



ПРОДАЖБИ НА НЕДВИЖИМИ ИМОТИ С НОТАРИАЛЕН АКТ, КОГАТО ЛИПСВА СТОЙНОСТНО ИЗРАЖЕНИЕ НА ОТДЕЛНИТЕ КОМПОНЕНТИ НА ДОСТАВКАТА

Христо Досев

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

Ключови думи:

Продажби
Данъчна основа
Стойностно изражение
на продажбата
Облагаема доставка
Освободена доставка
Съотношение
Пазарна оценка
Данъчна оценка
Недвижим имот
Земя
Сграда
ЗДДС

Резюме

В настоящия материал ще бъде разгледан практически пример, при който счетоводството е поставено пред проблема как да оцени стойностното изражение на отделни разграничени доставки, които от правна гледна точка са документирани заедно с един документ – нотариален акт за покупко-продажба.

Поради липса на конкретно парично изражение на отделни елементи на доставката, които имат различно данъчно третиране по реда на ЗДДС, се налага да се правят допълнителни математически изчисления, така че, използвайки една разумна база, данъчно задълженото лице да може да определи както данъчния ефект на доставката (данъчната основа и дължимия ДДС), така и счетоводния ефект от продажбата и реализирания финансов резултат – печалба или загуба.

Мисията

Обикновено, когато седна да пиша материал, независимо дали той е посветен на даден счетоводен проблем, или на такъв от данъчно естество, моята задача се свежда не само до разглеждане на казуса и изказване на компетентно мнение по въпросите в него, но и съответната статия да изпълни някаква мисия – основно да бъде в полза на читателя. Колкото и хубав и стилоно издържан да бъде даден материал, няма ли в себе си своеобразно послание към четящите, то той губи значително от своята харизматичност и практичност. Ето защо моето разбиране за разглеждане и представяне на даден счетоводен и данъчен казус се свежда до полезността, която същият ще донесе на практикуващите специалисти. Обикновено моето послание е насочено към счетоводителите, но настоящият проблем изисква и други лица да вземат отношение по него или поне да разберат сложността, която самите те създават за себе си и своите предприятия. В случая визирам ръководителите на предприятията и в отделни случаи техните адвокати и юридически съветници. Обективно погледнато настоящата статия ще бъде на разположение само на практикуващите

професионални счетоводители, което нищо не пречи посланието, което се съдържа в нея, да бъде предадено на клиентите на съответните дипломирани експерт-счетоводители и регистрирани одитори. Само по този начин моята мисия ще бъде изпълнена докрай и статията ще придобие практическо изражение.

Счетоводители – под път и над път

Колкото и трудно ми бе да повярвам, че професията счетоводител е една от най-разпространените, лесна за практикуване и обществено достъпна, една конкретна случка е на път напълно да ме убеди в твърдението. Независимо че моята представа за счетоводител се свързва задължително със завършено поне едно счетоводно образование (средно или висше) и постоянно поддържане на знанията и упражняване на уменията, в действителност се оказва, че всеки грамотен човек може да работи като счетоводител. Нашият четириетажен жилищен блок се състои само от три входа, но се оказва, че във всеки вход живеят минимум по двама счетоводители (с моя милост). Когато използвам думата *минимум* се застраховам по някакъв начин, защото все пак не познавам всички хора в блока, както и не познавам тяхното занятие. Поглеждайки на живота от моята собствена камбанария, в действителност установявам, че счетоводители могат да се срещнат под път и над път. И защо да е по-различно, щом като може съпругата на управителя и едноличния собственик на капитала на малката им семейна строителна фирма да води счетоводните дела или пък пенсионираният пилот да поработва на четири часа като счетоводител, понеже няма какво да прави в къщи по цял ден, или комшийката, която бе дълги години на гурбет в Гърция и понеже няма друга работа започна в счетоводството на една „малка частна фирма“; да не говорим за инженера по образование, който усвои счетоводната професия на ходом и вече завършва своята първа петилетка, практикуващ в счетоводна кантора. Примери от нашата действителност – много. Но не това е най-важното. Същественото в случая бе, че от един никакъв казус и един непринуден разговор се оказва, че всеки има свое мнение, нито едно от което не ми се понарава. Затова се роди идеята да разширя проблема и да представя различните възможни (грешни) решения, както и решението, което считам, че аз бих приложил, ако ми се наложи да решавам подобен случай в практиката.

За документалната обоснованост – още веднъж

Може на някои счетоводители да им е омръзнало, че постоянно им се натяква колко важно е надеждната и документална обоснованост на стопанските операции. Още в началото на специализирания счетоводен закон (чл. 4, ал. 3 от Закона за счетоводството) се говори, че предприятията осъществяват счетоводството си на основата на документалната обоснованост на стопанските операции и факти, като по този начин може да се постигне коректното им отразяване в счетоводните регистри и последващото им представяне във финансовите отчети. За задължително документиране се говори и в материалния данъчен закон в лицето на Закона за корпоративното подоходно облагане.

