



**ПЛАЩАНЕ НА АРЕНДА И РЕНТА В НАТУРА –
ОСОБЕНОСТИ ПРИ ИЗГОТВЯНЕ НА
ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ И СПАЗВАНЕ
РАЗПОРЕДБИТЕ НА ПРИЛОЖИМИТЕ ДАНЪЧНИ
ЗАКОНИ**

Христо Досев

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

Ключови думи:

Аренда
Рента
Стопанска година
Финансова година
Закон за кооперациите
Закон за арендата в земеделието
Изплащане в натура (стоки)
Приход
Разход
Провизия
Облагаема доставка
ЗДДС

Резюме

Обикновено там, където говорим за счетоводство и счетоводно отчитане на стопанските операции, е съвсем обяснимо нашият интерес да е насочен и към данъчното облагане на реализираните печалби и получените доходи. Ето защо много често даден счетоводен проблем се разглежда през призмата на съотносимите към него данъчни закони. Ако прибавим и разглеждането на концептуалните постановки и на търговско-правните въпроси, ще обхванем цялостния модел на възникване, отчитане и облагане на явленията и процесите, пряко засягащи предприятията и всички данъчно задължени лица.

Едва ли настоящият материал ще претендира за пълна изчерпателност по отношение на главния проблем на разглеждане, а именно плащането в стоки (селскостопански продукти) на правото на ползване на земеделска земя без значение от правното основание на възникването му.

Все пак настоящият материал ще представи един опит да се дадат някои основни насоки на счетоводното отчитане и на спазване на някои от основните данъчни изисквания, пряко отнасящи се до ситуации, в които плащането на услуги не е деноминирано в парични средства, а се извършва в натура (селскостопанска продукция).

Лирично отклонение

Обикновено писателите си позволяват да правят лирично отклонение в своите творби някъде в средата или в края на своето основно изложение – тогава, когато читателят вече се е „запознал“ с основните герои и когато същността на историята е започнала да се разплита из между редовете. Моята скромна личност няма как да претендира да бъде такъв изявен майстор на

словото и писмото, затова и моето отклонение ще бъде съвсем в началото, защото иначе съществува възможност съвсем да го пропусна.

Не е тайна, че знанието отваря път към познанието. Т.е. имайки определени натрупвания на възприятие, учение, комуникация – т.е. на знания в дадена сфера, наука или област, ние имаме възможност да се възползваме от тези знания, като ги претворим в научни познания и в крайна сметка да ги материализираме в опит, от който могат да черпят останалите около нас. Перифразирайки проф. Александър Фол¹, можем да кажем, че това, което липсва, е познанието. Човек може и да знае много, защото например е имал добра подготовка, обучавал се е от добри учители, имал е финансовата възможност да получи добро образование, но това едва ли ще му донесе на тепсия познанието – т.е. проникването в действителността, привидно чужда на изследователя. В навечерието на първия учебен ден за учебната 2014 – 2015 година няма как да не обърнем поглед върху грамотността и знанието, защото тяхната липса със сигурност ще ни попречи да намерим познанието. Натрупването на знания, така както се редят тухла върху тухла, е от огромно значение за малките ученици, защото този процес е предпоставка за тяхното бъдещо израстване като професионалисти, откриватели, завоеватели на непознати области и не на последно място като човеци.

В нашата счетоводна професия натрупването и осъвременяването на знанието е задължително да бъде повторен и безспирен процес, ако искаме да запазим уменията си да познаваме и прилагаме все по-трудно приложимите счетоводни стандарти и материални данъчни закони. Светът, стандартите, законите непрекъснато се видоизменят, затова нашето знание трябва да бъде насочено към новото познание. В противен случай рискуваме да станем „неграмотни“ за това, което правим.

