-%202015%20%D0%B3%D0%BE%D0%B4%D0%B8%D0%BD%D0%B0/%D0%91%D1%80%D0%BE%D0%B9%20_2015.pdf

Кредит сметка Доверители

аналитична подсметка – съответния автор, данъчно незадължено ФЛ

Приходът от реализираната комисионерска услуга следва да се отчете от „Милениум” ООД едва на етапа на отчетната сделка, когато предприятието се отчита пред съответните автори за броя на продадените електронни книги и за сумата, събрана от крайните купувачи.

За продажбите на комисионерските услуги към авторите, данъчно незадължени физически лица, „Милениум” ООД не е задължено да издава фактура, поради което от чисто практична гледна точка е препоръчително съставянето на документ (отчет), с който комисионерът следва да се отчита на авторите за продадените от свое име и за тяхна сметка творби, на база на който документ следва да се определи възнаграждението на комисионер. Документално обоснованото комисионерско възнаграждение е основание за признаване на прихода от продажбата, за което може да се направи следното счетоводно записване:

Дебит сметка Доверители

аналитична подсметка – съответния автор, данъчно незадължено ФЛ

Кредит сметка Приходи от услуги

Последващият изходящ паричен поток от „Милениум” ООД към чуждестранните физически лица – автори се свързва с уреждане на паричните взаимоотношения между възложител (доверител) и изпълнител (комисионер). След приспадане на дължимото на комисионера възнаграждение същият следва да преведе към доверителите остатъка от събраната от него сума, за което може да се направи следното счетоводно записване:

Дебит сметка Доверители – (със сумата нето)**Кредит сметка Парични средства****Данъчни аспекти на примера**

Може би най-важни за дружеството „Милениум” ООД ще са въпросите, които възникват във връзка със спазване разпоредбите на ЗДДС. На първо място, отново по подобие на продажбите на консигнация намира приложение чл. 127 от ЗДДС, тъй като примерът попада в хипотезата на доставка, която се извършва от лице, действащо от свое име и за чужда сметка. В този случай се приема, че имаме три доставки:

1. Доставката на „Милениум” ООД към крайните потребители по наше мнение следва да се счита за доставка на услуга по електронен път, тъй като на основание т. 3, буква „В” от Приложение I към Регламент 282/2011 г. осигуряването на достъп до дигитално съдържание на книги и други електронни публикации се счита за услуга, предоставяна по електронен път.

- ✓ При условие че получатели по доставката са данъчно назадължени лица, които не са установени в ЕС, то можем да заключим, че „Милениум” ООД не подлежи на специалната регистрация по реда на глава осемнадесета от ЗДДС. За тези доставки мястото на изпълнение на услугата следва да се определя по реда на чл. 21, ал. 6 от ЗДДС, а именно мястото, където данъчно незадълженото лице е установено, има постоянен адрес или обичайно пребивава, т.е. съответната чужда държава – извън ЕС. За такива доставки, с място на изпълнение извън територията на страната, на датата на предоставяне на услугата на основание чл. 25, ал. 6, т. 2 от ЗДДС възниква основание за освобождаване от начисляване на данъка. Т.е. от гл.т. на ЗДДС „Милениум” ООД следва да издаде фактура без начислен ДДС, като основание за неначисляване следва да се посочи *чл. 25, ал. 6, т. 2 от ЗДДС*.
- ✓ При условие обаче, че получатели по доставката са данъчно незадължени лица, които са установени, имат постоянен адрес или обичайно пребивават на територията на държава-членка на ЕС, то в тази хипотеза „Милениум” ООД ще подлежи на специалната регистрация по реда на глава осемнадесета от ЗДДС и ще се разчита за начисления при продажбите ДДС по специалната схема за облагане – Съкратено обслужване на едно гише (MOSS).
- ✓ В случай че получателите са данъчно задължени лица, данъчният режим на доставката следва да се определи по общия ред на определяне на мястото на изпълнение на доставки на услуги по реда на чл. 21, ал. 2 от ЗДДС. В тази хипотеза мястото на изпълнение на доставката е там, където е установена независимата икономическа дейност на получателя и отново „Милениум” ООД ще бъде освободен от начисляването на данък на основание чл. 25, ал. 6, т. 2 от ЗДДС.

2. Доставката от страна на чуждестранните данъчно незадължени лица – автори, установени извън територията на ЕС, към комиссионера „Милениум” ООД е такава, при която местното дружество се явява получател на услуга, за което доставчикът ЧФЛ следва да издаде фактура или друг документ. Българското предприятие няма задължения по ЗДДС, т.е. отразява само документа за извършено плащане в счетоводството си, а полученият от чуждестранното данъчно незадължено физическо лице документ не представлява данъчен документ по смисъла на чл. 112, ал. 1 от ЗДДС и поради тази причина не следва да се отразява в отчетните регистри по чл. 124, ал. 1 от ЗДДС – дневник за покупките (респективно и в справката декларация) на „Милениум” ООД.