Липсата на документирани на счетоводно отчетените разходи може да доведе същите на основание чл. 26, т. 2 от ЗКПО да се считат за данъчни постоянни разлики и да не се признаят за данъчни цели при определяне на дължимия корпоративен данък. Изискването за документирани на стопанските събития въобще не се изчерпва единствено с цел спазване на материалните данъчни закони, а също така то е условие за признаване правото на данъчен кредит по смисъла на ЗДДС. Ето защо е съвсем разбираемо защо предприятията и конкретно техните счетоводители му обръщат такова внимание. Не бива обаче да се пропуска фактът, че документирането на стопанските явления и събития не бива да се разглежда като самоцел. То следва да бъде обвързано с изградената от предприятието система за текущо счетоводно отчитане и счетоводна политика по отношение на документооборота. В крайна сметка документирането на сделките е необходимо и за да може същите коректно и надеждно да се докладват във финансовите отчети на предприятията, изготвени по реда на приложимите счетоводни стандарти (НСФОМСП или МСФО).

В настоящия материал ще се убедим, че понякога се налага в счетоводството да се създадат допълнителни документи на база първичното документирани на стопанските процеси, така че да може отчитащото се предприятие да може да определи размера на дължимия ДДС по осъществената доставка и съответно стойността (паричното изражение) на реализираните продажби във връзка с тяхното коректно счетоводно отчитане и представяне във финансовите отчети.

Продажба на недвижими имоти с обща цена, посочена в нотариален акт

Независимо дали дадено предприятие се явява купувач, или продавач в определена сделка, то липсата на паричното ѝ изражение ще доведе до невъзможността същото коректно да оцени първоначално своята инвестиция или да определи прихода и съответно финансовия резултат (печалба или загуба) от реализацията.

Оказва се, че в практиката не са малко на брой фактически документирани стопански операции, от които обаче практикуващите счетоводители не могат директно да оценят както сделките, така и дължимия косвен данък в лицето на ДДС. В случая визираме ширещата се практика в един нотариален акт да се прехвърля правото на собственост на няколко разграничени позиции – земя и сгради, за които имаме обявена една обща стойност (в повечето случаи дори не е конкретизирана дали тя включва, или не включва дължимият ДДС).

Настоящата статия има за цел да вземе отношение по въпроси, които от чисто правна гледна точка изглеждат решени и законни, но от счетоводна гледна точка си остават все още една „черна дупка“. В същото време настоящият материал е насочен и към собствениците и управителите на предприятията, които често влизат в „капана“ да изповядат определена сделка пред нотариус, която в последствие е или неразбираема, или трудно разбираема от техните счетоводители.

И за да бъдем достатъчно ясни, ще разгледаме следния конкретен пример, за чието счетоводно решаване и коректно отчитане в счетоводните регистри и финансови отчети се изискват определени допускания и чисто математически изчисления.

Иван Иванов е управител и едноличен собственик на капитала на дружество с ограничена отговорност – „Щастие” ЕООД. По негова инициатива предприятието решава да се освободи от две притежавани сгради - сграда „А” и сграда „Б” ведно с терена, върху който същите са построени. Същите са били преди това закупени от физическо лице, нерегистрирано по реда на ЗДДС, поради което за тяхната покупка не е ползвано право на приспадане на данъчен кредит.

Към датата на продажбата на земята и двете сгради същите имат следните балансови стойности:

Земя – 18 000 лева; Сграда „А” – 47 000 лева; Сграда „Б” – 115 000 лева.
--

Пристигайки в своя офис, Иван Иванов предава на счетоводителя на „Щастие” ЕООД сумата в размер на 301 808 лева, разпореджайки се същата да се съхранява в касата на дружеството. Като съпроводителни документи заедно с парите той предава нареждане разписка, от което се вижда, че сумата е изтеглена същия ден от разплащателната сметка на дружеството, и нотариално заверен договор за продажба на недвижими имоти, чието съдържание в съкратен вид съдържа следната информация:

Днес, в присъствието на нотариус, продавачът „Щастие” ЕООД продава на купувача Красимир Велев за сумата от 301 808 лева следните недвижими имоти:

- 1. Едноетажна сграда „А”, въведена в експлоатация през 2000 година с разгънатата застроена площ 120 кв. м.*
- 2. Триетажна сграда „Б”, въведена в експлоатация през 2014 година с разгънатата застроена площ 350 кв. м.*
- 3. Земя – 600 кв. м.*

Продавачът декларира, че е получил напълно и по банков път сумата от купувача. За целта са събрани нотариални и държавни такси по прехвърлянето на недвижимите имоти в размер на 8 000 лева, като при съставянето на нотариалния акт са представени 3 броя удостоверения за данъчна оценка и декларации по ДОПК и ЗМИП.

Кой и как ще реши задачата с много неизвестни

Предполагам казусът е твърде много близък до действителността. Управителят е осъществил продажба на недвижими имоти, събрал е сумата по дължимото възнаграждение и постфактум се отчита пред своя счетоводител. И

за да направим случая по-интересен, ще вмъкнем, че управителят е заявил пред своя счетоводител, че тъй като купувачът е физическо лице, на него не му трябва фактура и затова няма да се начислява ДДС при тази продажба.