Габровски шеги

Със сигурност и старите габровци са ценели знанието и грамотността като отправна точка към успеха. Не случайно в типичния габровски фолклор глупците и неграмотните са били подлагани на „заслужен“ присмех и подбив. Находчивостта, пресметливостта и успехът са спохождали оногова, който е бил достатъчно образован и трудолюбив да използва знанието си при „опознаването“ на ежедневието. Като типичен пример за осмиване на неграмотността и незнанието може да ни послужи следният габровски анекдот.

Навремето шосето между Габрово и Севлиево било коригирано, та пътят се скъсил с няколко километра. В края на града шегаджии сложили табела:

„По новия път ще стигнеш в Севлиево половин час по-рано. Който не знае да чете – да върви по стария!“

В този дух на изконната философия на габровския фолклор ще кажем, че който иска по-бързо да се справи с практическите проблеми по спазване на счетоводното и данъчно законодателство в случаите на плащане на аренда и рента в натура – да продължи да чете настоящата статия. Който сметне, че вече е

¹ Александър Фол, Самотният пешеходец.

получил познанието, или пък който не счита за проблем това, да отгърне на следващата страница и да „спечели” половин час от своето ежедневие.

Въведение

Въпросите, свързани с получаване на доходи от предоставяне за ползване на земеделска земя, са особено актуални в края на всяка стопанска година предвид настъпването на астрономическото (календарно) време, през която се прибира добитата реколтата от селскостопанска продукция. По мнението на автора, в нашата практика можем да срещнем два основни типа доходи (в случая акцентираме единствено на такива, получени от физически лица, тъй като явно основните проблеми по спазване на данъчните закони възникват в такива ситуации, въпреки че единият вид доход – този от арендата, може да се получи и от друго отчитащо се предприятие) от предоставянето на земеделски земи в зависимост от правната им форма и договорно основание.

Едната форма е арендата, свързана с даването под наем на земеделска земя, а **другата форма е рентата**, изразяваща се в доход на съответния член-кооператор, произтичащо от правото му да получава доходи във връзка с предоставяне посредством договор на земеделска земя и/или земя от горския фонд за ползване от кооперацията, в която лицето членува.

Независимо че рентата и арендата възникват на база на различни договорни отношения и законова регламентация, тяхното третиране и проблемите, които възникват пред платеща на дохода – отчитащите се предприятия² (кооперации), може да се разглеждат в своето сходство и единство. Настоящият материал си поставя за цел да разгледа някои специфики, които поражда раздаването на аренда и рента в натура с оглед счетоводното и данъчно третиране на това действие при платеща, в неразривна връзка със самото изготвяне на финансовите отчети по реда на приложимите счетоводни стандарти, както и самото данъчно третиране на получения доход от страна на получателя му – физическо лице, доколкото последният не се явява търговец (в т.ч. и ЕТ) и няма задължение да води счетоводна отчетност по отношение на придобитите от него облагаеми и необлагаеми доходи.

Аренда и Рента – като понятия в приложимата нормативна уредба

Следва да изясним факта, че настоящото изложение ще разглежда само онези фактически ситуации, при които платец на арендата и рентата ще се явява данъчно задължено лице (предприятие по смисъла на Търговския закон, в т.ч. и кооперация по смисъла на Закона за кооперациите), което има задължение да отрази стопанските операции в своите счетоводни регистри и в следствие да представи ефекта им в самия годишен финансов отчет.

² В повечето случаи става въпрос за земеделски кооперации, но в настоящата статия като платец на дохода ще визираме единствено такива кооперации, защото само при тази форма на правно съществуване на стопанския субект може да се прояви дължимостта на рента като форма на плащане в натура.

Съответно от другата страна като получател на арендата и рентата ще бъдат визираны само физическите лица, които не са търговци, т.е. в това число следва да попадат и такива физически лица, които не са образували предприятие на ЕТ.

Когато говорим за търговски предприятия, основополагащият се в случая Търговски закон поставя под един знаменател както търговските дружества, така и кооперациите. Независимо от различната нормативна и правна уредба на възникването им³ търговското законодателство не прави никаква съществена разлика между търговските дружества и кооперациите.

