



СЧЕТОВОДНО ОТЧИТАНЕ НА КОМИСИОННИТЕ ДОГОВОРИ СЛЕД ПРОМЯНАТА¹ НА ДАНЪЧНОТО ИМ ТРЕТИРАНЕ ПО РЕДА НА ЗДДС

Христо Досев

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

Ключови думи:	Резюме
<p>Консигнация Комисионен договор ЗДДС Доверител Комитент Комисионер Довереник Чл. 127, ал. 2 от ЗДДС Чл. 6, ал. 2, т. 4 от ЗДДС Търговски закон НСС, Закон за счетоводството</p>	<p>Статията има за предмет да разгледа особеностите на счетоводното отчитане на продажбата на стоки, реализирани по силата на договор за консигнация както в счетоводните регистри на доверителя, така и в счетоводните регистри на комисионера. Ще обърнем внимание на счетоводното отчитане на стопанските операции с оглед различното данъчно третиране по смисъла на ЗДДС на отделните етапи на изпълнение, включително и наличието и липсата на доставки по реда на данъчния закон във всяка разграничима сделка по реда на търговското право.</p>

Въведение

Продажбите на консигнация може да не са толкова често срещан метод на реализация на стоки, но за сметка на това са достатъчно познати в търговските взаимоотношения между предприятията. От гледна точка на отчитането на стопанските операции в хронологичните счетоводни регистри можем да кажем, че предприятията имат изградена счетоводна политика и добри счетоводни практики, породени от непроменящата се нормативна база както по отношение на търговското право, така и по отношение на възприетата счетоводна база – НСС и по-конкретно принципните постановки за отчитане на приходите от продажба на стоки и услуги, регламентирани в СС 18 – *Приходи*. Авторът е изложил своето виждане по поставената тема в списание ИДЕС, брой 5 от 2015 година², **което следва да се разглежда като валидно при изготвяне на финансови отчети, завършващи не по-късно от 31 декември 2016 година**. Считано от 01.01.2017 година данъчното третиране на доставките, извършени от лица, действащи от свое има и за чужда сметка по смисъла на ЗДДС, бе съществено променено. Данъчното законодателство се разграничи от икономическата логика,

¹ Изменението е обнародвано в ДВ, бр. 97 от 2016 година и влиза в сила от 01.01.2017 година.

² <https://www.ides.bg/media/1235/05-2015-hristo-dosev.pdf>

залегнала в търговското законодателство, поради което трите етапа на продажбите на консигнация, наречени учредителна, отчетна и изпълнителна сделка, за целите на ЗДДС бяха идентифицирани като две доставки. Това обстоятелство от своя страна преобрази из основи момента на възникване на данъчните събития и начисляването на дължимия ДДС, което наложи съществена промяна както при счетоводното отчитане на стопанските операции в счетоводните регистри на двете предприятия, участващи в процеса – доверител/комитент и комисионер/довереник, така и при документирането на стопанските операции, на базата на които всяко едно предприятие прави счетоводни записвания. Авторът смята тези причини за напълно достатъчни, за да се направи в настоящата статия едно ново и по-задълбочено изследване на счетоводното отчитане и данъчно облагане по реда на ЗДДС на продажбите на консигнация, засягаща двете предприятия, участващи в търговията – доверителя и комисионера.

Изложение

Консигнацията е такъв вид форма на търговия, при която предприятието комисионер не се явява крайният потребител на стоката. На практика той е посредник, който продава стоки на трети лица – крайни клиенти, от свое име, но за сметка на доверителя. По този начин комисионерът опосредства продажбите на стоки и „среща” интересите на доверителя с тези на крайните купувачи. Следва да подчертаем, че при продажба на консигнация, при фактическото предаване на стоката, правото на собственост върху нея не се прехвърля от консигнанта (доверителя) в полза на консигнатора (комисионера). Поради тази причина получените стоки не представляват актив, който се представя във финансовите отчети и счетоводни регистри на комисионера, а те все още следва да се представят като стоково-материални запаси във финансовите отчети на доверителя. В същото време продадените от комисионера стоки на трети лица не изискват признаването на приходи от продажби на стоки по смисъла на СС 18 – *Приходи* в неговите финансови отчети, а единствено признаването на приходи на база заработеното от него комисионно възнаграждение.