Оттам насетне, съобразно своите професионални виждания, опит и рутина, практикуващият счетоводител трябва да вземе решение как да постъпи в случая и как в крайна сметка да отрази в счетоводните регистри продажбата на недвижимите имоти и резултата от сделката. Възможни са няколко типа на поведение при разрешаване на счетоводния казус в зависимост от професионалната преценка, знания и умения на счетоводителя, които ще представим в следващите редове.

Вариант 1 – подходът на послушния счетоводител

Всъщност този подход на действие ще предприеме съпругата на едноличния собственик и управител на тяхната семейна строителна фирма, която се е заела със задачата да води техните счетоводни книжа. Не е изключено по този вариант на работа да пристъпят и счетоводители с по-малка практика, а също така и в предприятия, където авторитарният режим на управление предполага всички работници да се съобразяват с желанието на управителя на дружеството.

Ето защо в разглежданата хипотеза счетоводителят се хваща на думите на своя работодател, че недвижимите имоти са продадени на физическо лице, което не е Едноличен търговец и поради тази причина купувачът не иска да му бъде издадена фактура, както и не иска да му бъде начисляван 20% ДДС. При този хипотетичен вариант на действие счетоводителят приема, че сумата от продажбата в размер на 301 808 лева представлява текущ счетоводен приход от продажба на дълготрайни материални активи. За целта, съобразно възприетата и утвърдена от управителя на „Щастие” ЕООД счетоводна политика и индивидуален сметкоплан, се правят следните записвания в хронологичните счетоводни регистри:

За отразяване на продажбата и постъпване на паричните средства по банковата сметка на дружеството:

Дебит сметка <i>Разплащателна сметка в лева</i>	-	301 808 лева.
Кредит сметка <i>Други приходи от продажби</i>	-	301 808 лева.
аналитична подсметка – продажба на ДМА		

За отразяване на изтеглените парични средства в касата на дружеството:

Дебит сметка <i>Каса в лева</i>	-	301 808 лева.
Кредит сметка <i>Разплащателна сметка в лева</i>	-	301 808 лева.

За отписване на балансовата стойност на недвижимите имоти като текущ разход и отчитане на финансовия резултат (печалба или загуба) от

сделката – без да се вземе предвид резултата от всяка една разграничима позиция по продажбата.

Дебит сметка Други приходи от продажби	-	301 808 лева.
аналитична подсметка – продажба на ДМА		
Кредит сметка Земя	-	18 000 лева.
Кредит сметка Сгради	-	47 000 лева.
аналитична подсметка – Сграда „А”		
Кредит сметка Сгради	-	115 000 лева.
аналитична подсметка – Сграда „Б”		
Кредит сметка Печалба и загуба от тек. год.	-	121 808 лева.

При този вариант на действие дружеството няма да отчете задължение към бюджета по повод на дължим ДДС и неправилно ще отчете пълния размер на получената сума от продажбата като приход, което автоматично ще доведе до неправилно (завишено) отчитане на финансовия резултат – печалба от осъществената сделка.

За професионалния счетоводител предполагам е разбираемо, че този подход е грешен и абсолютно недопустим.

Вариант 2 – подходът на разсеяния счетоводител

Всъщност по така описания начин щеше да постъпи комшийката, току що завърнала се от гурбет от Гърция и която е започнала работа като счетоводител, поради простата причина, че най-лесно се намира подобна работа. При този тип поведение счетоводителят най-вероятно ще съобрази, че начисляването на ДДС по никакъв начин не зависи нито от волята на продавача, нито от желанието на купувача, а най-вече от разпоредбите на материалния данъчен закон. Похвално в случая е, че този счетоводител има все пак някакво мислене и е готов да оспори волята и разпореждането на своя управител. Фактът, че купувачът не желае фактура за съответната доставка, съвсем не означава, че тя не следва да бъде обложена с данък върху добавената стойност, при условие че самият закон изисква това. При този вариант счетоводителят вероятно ще си издаде фактура за продажбата само за своите си цели – да отрази дължимия данък в дневниците по ДДС и да отрази прихода от продажбата в счетоводните си регистри. Но неговите изчисления ще се ограничат до това да изчисли 20% ДДС, приемайки, че данъчната основа на доставката съвпада с продажната цена на недвижимите имоти и че дължимият данък се определя по познатата от чл. 53, ал. 2 от ППЗДДС формула, релевантна в случаите, когато, съгласно закона, данъкът се приема за включен в обявената или договорената цена:

$$Д = (Ц \times ДС) / (100 + ДС), \text{ където:}$$

Д е размерът на данъка за конкретната доставка;

Ц – договорената цена с включен данък или обявената цена на дребно по конкретната доставка;

ДС – съответната данъчна ставка.