В подкрепа на нашата теза можем да изтъкнем текста на чл. 2, алинеи 1 и 2 от Търговския закон. Според цитираните норми като търговци се определят както търговските дружества (алинея 1), така и кооперациите (алинея 2). Т.е. ако направим връзката между определението на понятието „предприятие” по смисъла на чл. 1, ал. 2 от Закона за счетоводството, спрямо които законът изисква да изграждат всеобхватна и достоверна счетоводна система, ще реферираме именно към чл. 2, ал. 2 от Търговския закон, с което ще потвърдим тезата, че кооперациите са търговци и като такива те представляват предприятия, които следва да водят счетоводна отчетност и да изготвят финансови отчети по начин, по който са задължени и самите търговски дружества.

Понятието „аренда” е термин, който се използва при наемни отношения по повод предоставянето за ползване на земеделски земи, като основно подобни взаимоотношения са уредени в Закона за арендата в земеделието. Съгласно чл. 2, ал. 1 от Закона за арендата в земеделието с договора за аренда арендодателят се задължава да предостави на арендатора за временно ползване обекта на договора (който може да бъде земеделска земя и/или недвижимите и движимите вещи за земеделско производство), а арендаторът – да извърши определено арендно плащане.

Характерна черта на договора за аренда е фактът, че същият изисква определена правна форма, а именно *писмена, с нотариална заверка на подписите на двете страни*. Според Закона за арендата в земеделието някои от договорните условия между двете страни не могат да се определят така, че същите да са в противоречие със закона. Такъв е примерът със срока на договора. Според конкретната нормативна уредба правото на арендатора да ползва земеделската земя, собственост на арендодателя, е в рамките на минимум 4 последователни стопански години⁴. След сключване на договора за аренда, по време на неговото изпълнение (неговия срок), без оглед дали същия е в рамките на четири или повече последователни стопански години, всички данъци и такси, свързани със собствеността върху земеделската земя, остават за сметка на арендодателя (наемодателя), а като задължение за арендатора (наемателя) остава

³ За да възникне в правния мир едно търговско дружество, то същото следва да изпълни изискванията на съответната глава от Дял Трети на Търговския закон – „Търговски дружества”. От своя страна пък правната регламентация на възникване на кооперациите е уредена със специализиран нормативен акт в лицето на Закона за кооперациите.

⁴ Съгласно чл. 4, ал. 1 от Закона за арендата в земеделието минималният срок на договора за аренда е четири стопански години.

плащането на данъците и таксите, свързани със самото ползване на земеделските земи.

По силата на чл. 8, ал. 4 от Закона за арендата в земеделието арендното плащане може да се дължи в пари и/или в земеделски продукти (т.е. в натура), като ако не е уговорено друго, арендното плащане се дължи в първия работен ден след изтичане на стопанската година. Предмет на нашето разглеждане на проблемите ще бъде именно възможността арендата да се плаща в земеделска продукция след края на съответната стопанска година.

Арендата като понятиен апарат на материалния данъчен закон

Материалният данъчен закон в лицето на Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) също има свое собствено определение на понятието аренда. Съгласно § 1, т. 18 от Допълнителните разпоредби на ЗДДФЛ „аренда“ е доход, който арендодателят получава по силата на договор за аренда.

Понятието „рента“ е термин, който се използва в Закона за кооперациите, като посредством него по законов ред се регламентира едно от правата на член-кооператорите в съответната кооперация, регистрирана съгласно изискванията на Закона. Съгласно чл. 1 от приложимия в случая Закон за кооперациите *кооперацията* е сдружение на физически лица с променлив капитал и с променлив брой членове, които чрез взаимопомощ и сътрудничество осъществяват търговска дейност за задоволяване на техни икономически, социални и културни интереси. В този смисъл Законът за кооперациите определя *кооперацията* като юридическо лице, а от това следва, че задълженията, които кооперацията ще има спрямо Закона за корпоративното подоходно облагане, ще са същите, каквито останалите предприятия – търговски дружества ще имат по отношение облагането на счетоводно отчетените печалби.