В търговско-правната уредба продажбата на консигнация няма своя собствена регламентация, затова нейната същност може да се намери в Търговския закон при регламентиране на **Комисионния договор** по реда на чл. 348. В научната литература действията на търговците във всеки един договор за консигнация се разглеждат като последователно изпълнение на три търговски сделки – учредителна, изпълнителна и отчетна. Всяка една от тях има свое специфично счетоводно представяне в счетоводните регистри и във финансовите отчети на двете предприятия участници – доверител и комисионер.

1. Учредителна сделка. Чрез нея комисионерът се съгласява да извършва продажби на стоките от свое име и за чужда сметка (за сметка на доверителя), на територията на своя търговски обект. В този момент стоката преминава от доверителя към комисионера, като правото на собственост върху стоката не се прехвърля, т.е. остава в полза на доверителя.

II. Изпълнителна сделка. Това е моментът на същинската продажба. При тази сделка комисионерът предава стоката на крайния купувач, който от своя страна му я заплаща. Правото на собственост върху стоката преминава в полза на третото лице – крайния купувач. От гледна точка на счетоводното законодателство, въпреки че комисионерът предава стоката на крайния купувач, за него не възниква основание да признае приходи от продажби на стоки, въпреки че в първичните счетоводни документи по смисъла на Закона за счетоводството и данъчните документи по смисъла на ЗДДС (фактура, протокол за продажби, касова бележка от ЕКАФП) като продавач е вписан именно комисионерът.

III. Отчетната сделка. Това е сделката, при която комисионерът се отчита пред доверителя за продадените (респективно и за непродадените) стоки. Този отчет е базата, на която се определя възнаграждението (комисионната) на комисионера. Формата и съдържанието на документа, с който се документира отчетната сделка, следва да се определя от самите участници в търговските взаимоотношения, но със сигурност той следва да съдържа реквизитите на чл. 6, ал. 1 от Закона за счетоводството, тъй като този етап не представлява доставка по смисъла на ЗДДС и съответно в случая не се издават данъчни документи по реда на чл. 112, ал. 1 от ЗДДС. 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/продукция, а комисионерът следва да признае приходи от извършване на комисионерски услуги.

От началото на 2017 година, съгласно чл. 127 от ЗДДС, при доставка, извършена от лице, действащо от свое име, но за чужда сметка, са налице само две доставки, независимо от факта, че от търговско-правна гледна точка имаме три сделки. Именно това разминаване между броя на сделките и броя на доставките води до промяна в счетоводния модел на отчитане на продажбите на консигнация, различно от това, което предприятията са отчитали до 31.12.2016 година.

Съгласно чл. 127, ал. 2 от ЗДДС възникналите при продажбата на стоки на консигнация доставки са:

1. доставка между комисионера/довереника и третото лице, за която датата на възникване на данъчното събитие и данъчната основа на доставката се определят по общите правила на този закон. Тоест данъчното събитие и изискуемост на данъка възникват на датата, на която правото на собственост върху стоката се прехвърля на третото лице (*II. Изпълнителната сделка*);

2. доставка на стоката или услугата, предмет на доставката по т. 1, между комитента/доверителя и комисионера/довереника (*I. Учредителната сделка*), за която датата на възникване на данъчното събитие и данъчната основа на доставката се определят, както следва:

а) когато комисионерът/довереникът действа за сметка на комитента/доверителя **във връзка с продажба**, датата на

възникване на данъчното събитие за тази доставка се определя по общите правила на закона, но не може да бъде по-късна от датата на възникване на данъчното събитие по т. 1, данъчната основа на доставката е данъчната основа на доставката по т. 1, **намалена с възнаграждението на комисионера/довереника**;

- б) когато комисионерът/довереникът действа за сметка на комитента/доверителя **във връзка с покупка**, датата на възникване на данъчното събитие се определя по общите правила на закона, но не може да бъде по-ранна от датата на възникване на данъчното събитие по т. 1, а данъчната основа на доставката е равна на данъчната основа на доставката по т. 1, **увеличена с възнаграждението на комисионера/довереника**.