Т.е. дължимият данък, изчислен по формулата, ще бъде равен на 50 301,33 лева.

$$Д = (301\ 808 \times 20) / (100 + 20)$$

$$Д = 6\ 036\ 160 / 120$$

$$Д = 50\ 301,33 \text{ лева.}$$

При този вариант на действие най-вероятно издадената от „Щастие” ЕООД фактура само за нуждите на счетоводството ще изглежда по следния начин:

<i>Наименование</i>	<i>к-во</i>	<i>Единична цена</i>	<i>Стойност</i>
Земя, Сграда „А”, Сграда „Б”	1	251 506,67	251 506,67 лв.
Стойност на сделката			251 506,67 лв.
<i>Данъчна основа</i>			<i>251 506,67 лв.</i>
ДДС 20%			50 301,33 лв.
Сума за плащане по фактурата			301 808,00 лв.

При което отново имаме „сборна” продажна цена, а сделката и финансовият резултат от нея ще бъдат отразени в хронологичните счетоводни регистри най-вероятно по следния начин:

За отразяване на продажбата и постъпване на паричните средства по банковата сметка на дружеството:

Дебит сметка *Разплащателна сметка в лева* - 301 808,00 лева.

Кредит сметка *Други приходи от продажби* - 251 506,67 лева.
аналитична подсметка – продажба на ДМА

Кредит сметка *Разчети за ДДС при продажби* - 50 301,33 лева.

За отразяване на изтеглените парични средства в касата на дружеството:

Дебит сметка *Каса в лева* - 301 808,00 лева.

Кредит сметка *Разплащателна сметка в лева* - 301 808,00 лева.

За отписване на балансовата стойност на недвижимите имоти като текущ разход и отчитане на финансовия резултат (печалба или загуба) от сделката – без да се вземе предвид резултата от всяка една разграничима позиция по продажбата.

Дебит сметка Други приходи от продажби	-	251 506,67 лева.
аналитична подсметка – продажба на ДМА		
Кредит сметка Земя	-	18 000,00 лева.
Кредит сметка Сгради	-	47 000,00 лева.
аналитична подсметка – Сграда „А”		
Кредит сметка Сгради	-	115 000,00 лева.
аналитична подсметка – Сграда „Б”		
Кредит сметка Печалба и загуба от тек. год.	-	71 506,67 лева.

При този вариант на действие дружеството все пак ще отчете някакво задължение към бюджета по повод на дължим ДДС, но едва ли неговата стойност ще бъде изчислена съгласно изискванията на материалния данъчен закон. В този смисъл и самият приход от продажбата няма да е оценен надеждно и достоверно представен във финансовите отчети, изготвени по реда на приложимите счетоводни стандарти, което автоматично ще доведе до неправилно отчитане на финансовия резултат – печалба от осъществената сделка.

За втори пореден път професионалният счетоводител трябва смело да заяви, че и този подход също е погрешен и не е професионално издържан.

Вариант – 3 – подходът на амбицирания счетоводител

Този подход на действие, на база на направеното мини проучване, бяха готови да предприемат пенсионираният пилот, поработващ на четири часа като счетоводител и инженера, натрупал една петилетка трудов стаж като счетоводител в счетоводна кантора. Още сега авторът отворя една скоба и чистосърдечно заявява, че по никакъв начин не иска да омаловажи и обиди по никакъв начин счетоводители, които нямат висше икономическо образование. Независимо че примерите са взети от практиката, разглежданият вариант и е хипотетичен и има за цел да представи вероятните грешки, които всеки един практикуващ счетоводител би могъл да допусне в подобна ситуация. В този аспект счетоводителите от Вариант 3 предприеха следните стъпи.

Като за начало те съобразиха, че данъчната основа по облагаемата доставка няма да съвпада със стойностното изражение на продажбата без включения ДДС. Като за начало добър поглед върху материалния данъчен закон и по-специално разпоредбата на чл. 26, ал. 3, т. 1 от ЗДДС, която изисква данъчната

основа да се определя, като към дължимото възнаграждение по доставката без самия данък да се добавят всички други данъци и такси (в т. ч. акциз), когато такива са дължими за доставката. Несъмнено при нотариалното изповядване на продажбата на недвижимите имоти такива данъци и такси са събрани (без оглед кой всъщност поема тези разходи – продавача или купувача), което е видно и от самото условие на казуса. В случая по този договор са събрани 8 000 лева данъци и такси, необходими за юридическото прехвърляне правото на собственост на недвижимите имоти. Ето защо при този трети вариант на действие, ако от чисто математически подход означим с X дължимото възнаграждение за продажбата без данъка върху добавената стойност, то данъчната основа ще бъде представена като X + 8 000 лв., а дължимият данък ще бъде 20% x (X + 8 000 лв.). При това, имайки данните за общата сума на доставката (301 808 лева), за която трябва да приемем, че в нея е включен дължимият данък, тъй като не е изрично упоменато в договора за продажба дали в тази сума влиза, или не влиза ДДС, то математически можем да изчислим стойностното изражение на продажбата (X) по следния начин:

$$X + (X + 8\,000) \times 20\% = 301\,808$$

$$X + 20/100 X + 1\,600 = 301\,808, \text{ от което следва, че}$$

$$120 X / 100 = 301\,808 - 1\,600$$

$$1,2 X = 300\,208$$

$$X = 300\,208 / 1,2$$

X = 250 173,33 лева. Т.е. стойността на продажбите на недвижимите имоти (без дължимият ДДС) се определя в размер на 250 173,33 лева.