Като специфична черта по отношение на правата и задълженията на член-кооператорите в съответната кооперация ще изтъкнем само факта, че съгласно чл. 9, ал. 3 от Закона за кооперациите членът на кооперацията, който е предоставил земеделска земя (включително и земя от горски фонд) за ползване в кооперацията, запазва собствеността си върху земята в реални граници и съответно добива правото да получава рента. По силата на конкретното договорно споразумение между члена и самата кооперация част от рентата може да се получава в натура като земеделска продукция – т.е. налице е тази възможност, която е обект на разглеждане в настоящия материал.

Рентата като понятиен апарат на материалния данъчен закон.

Материалният данъчен закон (ЗДДФЛ) в § 1, т. 17 от своите Допълнителни разпоредби определя „рентата“ като доход, който получава собственикът на земеделска земя за ползването ѝ от кооперация, регистрирана по Закона за кооперациите.

И двата вида доходи – аренда и рента са такива, които дават право на собственика на земеделската земя да получи облага срещу предоставената за ползване земя, като основното различие се изразява в това, че арендното плащане може да се оприличи на наемно плащане в един договор за наем, а рентата е възмездяване на собственика на земята от страна на юридическото лице (кооперацията), в която самият той е един от собствениците (член на кооперацията).

Характеристика на стопанската и финансовата година като отрязък от календарното време

Плащането на рента и аренда в натура, а не в пари, несъмнено следва да е обвързано с периода на самото добиване на земеделската продукция и със самата стопанска година, която не съвпада с календарната такава. За доброто разбиране на проблематиката и неговата връзка със счетоводната отчетност и изготвянето на финансовите отчети по реда на приложимите счетоводни стандарти трябва ясно да се разграничи времевия пояс, обхващащ финансовата и стопанската година на предприятията, занимаващи се със земеделска дейност.

Финансова година

Счетоводното законодателство и приложимите счетоводни стандарти изискват финансовият отчет на всяко едно предприятие да отразява всички негови осъществени сделки и събития за съответния отчетен период. По силата на параграф 1, т. 2 от Допълнителните разпоредби на Закона за счетоводството отчетният период съвпада с календарната година, поради което всеки един годишен финансов отчет трябва да обхваща периода от 1 януари до 31 декември. В допълнение към горното предприятията, на основание чл. 23 от Закона за счетоводството, се задължават да съставят годишен индивидуален и респективно консолидиран финансов отчет към 31 декември.

Според международните счетоводни правила за финансово отчитане (параграф 4 от МСС 34 *Междинно финансово отчитане*) разликата между годишния и междинния финансов отчет се състои в това, че междинният финансов отчет съдържа или пълния комплект финансови отчети, или комплект съкратени финансови отчети, които обаче се отнасят за даден междинен период от време.

Значително по-ясно и кратко е определението за междинен финансов отчет, дадено в Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия (НСФОМСП). По силата на параграф 2 от СС 34 *Междинно счетоводно отчитане* междинен финансов отчет е този отчет, отнасящ се за период по-кратък от една календарна година (1 януари – 31 декември)⁵. В

⁵ Отчетите на новосъздадените предприятия, които обхващат периода от датата на създаване на предприятието до 31 декември на същата календарна година, както и отчетите на прекратилите дейността си предприятия от 1 януари до датата на прекратяване на дейността на същата календарна година, не се считат за междинни финансови отчети по смисъла на СС 34.

същото време отчетният период на междинния финансов отчет е определяният от *държавен орган* или *външен потребител* период (месец, тримесечие и т.н.), за който се съставя междинен финансов отчет.

Стопанска година

От своя страна стопанската година в земеделието също е определена в нормативен акт. По силата на параграф 2, точка 3 от Допълнителните разпоредби на Закона за арендата в земеделието стопанската година обхваща времето от 1 октомври на текущата година до 1 октомври на следващата година. След като един финансов отчет по смисъла на счетоводното законодателство обхваща части от две стопански години в земеделието, съвсем обяснимо е наличието на трудности при счетоводното отчитане на приходите и разходите на юридическите лица, в т.ч. и раздаването на аренда и рента в натура.