След като по силата на чл. 6, ал. 2, т. 4 от ЗДДС за доставка на стока по силата на закона се смята фактическото предоставяне на стока на лице, което действа от свое име и за чужда сметка, това означава, че първа по време възниква доставката по реда на чл. 127, ал. 2, т. 2 от ЗДДС, представляваща стопанската операция в изпълнение на учредителната сделка. Тоест момента, в който доверителят предава на комисионера стоката на консигнация.

Втора по време ще възникне доставката по чл. 127, ал. 2, т. 1 от ЗДДС, представляваща стопанската операция в изпълнение на изпълнителната сделка. Тоест момента, в който комисионерът продава стоката (прехвърля правото на собственост върху стоката) на третите лица – крайни купувачи.

Ето как на практика стопанската операция в изпълнение на отчетната сделка, считано от 01.01.2017 година, остава извън обхвата на ЗДДС, тъй като към този момент не е налице доставка по смисъла на данъчния закон.

Сравнявайки трите етапа на комисионната продажба, съгласно търговско-правната литература, и двете доставки на стока по смисъла на ЗДДС ще получим следната зависимост, показана в Таблица 1:

Таблица 1.

	Доставка по ЗДДС/основание		Във връзка с прилагане на
Учредителна сделка	Да	чл. 127, ал. 2, т. 2 от ЗДДС	чл. 6, ал. 2, т. 4 от ЗДДС ³
Изпълнителна сделка	Да*	чл. 127, ал. 2, т. 1 от ЗДДС	чл. 6, ал. 1 от ЗДДС
Отчетна сделка	Не	Х	Х

*Доставката е между комисионера и третото лице – краен купувач, поради което при доверителя не е налице доставка по смисъла на ЗДДС.

³ Следва да се има предвид, че съгласно чл. 25, ал. 9 от ЗДДС данъчното събитие за доставка по чл. 6, ал. 2, т. 4 на **вестници, списания, книги и други печатни произведения, музикални аудио- и видеозаписи и видеозаписи на филми на електронен или технически носител възниква на по-ранната от двете дати:**

1. датата, на която комитентът/доверителят получи плащането от комисионера/довереника по чл. 127, или

2. последния ден на тримесечието, следващо данъчния период, през който е извършено фактическото предаване на стоката по чл. 6, ал. 2, т. 4.

Безспорно при наличието на доставка по смисъла на ЗДДС същата следва да бъде документално обоснована посредством издаването на данъчен документ по смисъла на чл. 112, ал. 1 от ЗДДС (това включва издаването на фактура по чл. 114, ал. 1 от ЗДДС и издаването на дебитно/кредитно известие по чл. 115 от ЗДДС) или издаването на отчет за извършените продажби по чл. 119, ал. 1 от ЗДДС, когато при доставките издаването на фактура или протокол не е задължително.

Видно от информацията, посочена в Таблица 1, в случай на стопанска операция, която не представлява данъчно събитие по смисъла на ЗДДС, отчитащото се предприятие следва да документира сделката посредством създаване на първичен счетоводен документ по реда на чл. 6, ал. 1 от Закона за счетоводството (когато счетоводният документ е адресиран до външен получател) или първичен счетоводен документ по реда на чл. 6, ал. 3 от Закона за счетоводството (когато счетоводният документ засяга само дейността на отчитащото се предприятие).

Зависимостта между документиране на стопанската операция или данъчното събитие по реда на ЗДДС и счетоводното им отразяване в хронологичните счетоводни регистри на предприятието доверител и комисионер е различна, в зависимост от това дали следва да се съобразяваме с изискванията на ЗДДС, в сила до 31.12.2016 година, или с изискванията на ЗДДС в сила след 01.01.2017 година. За целта на нашия сравнителен анализ ще изготвим Таблица 2, отразяваща данъчните изисквания на ЗДДС до 31.12.2016 година, и Таблица 3, в която са взети предвид промените на ЗДДС в сила след 01.01.2017 година.

ЗДДС в сила до 31.12.2016 година

Таблица 2.