Ето как посредством математическо изчисление се определя стойностният израз на продадените недвижими имоти – **сумарно, без да е определена отделно за всяка една разграничима позиция по продажбата.**

При този вариант на действие най-вероятно издадената от „Щастие” ЕООД фактура само за нужди на счетоводството ще изглежда по следния начин:

<i>Наименование</i>	<i>к-во</i>	<i>Единична цена</i>	<i>Стойност</i>
Земя, Сграда „А”, Сграда „Б”	1	250 173,33	250 173,33 лв.
Стойност на сделката			250 173,33 лв.
Увеличение на данъчна основа			8 000 лв.
<i>Данъчна основа</i>			<i>258 173,33 лв.</i>
ДДС 20%			51 634,67 лв.
Сума за плащане по фактурата			301 808,00 лв.

И при третия примерен вариант на действие имаме „сборна“ продажна цена, а сделката и финансовият резултат от нея ще бъдат отразени в хронологичните счетоводни регистри най-вероятно по следния начин:

За отразяване на продажбата и постъпване на паричните средства по банковата сметка на дружеството:

Дебит сметка <i>Разплащателна сметка в лева</i>	-	301 808,00 лева.
Кредит сметка <i>Други приходи от продажби</i>	-	250 173,33 лева.
аналитична подсметка – продажба на ДМА		
Кредит сметка <i>Разчети за ДДС при продажби</i>	-	51 634,67 лева.

За отразяване на изтеглените парични средства в касата на дружеството:

Дебит сметка <i>Каса в лева</i>	-	301 808,00 лева.
Кредит сметка <i>Разплащателна сметка в лева</i>	-	301 808,00 лева.

За отписване на балансовата стойност на недвижимите имоти като текущ разход и отчитане на финансовия резултат (печалба или загуба) от сделката – без да се вземе предвид резултата от всяка една разграничима позиция по продажбата.

Дебит сметка <i>Други приходи от продажби</i>	-	250 173,33 лева.
аналитична подсметка – продажба на ДМА		
Кредит сметка <i>Земя</i>	-	18 000,00 лева.
Кредит сметка <i>Сгради</i>	-	47 000,00 лева.
аналитична подсметка – Сграда „А”		
Кредит сметка <i>Сгради</i>	-	115 000,00 лева.
аналитична подсметка – Сграда „Б”		
Кредит сметка <i>Печалба и загуба от тек. год.</i>	-	70 173,33 лева.

Като твърде важен пропуск при този подход на изчисление ще отбележим факта, че счетоводителят не е съобразил вида на всяка една от разграничимите доставки. Видно от условието сграда „А” представлява „стара” сграда по смисъла на ЗДДС, а сграда „Б” представлява „нова” сграда по смисъла на § 1, т. 5 от Допълнителните разпоредби на ЗДДС.¹ За сградите, които не са нови,

¹ „Нови сгради“ са сградите:

а) които към датата, на която данъкът за доставката им е станал изискуем, са с етап на завършеност „груб строеж“, или

чл. 45, ал. 3 от ЗДДС предвижда доставките да бъдат освободени, доколкото доставчикът не е избрал по своя воля доставката да бъде облагаема (чл. 45, ал. 7 от ЗДДС).

Освен това данъчният режим на доставките на прилежащия терен към сгради, които не са нови, регламентиран в чл. 45, ал. 3 и чл. 45, ал. 5, т. 1 от ЗДДС, се различава от данъчния режим на доставките на земя, която представлява урегулиран поземлен имот (УПИ) по смисъла на Закона за устройство на територията (ЗУТ). В конкретния случай, като освободена доставка следва да се третира продажбата на старата сграда „А” и прилежащият ѝ терен, а като облагаема доставка продажбата на новата сграда „Б” и останалата част от земята, представляваща УПИ.

Внимание! Вярно, че доставчикът на основание чл. 45, ал. 7 от ЗДДС може да избере всички доставки да се третират като облагаеми, но, съгласете се, е ли е това целесъобразно и удачно предвид факта, че „Щастие” ЕООД (съгласно условието в задачата) е придобило недвижимите имоти от нерегистриран по ЗДДС продавач – т.е. не е приспадало за покупката данъчен кредит и при последваща освободена доставка няма да прави корекция на ползван данъчен кредит по реда на чл. 79 от ЗДДС.

Именно поради факта, че на дружеството по принцип може да му се спестят данъци при конкретната доставка, а съгласно действията от Пример – 3 не е постигната тази икономия от данъци, авторът не счита този вариант на действие за такъв, отговарящ на професионалните му виждания. Поради което ще насочим вниманието на читателите към следващият (последен) Вариант – 4.

Вариант 4 – подходът на професионалния счетоводител

Професионалният счетоводител със сигурност ще констатира, че наличната му информация от нотариално заверения договор за продажбата няма да му е напълно достатъчна, за да изчисли дължимия ДДС, да отрази стопанската операция в счетоводните регистри, както и да определи паричния израз на продажбата (без ДДС), която следва в счетоводните регистри да се представи като приход и съответно на база на него да се определи счетоводният ефект (печалба или загуба) от всяка една отделна продажба.