Пример и решение на конкретна фактическа обстановка

За да изясним счетоводните и данъчни аспекти, които са характерни за изплащането на аренда (рента) в натура от страна на юридическото лице (търговско дружество или кооперация) и от страна на получателя на дохода – физическо лице, ще дадем конкретен пример.

Общите постановки на примерната хипотеза ще се отнасят до изплащане на аренда, но отговорите на разглежданите въпроси са релевантни и при плащането на рента от страна на кооперациите към своите членове – физически лица.

Пример:

На 5 септември 2012 година Земеделска Кооперация е сключила договор за аренда с физическо лице, по силата на който за период от 5 стопански години арендодателят (физическото лице) предоставя за ползване на арендатора (кооперацията) 80 декара земеделска земя, за която арендаторът дължи 600 кг. царевица на декар обработваема площ. За стопанската 2013 – 2014 година арендата в общ размер на 48 000 кг. царевица (80 дка. x 600 кг. = 48 000 кг.) е дължима на 03.10.2014 година. Към датата, на която арендата е станала дължима, справедливата (борсовата) цена на 1 кг. царевица е 0,25 лева. Фактическата себестойност на 1 кг. царевица към 03.10.2014 година е 0,18 лева/кг.

От гледна точка на счетоводното отразяване и изплащане на арендата в натура за кооперацията се открояват следните практически въпроси:

1. Как и кога следва да се определи разходът за наем на земеделската земя, който кооперацията следва да отрази при изготвянето на своите финансови отчети по реда на приложимите счетоводни стандарти – НСФОМСП?

2. Как и кога следва да се определи доходът на физическото лице – арендодател, при условие че същият се изплаща в натура – царевица?
3. Какви са задълженията на кооперацията при спазване на материалните данъчни закони за облагане на доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) и облагане на печалбите на юридическите лица (ЗКПО)?
4. Какви данъци ще дължи физическото лице – арендодател?
5. Какво е счетоводното и данъчното третиране по смисъла на ЗДДС на раздаването на аренда в натура?

Решение:

Счетоводни аспекти на изплащане на аренда (рента) в натура (селскостопанска продукция)

Задача на юридическото лице по отношение изпълнението на договора за аренда е да определи счетоводните приходи и разходи и периода на тяхното отразяване във финансовите отчети. Кооперацията – арендатор в изпълнение на сключения договор с физическото лице се явява „купувач“ на услугата наем на земеделска земя, а от друга страна се явява „продавач“ на селскостопанската продукция царевица. Поради тази причина с оглед на наличните документи и фактическа обстановка е необходимо отчитащото се предприятие надеждно да измери и оцени по време на стопанската 2013 – 2014 година разхода за наем, който, съгласно договора за аренда, е еквивалентен на прихода от продажбата на царевица.

Финансова 2013 година

От гледна точка на кооперацията стопанската година попада в рамките на два отчетни периода за целите на изготвяне на финансовите отчети – 2013 година (за месеците от Октомври до Декември 2013 година) и 2014 година (за периода от Януари до Септември 2014 година). Все пак частта от разхода за наем, който се отнася за финансовата 2013 година и който същевременно не се отразява в текущия финансов резултат (печалба или загуба), а представлява част (елемент) от фактическата себестойност на произвежданата земеделска продукция, не би могъл да се оцени по фактическа стойност. Това фактическо оценяване ще стане факт едва на 03.10.2014 година (датата, на която арендата става дължима за плащане). Ето защо, по наше мнение, за да бъде спазен принципът на предпазливостта, в случая следва да съблюдаваме изискванията на параграф 4.1. от *СС 37 Провизии, условни задължения и условни активи* за предприятията, изготвящи своите финансови отчети на база НСФОМСП, респективно параграф 14 от *МСС 37 Провизии, условни пасиви и условни активи*, в случаите, когато избраната счетоводна база за изготвяне на финансовите отчети е МСФО.