Сделка	Доверител (консигнант)			Комисионер (консигнатор)		
	Данъчно събитие ЗДДС	Счетоводно отчитане	Документиране	Данъчно събитие ЗДДС	Счетоводно отчитане	Документиране
I. Учредителна	Да - (чл. 127, ал. 2, т. 2)	Да	чл. 112 и чл. 119 от ЗДДС	Да - (чл. 127, ал. 2, т. 2)	Да - само по отношение на ДДС	Чл. 112 и чл. 119 от ЗДДС
II. Изпълнителна	Не	Не	Не	Да - (чл. 127, ал. 2, т. 1)	Да	Чл. 112 и чл. 119 от ЗДДС
III. Отчетна	Да	Да	чл. 112 и чл. 119 от ЗДДС	Да - (чл. 127, ал. 2, т. 3)	Да	Чл. 112 и чл. 119 от ЗДДС

ЗДДС в сила след 01.01.2017 година Таблица 3.

Сделка	Доверител (консигнант)			Комисионер (консигнатор)		
	Данъчно събитие ЗДДС	Счетоводно отчитане	Документиране	Данъчно събитие ЗДДС	Счетоводно отчитане	Документиране
I. Учредителна	Да - (чл. 127, ал. 2, т. 2)	Да	ЗДДС	Да - (чл. 127, ал. 2, т. 2)	Да - само по отношение на ДДС	ЗДДС
II. Изпълнителна	Не	Не	Не	Да - (чл. 127, ал. 2, т. 1)	Да	ЗДДС
III. Отчетна	Не	Да	ЗСч. (НСС)	Не	Да	ЗСч. (НСС)

Водени от идеята, че стъпките и последователността на счетоводното отчитане на продажбите на консигнация в хронологичните счетоводни регистри на доверителя и комисионера могат да се обяснят разбираемо в конкретна фактическа обстановка, ще дадем следния пример:

„Мраз” АД (доверител) е предприятие, което произвежда хладилници. Същото сключва комисионен договор по реда на чл. 348 от ТЗ (договор за продажба на консигнация) със следните параметри:

- „Мраз” АД предава на „Хладилна борса” ЕООД (комисионер) хладилници, които следва да се продават на трети лица (крайни купувачи) в търговските обекти на комисионера по цени, определени от доверителя;
- за всеки продаден хладилник „Хладилна борса” ЕООД има право на комисионно възнаграждение в твърдо определена сума в размер на 50 лева без ДДС.
- на 1-во число на всеки календарен месец „Хладилна борса” ЕООД прави отчет, който предоставя на „Мраз” АД и в който отчита количеството, вида и сумите от продадените през предходния календарен месец хладилници.
- от 2-ро до 5-о число на всеки месец „Хладилна борса” ЕООД превежда по посочената от „Мраз” АД банкова сметка стойността на направените продажби през предходния календарен месец, като от въпросната сума комисионерът задържа за себе си дължимото комисионно възнаграждение, заработено през предходния календарен месец.

Фактическа обстановка:

На 1 април 2019 година доверителят предава по опис на комисионера 250 броя хладилници, всеки от които има продажна цена от 850 лева без ДДС и фактическа себестойност в размер на 730 лева. На 1 май комисионерът отчита пред доверителя, че през месец април е

продал на трети лица – крайни купувачи, 80 броя хладилници. На 5 май комисионерът превежда по банковата сметка на доверителя стойността на продадените 80 хладилника, като задържа за себе си полагащото му се комисионно възнаграждение.

Решение на казуса:

I. В изпълнение на учредителната сделка доверителят „Мраз” АД предава във владение на комисионера „Хладилна борса” ЕООД 250 броя хладилници. След като единичната продажна цена без ДДС на 1 хладилник е 850 лева, то общата продажна стойност без ДДС се изчислява в размер на 250 бр. x 850 лева = 212 500 лева. Дължимият 20% ДДС върху така изчислената сума е в размер на 212 500 лева x 20% = 42 500 лева. По този начин общата стойност на предадените от доверителя на комисионера хладилници на консигнация се изчислява в размер на 212 500 лева + 42 500 лева = 255 000 лева.