Имайки предвид, че на основание чл. 45 от ЗДДС прехвърляне правото на собственост върху сграда „А” и прилежащият ѝ терен представляват освободени доставки, то данъчната основа и респективно дължимият ДДС ще се определят от:

б) за които към датата, на която данъкът за доставката им е станал изискуем, не са изтекли 60 месеца, считано от датата, на която е издадено разрешение за ползване по реда на Закона за устройство на територията.

- Стойностното изражение на облагаемите доставки – продажбата на сграда „Б” и земята, представляваща УПИ (изключвайки прилежащия терен към сграда „А”);
- Съответната част от платените данъци и такси по прехвърлянето правото на собственост върху недвижимите имоти (8 000 лева), които съответстват само на облагаемите доставки (изключвайки приспадащата се част от разходите, отнасящи се до освободените доставки).

Предполагам в случая няма спор, че сграда „А” попада в хипотезата на сграда, която не е нова по смисъла на ЗДДС, тъй като тя е въведена през 2000 година и към момента (2014 година) са изминали повече от 60 месеца считано от датата, на която е издадено разрешението ѝ за ползване, докато за сграда „Б” умишлено в условието на казуса е дадено, че е въведена в експлоатация през текущата 2014 година, за да няма спор, че тя се счита за „нова” сграда по реда на ЗДДС.

При положение обаче, че управителят на „Щастие” ЕООД е договорил продажбата на двете сгради и на земята с обща цена, информацията, отнасяща се до дължимото възнаграждение (без данъка по ЗДДС) за всеки компонент, не може да се набави веднага. За целта е нужно да се направят математически изчисления и то след **предоставяне на допълнителна информация.**

В този вариант на действие професионалният счетоводител трябва да намери разумна база, въз основа на която да „раздели” справедливо общата продажна цена на четири части, относима към четирите компонента на продажбата – продажба на сграда „А” (която е освободена доставка), прилежащият терен към сграда „А” (която също е освободена доставка), продажбата на сграда „Б” и останалата част от земята, представляваща УПИ – които по смисъла на ЗДДС представляват облагаеми доставки.

Най-добър измерител на справедливите стойности на двете сгради и земята би била експертната им оценка, направена от лицензиран оценител. Да се прави постфактум такава експертиза, след като сделката вече е факт, би било чисто губене на време и естествено на пари. Не че е невъзможно да се ангажира оценител и на база на неговата експертиза и пропорции в справедливите им стойности да се раздели общата продажна цена, посочена в нотариалния акт, но едва ли в случая ползите ще надхвърлят разходите, необходими за постигане на целта.

Ако ползваме балансовите стойности на недвижимите имоти като ориентир в търсене на пропорция и съотношение в справедливите (продажни) стойности на отделните разграничими компоненти на продажбата, едва ли ще получим „честно и вярно” представяне и пресмятане.

Идеята да ползваме първоначалната (историческа) стойност на отделните недвижими имоти като база за разпределение на общата продажна стойност не е лишена по принцип от смисъл. В случая обаче отново едва ли тази база за разпределение ще е най-разумната, имайки предвид изминалия период от време (14 години) между въвеждането в експлоатация на двете сгради.

Ако решим да използваме като база за разпределение на продажната цена натурален измерител – например кв.м. площ, едва ли пак ще постигнем достатъчно надеждна оценка, имайки предвид, че в случая става дума както за амортизируеми активи (сгради), и за неамортизируем актив, каквато е земята.

Ето защо в тази ситуация би могла да се ползва налична информация – данъчните оценки на недвижимите имоти, без които самата сделка не би могла да бъде нотариално изповядана. Със сигурност, ако управителят няма екземпляр от трите данъчни оценки, счетоводителят би могъл сравнително лесно да се снабди с тях². Достатъчно е например да се поиска екземпляра от съответната нотариална кантора, изповядала сделката.

За улеснение в примера приемаме, че сградите и земята имат следните данъчни оценки:

Земя (600 кв. м.) – 30 000 лева; Сграда „А” – 34 000 лева; Сграда „Б” – 136 000 лева.

Внимание! Друго много важно затруднение според автора ще се яви математическото изчисляване на прилежащия терен към сградата, която не е нова по смисъла на ЗДДС. За улеснение на примера в случая ще приемем, че 1/3 от земята (200 кв.м.) представлява прилежащият терен към сградата „А”, чиято доставка ще бъде освободена, а 2/3 от площта (400 кв.м.) ще представлява земята – УПИ, чиято доставка ще бъде облагаема с 20% ДДС.

Съгласно **направеното допускане**, че 1/3 от земята ще бъде предмет на освободена доставка (прилежащ терен), а 2/3 от земята ще бъде предмет на облагаема доставка (УПИ) можем лесно да определим, че общата данъчна оценка на земята в размер на 30 000 лева ще се раздели по следния начин:

Земя (прилежащ терен) – 10 000 лева (1/3 от 30 000 лева);

Земя (УПИ) – 20 000 лева (2/3 от 30 000 лева).