Ето защо, според автора, кооперацията на база на минал опит и очаквания на предполагаемата продажна цена на царевицата и дължимото фиксирано

количество царевица да признае като провизия⁶ (пасив) задължението към арендодателя, отнасящо се за три (октомври, ноември и декември 2013 година) от общо дванадесетте месеца на стопанската 2013 – 2014 година.

Като отправна точка за справедливата цена на царевицата може да се вземе борсовата котировка към 31.12.2013 година (датата на баланса), която да се коригира с очакваната инфлация и/или изменение на справедливата стойност на селскостопанската продукция. Ако кооперацията заложи (оцени надеждно), че справедливата цена на 1 килограм царевица е 0,22 лева, то към 31.12.2013 година в счетоводните регистри и в годишния финансов отчет за 2013 година следва да се признае като разход (елемент от себестойността на произвежданата царевица) и като пасив (задължение към арендодателя – физическо лице) сума в размер на 2 640 лева (48 000 кг. царевица x 0,22 лв. / 12 месеца x 3 месеца за финансовата 2013 г. = 2 640 лв.).

Кооперацията няма основание да признае приходи от продажба на земеделска продукция, защото в конкретната ситуация не са налице следните две условия, регламентирани в параграф 6.1. от СС 18 *Приходи* (за предприятията, изготвящи своите финансови отчети на база НСФОМСП), респективно параграф 14 от МСС *Приходи* (за онези, избрали МСФО за своя счетоводна база за изготвяне на финансови отчети) като задължителни при признаването на приходи от продажба на продукция и стоки, а именно:

- Не е налице прехвърляне на „купувача“ (т.е. на арендодателя – физическо лице) значителни рискове и изгоди, свързани със собствеността на стоката (царевица);
- Не е възможно сумата на прихода да се изчисли надеждно (това ще стане едва към 03.10.2014 година, когато ще бъде известна пазарната цена на царевицата).

Финансова 2014 година

От гледна точка на кооперацията през финансовата 2014 година ще са налице достатъчно налични данни, за да може отчитащото се предприятие да отчете в своите счетоводни регистри прихода и разхода от договора за аренда, отнасящ се до стопанската 2013 – 2014 година.

Към 03.10.2014 година – датата, на която арендата, платима в натура (царевица), става дължима, отчитащото се предприятие следва да признае в своя финансов отчет бартерната сделка.

От една страна, като приход от продажба на продукция следва да се докладва дадената като аренда царевица, а от друга страна, следва да се признае

⁶ Съгласно параграф 2 от СС 37 „провизия“ е задължение с неопределена срочност или размер, което в съответствие с параграф 4.1. трябва да се признае, когато:

- Предприятието има текущо правно (вкл. и по силата на договор) или конструктивно задължение като резултат от минали събития към датата на баланса;
- Има вероятност за погасяване на задължението да бъде необходим паричен поток от ресурси, включващи икономически изгоди;
- Може да бъде направена надеждна оценка на размера на задължението.

като елемент от фактическата себестойност на произведената земеделска продукция разходът за наем на земеделската земя и да се закрие провизията в размер на 2 640 лева, използвана по предназначение.

При положение че съгласно условието в примерния казус към 03.10.2014 година справедливата (борсовата) цена на 1 кг. царевица е 0,25 лева, то като приход от продажби на продукцията кооперацията следва да признае сума в размер на 12 000 лева (80 дка. x 600 кг. x 0,25 лв./кг. = 12 000 лева).