В изпълнение на учредителната сделка не е налице прехвърляне на правото на собственост върху хладилниците от доверителя в полза на комисионера, поради което, съгласно принципните постановки на НСС и по-специално СС 18 – *Приходи*, за доверителя „Мраз” АД не възникват основания за признаването на приходи от продажба на продукцията. От своя страна, след като „Хладилна борса” ЕООД не придобива контрол над получените хладилници, за него не възникват основания да ги признае в своите счетоводни регистри и в своите финансови отчети като стокowo-материални запаси. За целите на своята счетоводна отчетност доверителят прехвърля от една аналитичност на друга аналитичност по счетоводната сметка, отчитаща произведената от него продукцията, а комисионерът извън счетоводно (задбалансово) води справка на получените от доверителя хладилници, обект на бъдеща продажба на консигнация.

На основание чл. 6, ал. 2, т. 4 от ЗДДС фактическото предаване на стоката от доверителя на комисионера се смята за доставка на стока за целите на закона. Съгласно чл. 127, ал. 1 се приема, че доверителят е предоставил, а комисионерът е получил стоките. На това основание, чл. 127, ал. 2, т. 2, буква „а” от ЗДДС, на датата на предаване на стоката възниква данъчно събитие, за което доверителят има задължението да издаде на комисионера фактура с данъчна основа и размер, определени по следния начин:

- (1) данъчната основа на предадената стока в размер на 212 500 лева;
- (2) намалена с дължимото възнаграждение, определено върху общото количество предадени хладилници в размер на 250 бр. x 50 лева = 12 500 лева;
- (3) данъчна основа = 200 000 лева (212 500 лева – 12 500 лева), върху която доверителят начислява 20% ДДС в размер на = 200 000 лева x 20% = 40 000 лева⁴.

⁴ В редакцията на чл. 127 от ЗДДС до 31.12.2016 година доверителят трябваше да начисли ДДС в размер на 42 500 лева, представляващо 20% данък върху продажната стойност без ДДС в размер на 212 500 лева на предадените на консигнация 250 броя хладилници.

На база на стопанската операция и възникнала доставка за целите на ЗДДС двете предприятия ще направят в своите хронологични счетоводни регистри следните счетоводни записвания:

„Мраз” АД – Доверител

☞ През месец април за предаване на хладилниците на комисионера:

Дебит сметка *Продукция* - 182 500 лв.

Аналитична подсметка *Продукция* на консигнация – 250 броя x 730 лева

Кредит сметка *Продукция* - 182 500 лв.

Аналитична подсметка *Продукция* на склад – 250 броя x 730 лева

☞ През месец април за начисляване на дължимото ДДС съгласно изискванията на чл. 127, ал. 2, т. 2, буква „а” от ЗДДС и издадената от „Мраз” АД фактура на основание доставката на стока по смисъла на чл. 6, ал. 2, т. 4 от ЗДДС:

Дебит сметка *Доверители* - 40 000 лв.

аналитична подсметка – „Хладилна борса” ЕООД

Кредит сметка *Разчети за ДДС при продажби* - 40 000 лв.

„Хладилна борса” ЕООД – Комисионер

☞ През месец април за получаване на хладилниците от доверителя:

Не се правят счетоводни записвания. Извън счетоводно се създава информация за получените по вид, количество и продажна цена хладилници, обект на бъдещата продажба на консигнация.

☞ През месец април за получената фактура, по която комисионерът приспада данъчния кредит:

Дебит сметка *Разчети за ДДС при покупки* - 40 000 лв.

Кредит сметка *Доверители* - 40 000 лв.

аналитична подсметка – „Мраз” АД

II. В изпълнение на изпълнителна сделка комисионерът продава през месец април в своите търговски обекти 80 броя хладилници. Общата продажна цена се изчислява в размер на 80 бр. x 850 лева = 68 000 лева, върху която продавачът, действащ от свое име, но за сметка на доверителя, трябва да начисли ДДС в размер на 68 000 лева x 20% = 13 600 лева. Тоест общата събрана сума от комисионера за направените продажби се изчислява в размер на 68 000 лева + 13 600 лева = 81 600 лева. Имайки предвид, че към датата на всяка една отделна продажба на хладилници, по която купувачи са трети лица, възниква доставка по смисъла на чл. 127, ал. 2, т. 1 от ЗДДС, комисионерът е длъжен в съответствие с общите разпоредби на ЗДДС да издава данъчни документи – фактури и известия, и най-късно в

последния ден на данъчния период отчет за извършените продажби по чл. 119 от ЗДДС. В издадените по реда на ЗДДС документи комисионерът следва да начисли общо за месец април ДДС в размер на 13 600 лева. Издадените данъчни документи (фактури и отчет за продажби) следва да се отразят в месечната справка декларация по ЗДДС и в дневника за продажбите на комисионера „Хладилна борса” ЕООД за месец април единствено с цел разчитане на взаимоотношенията на дружеството с Републиканския бюджет с оглед спазване разпоредбите на ЗДДС и ППЗДДС.