Сега, след като имаме данъчните оценки на четирите разграничени компонента на общата продажба, можем да изразим пропорцията (съотношението) на всяка една данъчна оценка спрямо сбора от всички данъчни оценки (в случая сборът е 200 000 лева).

$$\text{Сграда „А”} = 34\,000 / 200\,000 = \mathbf{0,17}$$

$$\text{Земя (прилежащ терен)} = 10\,000 / 200\,000 = \mathbf{0,05}$$

$$\text{Сграда „Б”} = 136\,000 / 200\,000 = \mathbf{0,68}$$

$$\text{Земя (УПИ)} = 20\,000 / 200\,000 = \mathbf{0,10}$$

² В повечето случаи именно счетоводителите са натоварени със задачата да поискат съответната данъчна оценка на недвижимите имоти, обект на бъдеща продажба, поради което не смятаме за трудност счетоводството на отчитащото се предприятие да се снабди с такива в разумно кратък срок.

Следващата стъпка е да се изчисли частта от дължимите по сделката данъци и такси (8 000 лева), които се отнасят само за облагаемите доставки и които ще участват при формирането на данъчната основа по доставката. За целта от общата сума на дължимите данъци и такси в размер на 8 000 лева ще се вземат предвид само 0,78 части (0,68 отнасяща се до сграда „Б” + 0,10 отнасяща се до земята (УПИ) = 0,78 части).

Т.е. данъчната основа по доставката следва да се увеличи с **6 240 лева** (8 000 лева x 0,78 = 6 240 лева).

Приспадащата се част от данъците и таксите по сделката, отнасящи се до освободените доставки (продажбата на сграда „А” и прилежащият и терен) в размер на 1 760 лева (8 000 лева x 0,22³ = 1 760 лева), както и самото възнаграждение, отнасящо се до освободените доставки, не участват при определянето на данъчната основа и респективно при изчисляването на дължимия в случая ДДС.

За да изчислим стойностния израз на всеки един от четирите компонента на общата продажба, ще си послужим с няколко взаимно свързани формули. За целта ще означим продажната цена на всички доставки с „Ц”, а данъчната основа с Д. След което ще изведем основната формула, изразяваща, че сборът от продажните цени и данъка, изчислен като 20% от данъчната основа, ще даде сумата по сделката в размер на 301 808 лева.

Обща формула

$301\ 808 = Ц + 20\% \times Д$
--

Имайки предвид, че данъчната основа по доставката ще се състои само от продажната цена на облагаемите доставки, увеличена с приспадащата им се част от дължимите данъци и такси по сделката в размер на 6 240 лева, то данъчната основа ще може да се изрази посредством формулата:

Изразяване на данъчна основа

$Д = (0,78 \times Ц + 6\ 240)$
--

Замествайки така изразената данъчна основа в общата формула ще получим следното математическо уравнение с едно неизвестно:

$301\ 808 = Ц + 20\% \times (0,78 \times Ц + 6\ 240)$

Което математически се изчислява така:

$$301\ 808 = Ц + 0,156 \times Ц + 1\ 248$$

$$301\ 808 - 1\ 248 = 1,156 \times Ц$$

$$Ц = 300\ 560 / 1,156$$

³ 0,22 = 0,17 (сграда „А”) + 0,05 (прилежащ терен).

Ц = 260 000 лева.

Т.е. стойностното изражение на продажната цена (сумарно) възлиза в размер на 260 000 лева, като продажната стойност на четирите разграничими компонента ще изчислим като към общата продажна цена приложим съответните зависимости (коэффициенти), изведени от данъчните им оценки: **0,17; 0,05; 0,68 и 0,10.**

Което означава, че стойностното изражение на продажните цени на четирите компонента ще бъде следното:

- ◆ Продажната цена на **сграда „А”** е 0,17 части от 260 000 лева, което прави **44 200 лева**;
- ◆ Продажната цена на **земята – прилежащ терен към сграда „А”** е 0,05 части от 260 000 лева, което прави **13 000 лева**;
- ◆ Продажната цена на **сграда „Б”** е 0,68 части от 260 000 лева, което прави **176 800 лева**;
- ◆ Продажната цена за **земята – УПИ** е 0,10 части от 260 000 лева, което прави **26 000 лева**;
- ◆ **Данъчната основа** на облагаемата доставка е $D = (0,78 \times Ц + 6\ 240)$ т.е. $(0,78 \times 260\ 000 + 6\ 240)$, което прави **209 040 лева**;
- ◆ **Дължимият ДДС** по сделката е $20\% \times 209\ 040$, което прави **41 808 лева**.

По този начин фактура за продажба на двете сгради и на земята в посочения пример ще изглежда по следния начин:

<i>Наименование</i>	<i>к-во</i>	<i>Единична цена</i>	<i>Стойност</i>
Сграда „А”	1	44 200 лв.	44 200 лв.
Земя – прилежащ терен (200 кв.м.)	1	13 000 лв.	13 000 лв.
Сграда „Б”	1	176 800 лв.	176 800 лв.
Земя – УПИ (400 кв.м.)	1	26 000 лв.	26 000 лв.
Стойност на сделката			260 000 лв.
Увеличение на данъчна основа			6 240 лв.
<i>Данъчна основа</i>			<i>209 040 лв.</i>
<i>(Сграда „Б” + земя УПИ + 6 240 лв.)</i>			
ДДС 20%			41 808 лв.
Сума за плащане по фактурата			301 808 лв.