В същото време следва да отчете като разход за наем и задължение към своите арендодатели същата сума в размер на 12 000 лева. Разходът за наем не е елемент на текущата печалба или загуба, а е елемент от фактическата себестойност на произвежданата земеделска продукция. Имайки предвид, че отчитащото се предприятие (кооперацията) е начислило провизия през предходната финансова (2013) година в размер на 2 640 лева, то през настоящата финансова 2014 година следва да признае като разход за наем на земеделската земя и съответно като елемент на фактическата себестойност на царевицата остатъка до 12 000 лева, а именно 9 360 лева (12 000 лв. разход за наем на земеделската земя (аренда) – 2 640 лв. провизирано задължение през предходната година = 9 360 лв. текущо отчетен разход, елемент на фактическата себестойност на произведената селскостопанска продукция).

Данъчни аспекти на изплащане на аренда (рента) в натура (селскостопанска продукция)

Финансова 2013 година

От гледна точка на физическото лице – арендодател през календарната 2013 година не настъпват събития, които да определят, че лицето е получило доход по смисъла на ЗДФЛ⁷.

От гледна точка на кооперацията не настъпват условия за формиране (т.е. за признаване във счетоводния финансов отчет) на счетоводен финансов резултат (печалба или загуба) от изпълнението на договора за аренда, поради което не е налице данъчно преобразуване и съответно облагане по реда на материалния данъчен закон в лицето на ЗКПО.

Финансова 2014 година

От гледна точка на кооперацията по реда на ЗКПО предприятието няма специални (специфични) задължения в описаната хипотеза. Спазвайки счетоводното законодателство и приложимите счетоводни стандарти, кооперацията следва да формира и признае за счетоводни цели положителен финансов резултат (печалба) в размер на 3 360 лева (12 000 лв. – 8 640 лв. = 3 360 лв.), определена като разлика между:

⁷ Физическото лице не е търговец и поради тази причина няма задължение да води счетоводна отчетност по повод дадената под аренда земеделска земя.

- ❖ Справедливата (продажна) цена на 48 000 кг. царевица в размер на 12 000 лева (48 000 кг. x 0,25 лв. = 12 000 лева) и
- ❖ Фактическата себестойност на продаденото количество селскостопанска продукция в размер на 8 640 лева (48 000 кг. x 0,18 лв. = 8 640 лв.).

Доколкото са спазени основните изисквания за документална обосновааност на стопанските операции, счетоводната печалба в размер на 3 360 лева следва да бъде и данъчно призната по реда на ЗКПО. Т.е. обложена с 10% корпоративен данък ще формира текущо задължение за данък върху печалбата в размер на 336 лева (3 360 лв. x 10% = 336 лв.).

Доходът от аренда (това в пълна сила е релевантно и към получения доход от рента от страна на член-кооператора) е необлагаем доход по реда на ЗДДФЛ. Ето защо платещт ѝ в лицето на кооперацията няма задължение да удържа и внася авансов данък. Единственото задължение на отчитащото се предприятие по реда на ЗДДФЛ в тази ситуация е да включи изплатените наеми на земеделски земи (аренди) в справка по чл. 73 от ЗДДФЛ, като използва код **407** от номенклатурата на кодовете за видовете доходи, подлежащи на деклариране със справка – **и то само в случаите, когато размерът на съответния доход, изплатен на отделното физическо лице, превиши 5 000 лева**⁸. Справката следва да се подаде в компетентната ТД на НАП в срок до 30 април на следващата календарна година – т.е. 30.04.2015 година, като, в случай че през финансовата 2014 година кооперацията е изплатила доходи на повече от 5 физически лица, справка се подава на електронен носител по надлежно установения ред.

От гледна точка на физическото лице – арендодател на основание чл. 11, ал. 1, т. 3 от ЗДДФЛ⁹ се счита, че то е получило своя доход в натура на стойност 12 000 лева през 2014 година. Имайки предвид обаче, че чл. 13, ал. 1, т. 24 от ЗДДФЛ изключва от кръга на облагаемите доходи – доходите, получени от рента, аренда или от друго възмездно предоставяне за ползване на земеделска земя, то в конкретната фактическа обстановка физическото лице няма да дължи данък за получения в натура доход по договора за аренда – т.е. няма да има и основание за подаване на ГДД по чл. 50 от ЗДДФЛ.