От счетоводна гледна точка нито едно от двете предприятия – доверител и комисионер, няма право все още да признава приходи от продажби съгласно принципните постановки на СС 18 – *Приходи*. Нещо повече, в изпълнение на изпълнителната сделка при доверителя – „Мраз” АД, не са налице стопански операции, които да следва да се отразяват в хронологичните му счетоводни регистри.

На база на стопанската операция и възникналите доставки за целите на ЗДДС за комисионера двете предприятия ще направят в своите хронологични счетоводни регистри следните счетоводни записвания:

„Мраз” АД – Доверител

☞ През месец април за направените продажби от комисионера в полза на трети лица – крайни купувачи, на обща стойност в размер на 81 600 лева с вкл. 20% ДДС:

Счетоводни записвания не се правят в хронологичните счетоводни регистри.

„Хладилна борса” ЕООД – Комисионер

☞ През месец април за направените продажби в брой от комисионера в полза на трети лица – крайни купувачи, на обща стойност в размер на 81 600 лева с вкл. 20% ДДС:

Дебит сметка <i>Парични средства</i>	-	81 600 лв.
Кредит сметка <i>Доверители</i>	-	68 000 лв.
аналитична подсметка – „Мраз” АД		
Кредит сметка <i>Разчети за ДДС при продажби</i>	-	13 600 лв.

III. В изпълнение на отчетната сделка информацията за продажбите е предадена на доверителя на 1 май. На база на получения отчет за продадените хладилници доверителят има задължението да отчете нетни приходи от продажби през месец април в размер на 68 000 лева. Съответно да отпише като разход отчетната себестойност на продадените хладилници в размер на 80 бр. x 730 лева = 58 400 лева и да отчете финансов резултат – печалба в размер на 9 600 лева (68 000 лева – 58 400 лева = 9 600 лева) в резултат на осъществените продажби на трети лица – крайни купувачи. На база продадените 80 броя

хладилници за комисионера възниква задължение, съгласно принципните постановки на СС 18 – *Приходи*, да признае приходи от комисионни услуги в размер на 80 бр. x 50 лева = 4 000 лева.

На този етап в изпълнение на отчетната сделка не е налице доставка на стоки и услуги по смисъла на ЗДДС както от страна на доверителя – „Мраз” АД, така и от страна на комисионера „Хладилна борса” ЕООД. Поради тази причина на този етап от продажбата на стоки на консигнация двете предприятия не издават данъчни документи по реда на ЗДДС. *Имайки предвид, че в изпълнение на отчетната сделка не се издават данъчни документи по смисъла на ЗДДС, двете предприятия следва така да документират този последен етап от продажбите на консигнация, че съответният документ (отчет за продадените стоки) да отговаря на изискванията за първичен счетоводен документ по смисъла на чл. 6, ал. 1 от Закона за счетоводството*⁵.

На база на стопанската операция двете предприятия ще направят в своите хронологични счетоводни регистри следните счетоводни записвания:

„Мраз” АД – Доверител

☞ През месец април за отчитане на продадените на третите лица – крайни купувачи, стоки, като нетни приходи от продажби на продукцията:

Дебит сметка Доверители - 68 000 лв.

аналитична подсметка – „Хладилна борса” ЕООД

Кредит сметка Приходи от продажби на продукцията - 68 000 лв.

☞ През месец април за отписване на отчетната стойност на продадените хладилници като текущ разход и за отчитане на финансовия резултат от продажбата – печалба:

Дебит сметка Приходи от продажби на продукцията - 68 000 лв.

Кредит сметка Продукция - 58 400 лв.