Внимание! Ако все пак се установи, че данъчният статут на чуждестранните физически лица – автори, установени извън територията на ЕС, се промени и те станат данъчно задължени лица за спазване на разпоредбите на ЗДДС, българското предприятие „Милениум” ООД в тази хипотеза следва да издаде протокол съгласно чл. 82, ал. 2, т. 3 от ЗДДС, с който да си самоначисли ДДС и да отрази този протокол в дневника за

продажбите в месеца на неговото издаване и да отрази протокола в дневника за покупки в месеца на издаване или в един от следващите 12 месечни периода, за да упражни правото си по приспадане на данъчния кредит. Обръщаме внимание, че приложимата данъчна ставка при издаване на протоколите за самоначисляване на данъка е 20%.

3. Доставка от страна на „Милениум” ООД към чуждестранните данъчно незадължени лица – автори, установени извън територията на ЕС – по повод дължимото от доверителя към комисионера възнаграждение (комисионната) ще се третира като доставка на услуга, за която българското дружество няма да начислява ДДС, тъй като мястото на изпълнение на услугата ще се определи по реда на чл. 21, ал. 6 от ЗДДС (третиращ предоставянето на услуги по електронен път с получатели – данъчно незадължени лица) – и то ще бъде мястото, където това лице е установено, има постоянен адрес или обичайно пребиваване – т.е. извън територията на страната. „Милениум” ООД следва да издаде фактура за своето комисионерско възнаграждение без начислен ДДС, на основание чл. 25, ал. 6, т. 2 от ЗДДС.

Внимание! Ако все пак се установи, че данъчният статут на чуждестранните физически лица – автори, установени извън територията на ЕС, се промени и те станат данъчно задължени лица, доставката на комисионерската услуга от страна на „Милениум” ООД ще се счита за предоставяне на услуги по електронен път, за която също няма да се начислява ДДС на същото основание – чл. 25, ал. 6, т. 2 от ЗДДС, но мястото на изпълнение на услугата ще се определя по друг ред, а именно този по чл. 21, ал. 2 от ЗДДС.

Обръщаме внимание, че за да се определи статута на лицето – получател по доставките, има издадено становище на НАП изх. № 15-00-26 от 16.11.2011 г. относно получател на услуги, установен извън Общността:

Съгласно член 18, пар. 3 от Регламента, освен ако не разполага с информация за противното, доставчикът на услуги може да счита, че получател, установен извън Общността, има статут на данъчнозадължено лице, ако получи от получателя удостоверение, издадено от компетентния данъчен орган на получателя, в потвърждение на факта, че получателят извършва стопанска дейност, с цел да му се предостави възможност да получи възстановяване на ДДС по силата на Директива 86/560/ЕИО на Съвета от 17 ноември 1986 г. относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки в областта на данъците върху оборота — правила за възстановяване на данъка върху добавената стойност на данъчнозадължени лица, които не са установени на територията на Общността.

Когато получателят не разполага с това удостоверение, ако доставчикът разполага с идентификационния номер по ДДС или подобен номер, изпълняващ същата функция, предоставен на получателя от страната по установяване и използван за идентифициране на данъчнозадължени лица или с всяко друго доказателство за това, че получателят е данъчнозадължено лице и ако

доставчикът извърши проверка в разумна степен на точността на информацията, предоставена му от получателя, с помощта на обичайните търговски мерки за сигурност като мерките, свързани с проверките на самоличността и на плащанията.

В случай че доставчикът разполага с удостоверение, издадено от компетентния данъчен орган на получателя, в потвърждение на факта, че получателят извършва стопанска дейност, независимо че същият не притежава идентификационен номер за целите на ДДС или друг подобен данък, следва да се приеме, че получателят е данъчнозадължено лице, разбира се след проверка на точността на информацията, предоставена му от получателя.

SALE ON CONSIGNMENT – EXAMPLES OF PRACTICAL GUIDANCE ON ACCOUNTING FOR BUSINESS TRANSACTIONS

Hristo Dosev

Certified Public Accountant, Registered Auditor

Managing Partner at “Dosevi – consultations and audit” LTD – Gabrovo.

<i>Key words:</i>	<i>Summary</i>
<i>Consignment</i>	<i>When we refer to “sale on consignment”, our attention would likely focus on the traditional way of selling goods where a commercial agent sells at his outlet goods to consumers in his own name but on behalf of the producer (principal). As a specific type of transaction, under commercial law, such business relationships follow a particular model of accounting treatment for each of the participants in the tripartite arrangement. On the other hand, business relationship diversity and developments also involve a different type of sale, where the agent (commission agent) offers to consumers goods which are not physically available with him and where the virtual Internet space replaces his commercial outlet. Under such hypotheses, consignment transactions are modified to a certain extent in the accounting model and it is possible that in tax terms (referring mainly to the Value Added Tax Act) they would be subject to an entirely different model of accounting treatment unlike traditional sales on consignment. Accordingly, in this paper we will provide particular examples to illustrate the specifics of the accounting and tax treatment of the examined commercial relationships.</i>
<i>Principal</i>	
<i>Consignor</i>	
<i>Commission agent</i>	
<i>Consignee</i>	
<i>Commission</i>	
<i>Principal-agent arrangement</i>	
<i>Executory contract</i>	
<i>Transaction accounted for</i>	
<i>Accounting</i>	
<i>Revenue recognition</i>	
<i>Charging VAT</i>	
<i>Provision of services by electronic means</i>	
<i>Taxable person</i>	
<i>Nontaxable person</i>	
<i>Mini one-stop shop</i>	