Специфични изисквания във връзка със спазване разпоредбите на ЗДДС

Данъкът върху добавената стойност представлява косвен данък. Това означава, че това е данък, който се поема (плаща) от крайния потребител на дадена стока или услуга, но се внася в Републиканския бюджет (по сметка на компетентната ТД на НАП) от продавача на тази стока (услуга). Начисляването

⁸ Изискване на чл. 73, ал. 1, т. 4 от ЗДДФЛ.

⁹ По силата на цитираната норма непаричният доход се смята за придобит от физическото лице на датата на получаване на престацията – в случая на царевицата.

на данъка не се определя от това дали получателят е регистрирано по закона лице или не, а от вида на доставката, която се извършва – освободена или облагаема за целите на ЗДДС.

Раздаването на аренда и рента в натура представлява плащане на възнаграждение за ползване на земеделската земя, което се определя като бартер по реда на чл. 130 от ЗДДС¹⁰. В този случай при прехвърлянето на собственост върху земеделска продукция (царевица) от страна на арендатора е налице облагаема доставка на основание чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, тъй като е извършена от данъчнозадължено лице и е с място на изпълнение на територията на страната. Ето защо арендаторът (кооперацията) следва да начисли ДДС, като данъчната основа за определяне на данъка, съгласно чл. 26, ал. 7 от ЗДДС, ще представлява **себестойността на предадената продукция** – *тъй като двете страни не са придали парично изражение на договора за аренда, а само са фиксирали неговите количествени параметри – 600 кг. царевица за предоставена 1 декар земеделска земя.*

Внимание: Предвид факта, че задължението за наема на земеделската земя и вземането от продажбата на царевицата спрямо арендодателя в размер на 12 000 лева е взаимно прихванато по силата на договора за аренда, то сумата на допълнително начисления ДДС в размер на 1 728 лева (8 640 лв. себестойност x 20% = 1 728 лв.) следва да се поеме (да се плати ефективно) от самото физическо лице – арендодател.

На практика, въпреки че в договора за аренда (респ. и при рентата) не е уговорено да има доплащания в парични средства, самият факт, че плащането на арендата (рентата) в стоки представлява облагаема доставка по смисъла на ЗДДС от страна на арендатора (платеца на арендата и рентата), налага арендодателят – физическо лице да заплати начисления 20% ДДС на арендатора във връзка с изпълнение на договорните отношения.

¹⁰ Съгласно чл. 130, ал. 1 от ЗДДС „Когато е налице доставка, по която възнаграждението (изцяло или частично) е определено в стоки или услуги, приема се, че са налице две насрещни доставки, като всеки от доставчиците се смята за продавач на това, което дава, и за купувач на това, което получава”.

**IN-KIND RENTAL PAYMENTS – SPECIFICS IN FINANCIAL STATEMENT
PREPARATION AND COMPLIANCE WITH RELEVANT TAX LAW**

Hristo Dosev

Certified Public Accountant, Registered Auditor

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

Key words:

Summary:

Land lease

Rent

Business year

Financial year

Cooperatives Act

*Agricultural Rent
Act*

*In-kind payment
(payment in goods)*

Income

Expenses

Allowance

Taxable supply

*Value Added Tax
Act*

Usually, when we discuss accountancy and the accounting treatment of business transactions, it is only reasonable to also direct our attention to the tax treatment of profits earned and income received. Therefore, very often an accounting issue is considered in terms of the relevant tax law. If we add the discussion of conceptual frameworks and commercial and legal issues we would cover the overall model of occurrence, reporting and taxation of events and processes directly impacting entities and all taxable persons.

This paper would hardly claim to be exhaustive with regard to the main topic of discussion, i.e. in-kind (agricultural produce) payment for the right to use agricultural land, regardless of the legal grounds for the origination of this right.

Nevertheless, this paper will make an attempt to give some basic guidance in respect of the accounting for and compliance with some of the main tax requirements directly related to situations in which payment for services is not denominated in cash but is made in goods (agricultural produce).