Аналитична подсметка – продукция на консигнация 80 бр. x 730 лева.

Кредит сметка Печалби и загуби от текущата година - 9 600 лв.

☞ През месец април за отчитане на комисионното възнаграждение, дължимо на комисионера „Хладилна борса” ЕООД, като текущ счетоводен разход:

⁵ **Чл. 6.** (1) Първичният счетоводен документ, адресиран до външен получател, съдържа най-малко следната информация:

1. наименование и номер на документа, съдържащ само арабски цифри;
2. дата на издаване;
3. наименование или име, адрес и единен идентификационен код от Търговския регистър или единен идентификационен код по Булстат или единен граждански номер или личен номер на чужденец на издателя и получателя;
4. предмет, натурално и стойностно изражение на стопанската операция.

Дебит сметка *Разходи за външни услуги* - 4 000 лв.

Аналитична подсметка – комисионни по договор за консигнация

Кредит сметка *Доверители* - 4 000 лв.

аналитична подсметка – „Хладилна борса” ЕООД

„Хладилна борса” ЕООД – Комисонер

☞ През месец април за отчитане като приход от продажби на услуги заработеното комисионно възнаграждение:

Дебит сметка *Доверители* - 4 000 лв.

аналитична подсметка – „Мраз” АД

Кредит сметка *Приходи от продажба на услуги* - 4 000 лв.

Аналитична подсметка – комисионни по договор за консигнация

Според разпоредбите на действащия ЗДДС данъчно събитие към този момент не настъпва, защото ДДС за всички предадени стоки от доверителя към комисонера, нетирано с дължимия ДДС на цялото комисионно възнаграждение, е начислено в пълен размер още при учредителната сделка.

На последно място, към 5 май предприятието доверител и предприятието комисонер следва да уредят паричните си взаимоотношения по отношение на продадените през месец април стоки и заработеното комисионно възнаграждение. При определяне на сумата, която „Хладилна борса” ЕООД следва да преведе по банковата сметка на „Мраз” АД, следва да се вземат предвид следните факти:

- ✓ събраните суми от продажбата на 80 броя хладилници, продадени през месец април на трети лица – крайни купувачи, са в размер на 81 600 лева;
- ✓ брутната сума на заработеното възнаграждение от страна на комисонера следва да се изчисли, като към нетните приходи от продажби на комисионните услуги в размер на 80 бр. x 50 лева = 4 000 лева следва да се прибави дължимото 20% ДДС в размер на 4 000 лева x 20% = 800 лева, което ДДС се счита за начислено и ефективно (компенсирано) внесено в Републиканския бюджет още в изпълнение на учредителната сделка и при определяне на данъчната основа по реда на чл. 127, ал. 2, т. 2, буква „а” от ЗДДС. Тоест същото се изчислява в размер на 4 800 лева.

На базата на горните два факта нетният паричен поток, който следва да бъде преведен от комисонера в полза на доверителя, се изчислява в размер на 76 800 лева.

Горното изчисление може да се направи (провери) по друг начин, а именно: От продажната стойност за 1 брой хладилник в размер на 1 020 лева с ДДС (850 лева x 120 / 100 = 1 020 лева) изваждаме комисионната

стойност за продажбата на 1 хладилник в размер на 60 лева с ДДС (50 лева \times 120 / 100 = 60 лева) и получаваме brutния паричен поток, който следва да се възстанови на доверителя за всяка продадена бройка в размер на 960 лева (1 020 лева – 60 лева = 960 лева). След това, като се умножи съответната сума от 960 лева по броя на продажбите, които са 80, ще получим сумата, която комисионерът следва да преведе на доверителя в размер на 76 800 лева (960 лева \times 80 бр. = 76 800 лева).

На база на стопанската операция, представляваща банково разплащане, осъществено на 5 май, двете предприятия ще направят в своите хронологични счетоводни регистри следните счетоводни записвания:

„Мраз” АД – Доверител

☞ На 5 май за получената от комисионера сума съгласно договора за консигнация:

Дебит сметка *Разплащателна сметка в лева* - 76 800 лв.

Кредит сметка *Доверители* - 76 800 лв.