При този професионално издържан метод на работа намираме паричния израз на продажбата за всяка от четирите разграничени компонента на общата продажба, коректно сме начислили дължимия данък по доставката (само на облагаемата част от нея) и надеждно можем да изчислим резултата от продажбата.

Вече убедени в своите изчисления и коректно документирани на стопанската операция можем да отразим продажбата на недвижимите имоти по нотариалния акт със следните счетоводни записвания:

За отразяване на продажбата и постъпване на паричните средства по банковата сметка на дружеството:

Дебит сметка <i>Разплащателна сметка в лева</i>	-	301 808,00 лева.
Кредит сметка <i>Други приходи от продажби</i>	-	44 200,00 лева.
аналитична подсметка – продажба на сграда „А”		
Кредит сметка <i>Други приходи от продажби</i>	-	13 000,00 лева.
аналитична подсметка – продажба на земя – прилежащ терен		
Кредит сметка <i>Други приходи от продажби</i>	-	176 800,00 лева.
аналитична подсметка – продажба на сграда „Б”		
Кредит сметка <i>Други приходи от продажби</i>	-	26 000,00 лева.
аналитична подсметка – продажба на земя - УПИ		
Кредит сметка <i>Разчети за ДДС при продажби</i>	-	41 808,00 лева.

За отразяване на изтеглените парични средства в касата на дружеството:

Дебит сметка <i>Каса в лева</i>	-	301 808,00 лева.
Кредит сметка <i>Разплащателна сметка в лева</i>	-	301 808,00 лева.

За отписване на балансовата стойност на недвижимите имоти като текущ разход и отчитане на финансовия резултат (печалба или загуба) от всяка разграничена позиция по сделката:

Дебит сметка <i>Други приходи от продажби</i>	-	44 200,00 лева.
аналитична подсметка – продажба на сграда „А”		
Дебит сметка <i>Печалба и загуба от тек. год.</i>	-	2 800,00 лева.
Кредит сметка <i>Сгради</i>	-	47 000,00 лева.
аналитична подсметка – сграда „А”		

Дебит сметка <i>Други приходи от продажби</i>	-	13 000,00 лева.
аналитична подсметка – продажба на земя – прилежащ терен		
Кредит сметка <i>Земя</i>	-	6 000,00 лева. ⁴
аналитична подсметка – земя – прилежащ терен		
Кредит сметка <i>Печалба и загуба от тек. год.</i>	-	7 000,00 лева.
Дебит сметка <i>Други приходи от продажби</i>	-	176 800,00 лева.
аналитична подсметка – продажба на сграда „Б”		
Кредит сметка <i>Сгради</i>	-	115 000,00 лева.
аналитична подсметка – Сграда „Б”		
Кредит сметка <i>Печалба и загуба от тек. год.</i>	-	61 800,00 лева.
Дебит сметка <i>Други приходи от продажби</i>	-	26 000,00 лева.
аналитична подсметка – продажба на земя – УПИ		
Кредит сметка <i>Земя</i>	-	12 000,00 лева. ⁵
аналитична подсметка – земя – УПИ		
Кредит сметка <i>Печалба и загуба от тек. год.</i>	-	14 000,00 лева.

Предполагам, читателите са се убедили, че за да бъдеш счетоводител на фирма „Щастие” ЕООД не е особено голямо щастие, имайки предвид трудностите, които управителят сам създава както за дружеството си, така и за своето счетоводство. Въпреки това обаче практикуващите професионални счетоводители трябва да подхождат към всеки един счетоводен казус внимателно, като приложат всички свои умения и знания при разрешаването на счетоводните и данъчни аспекти на осъществените стопански операции.

⁴ 1/3 от 18 000 лв. = 6 000 лв.

⁵ 2/3 от 18 000 лв. = 12 000 лв.

**SALE OF REAL ESTATE UNDER A NOTARY DEED WHERE THERE IS NO
AVAILABLE EXPRESSION OF THE VALUE OF THE SEPARATE
COMPONENTS OF THE SUPPLY**

Hristo Dosev

Certified Public Accountant, Registered Auditor

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

Key Words:

Sales
Tax base
A sale in value terms
Taxable supply
Exempt supply
Ratio
Market-based measurement
Property tax evaluation
Real estate (immovable property)
Land
Building
The Value Added Tax Act

Summary

This paper discusses a practical example where the accountant faces the issue as to how to measure the value of separately identifiable supplies which have been documented in legal terms by a single document, i.e. a notary deed for the relevant sale and purchase.

As there is no specific monetary expression of the separate components of the supply which are treated differently under the Value Added Tax Act, additional mathematical computations are needed so that the liable entity could, applying a reasonable basis, determine both the tax effect of the supply (the tax base and the Value Added Tax payable) and the accounting effect of the sale and the respective financial result realized, i.e. profit or loss.