аналитична подсметка – „Хладилна борса” ЕООД

„Хладилна борса” ЕООД – Комисионер

☞ За преведената на 10 май сума на доверителя съгласно договора за консигнация и отчета за направените продажби през месец април:

Дебит сметка *Доверители* - 76 800 лв.

аналитична подсметка – дружество „Мраз” АД

Кредит сметка *Разплащателна сметка в лева* - 76 800 лв.

Заклучение

В действителност новият режим на облагане на продажбите на консигнация по реда на ЗДДС, в сила от 01.01.2017 година, ще затрудни в значителна степен счетоводното отчитане на подобен род сделки и търговски взаимоотношения. Разминаванията между стопанските операции по реда на търговското законодателство и доставките по реда на данъчното законодателство води до начисляване и ефективно внасяне на ДДС върху услуга, която все още не е заработена и може никога да не бъде предоставена. В резултат на сложни изчисления на разчетните взаимоотношения между доверител и комисионер е възможно да бъде нарушен счетоводният принцип на предимство на съдържанието пред формата, като двете предприятия дори и да попадат в хипотезата на договор за консигнация, да не предприемат действия са съответстващото счетоводно представяне и данъчно третиране. За достоверното представяне на стопанските операции във финансовите отчети, изготвени в съответствие с НСС, всяко едно отчитащо се предприятие следва да полага подходящите професионални знания и

умения, като се надяваме настоящата статия да внесе своя принос при коректното представяне на комисионните договори в счетоводните регистри и във финансовите отчети на доверителите и комисионерите.

Библиографска справка:

1. Закон за данък върху добавената стойност, в сила от 01.01.2007 г., обн., ДВ, бр. 63 от 4 август 2006 г., последно изм. и доп., ДВ, бр. 99 от 27 ноември 2018 г.
2. Търговски закон, в сила от 01.07.1991 г., обн., ДВ, бр. 48 от 18 юни 1991 г., последно изм., ДВ, бр. 88 от 23 октомври 2018 г.
3. Закон за счетоводството, в сила от 01.01.2016 г., обн., ДВ, бр. 95 от 8 декември 2015 г., последно изм. и доп., ДВ, бр. 98 от 27 ноември 2018 г.
4. Национални счетоводни стандарти, в сила от 01.01.2005 г., приети с Постановление № 46 на Министерския съвет от 2005 г., обн., ДВ, бр. 30 от 7 май 2005 г., последно изм. и доп. с Постановление № 394 на Министерски съвет от 30 декември 2015 г., обн., ДВ, бр. 3 от 12 януари 2016 г.
5. Списание ИДЕС, бр. 5/2015, година XIX, Продажби на консигнация – примери за практически насоки за отчитане на търговските сделки, Христо Досев, източник: <https://www.ides.bg/e-journal/2015/issue-5/05-2015-hristo-dosev>

**ACCOUNTING FOR AGENCY AGREEMENTS FOLLOWING THE CHANGE
IN THEIR TAX TREATMENT AS PROVIDED FOR IN THE VALUE ADDED
TAX ACT**

Hristo Dosev

Certified Public Accountant, Registered Auditor

Managing Partner

“Dosevi – consultations and audit” LTD & “Tartey consult” LTD – Gabrovo

Key words:	Summary
<p><i>Sale-or-return agreement</i></p> <p><i>Commission contract</i></p> <p><i>The Value Added Tax Act</i></p> <p><i>Mandator</i></p> <p><i>Principal</i></p> <p><i>Commission Agent</i></p> <p><i>Mandatory</i></p> <p><i>Art. 127, paragraph 2 of the Value Added Tax Act</i></p> <p><i>Art. 6, paragraph 2(4) of the Value Added Tax Act</i></p> <p><i>The Commerce Act</i></p> <p><i>The National Accounting Standards, the Accountancy Act</i></p>	<p><i>The article aims at discussing the specifics of the accounting for the sale of goods under a sale-or-return agreement in the accounting records of both the Mandator and the Commission Agent. We shall draw attention to the accounting treatment of business transactions in terms of the different tax treatment within the meaning of the Value Added Tax Act of the stages of execution, including the existence or non existence of a supply as provided for in the tax act in respect of each identifiable transaction under commerce law.</i></p>