



Обратното начисляване на ДДС при сделки със зърнени и технически култури – механизъм за борба с ДДС измамите

ас. д-р Веселин Парашков Деков,
ИУ-Варна

ПРОБЛЕМИ И РЕШЕНИЯ

В исторически план проблемите със събираемостта на ДДС датират от години в повечето страни членки на ЕС. За целта са взети превантивни мерки за въвеждане на механизми, които да намалят създадените от търговците порочни практики за данъчно планиране и отклонение на данъчното облагане при осъществяване на търговски сделки с ДДС. Предприемането на действия от правителствата на европейските икономики по въвеждането на превантивни механизми е насочено към онези икономически сектори, в които сделките се считат за рискови. И ако преди години строителството бе един от рисковите икономически сектори, то днес все повече дискусии се водят относно въвеждането на ограничителни мерки по отношение на сделките с бързооборотни стоки като мобилни телефони, компютри, зърнена продукция, захар и пр.

Един от основните механизми за борба с наложилите се порочни търговски практики при сделки в рискови икономически сектори е обратното начисляване на ДДС на доставки на стоки и услуги, по които данъкът е изискуем от получателя.

Връщайки се назад във времето установяваме, че още през 1977г. Белгия въвежда механизмът на обратното начисляване на ДДС по отношение на сделките в

строителството. Същата мярка е предприета и от Австрия през 2005г. в същия сектор. През 2010 г. на Съвета на ЕС е взето решение Германия, Италия, Австрия и Обединеното кралство да прилагат незадължително, в рамките на границите си, обратното начисляване на данъчното задължение при търговията с мобилни устройства, интегрални схеми, техните компоненти и пр. като средство за ефективна борба с ДДС измамите.¹

Като членка на Общността (от 2007г.) България е част от общия европейски пазар и също е засегната от проблеми от подобно естество. Проблемите у нас до известна степен се доближава до тези в останалите страни от Евророната, но и в голяма степен зависят от спецификата на нашия регион.

В годините след присъединяването на България към Евророната и увеличаване на възможностите за достъп до Евросубсидии сектор „Земеделие“ бележи значителен ръст в своето развитие. Позовавайки се на изследване проведено от Института за пазарна икономика в периода 02-03/2013г. става ясно, че от 2007г. до днес монокултурното земеделие (т.е. производството и търговията със зърнени и технически култури) бележи значителен превес над отрасли като зеленчукопроизводство, животновъдство, овощарство и др.² Насочването на значително по-голям по размер безвъзмезден финансов ресурс към монокултурното земеделие спрямо останалите отрасли доведе до окрупняване на земеделските производители в този сектор и свиване на останалите земеделски производства.

Наред със своето развитие, в този сектор зачестяват методите и начините за укриване на данъчни задължения по ДДС, чрез недекларирани облагаеми приходи (продажби без данъчен документ), деклариране на облагаеми приходи с по-ниски продажни стойности от реалните (занижена продажна цена или занижени количества при реална пазарна цена), както и деклариране на облагаеми разходи по издадени фиктивни доставни фактури или фактури от реални доставчици със завишени стойности с цел приспадане на по-голям данъчен кредит (ДК).

¹ 3047-мо заседание на Съвета на Европейския съюз, Брюксел, 22.11.2010г.

² <http://ime.bg/bg/articles/koi-sa-osnovnite-problemi-na-zemedelskite-proizvoditeli/>. Последен достъп 14.04.2014г.



Освен част от изброените начини за укриване на данъчни задължения по ДДС, основен метод за ДДС измами в сектор „Земеделие“ остава „източването“ на ДДС, чрез осъществяването на фиктивни сделки при търговията със зърнени и технически култури. Ръстът на фиктивните доставки при търговия със зърнени и технически култури доведе до „източване“ на огромен бюджетен ресурс под формата на възстановен ДДС от държавата, което принуди държавните органи да квалифицират тези сделки като рискови.

Наличието на подобни сделки и ощетяването на приходната част на държавния бюджет наложи разширяване на обхвата на механизма за обратно начисляване на дължимия ДДС, като той стана приложим в земеделския сектор от началото на 2014 г. Заложената цел е да се повишат приходите в държавата от осъществени сделки в този рисков отрасъл, чрез свеждане до минимум на доставките с фиктивен характер.

Прилагането на такъв тип механизми обхваща предварително предвидени от европейската директива срокове т.е. няма постоянен характер. За сделките със зърнени и технически култури предвиденият срок е до 2018г. За въвеждането на подобна мярка обаче е необходимо одобрението на ЕК чрез т.нар. даване на право на дерогация. В България опитите за въвеждане на подобна мярка датира от времето на предходното правителство (2009г. - 2013г.), но те остават несполучливи. Причината за това е, че одобрението за въвеждане на подобна мярка от ЕК е строго индивидуално. Към настоящия момент с влизането в сила на Директива 2013/43/ЕС за изменение на Директива 2006/112/ЕО³, всяка страна член на съюза може да въвежда механизма на обратно начисляване за рискови стоки за определен период от време.

Считаме, че освен изискването за обратно начисляване на ДДС, държавата в лицето на компетентните органи може да наложи и друга превантивна мярка, а именно: завишаване на контрола върху търговците със зърнени култури и тяхната задължителна регистрация в Националната служба по зърното. Това би способствало да се разкрие собствеността върху складовете или ползването на наети или публични такива. По този начин ще бъдат

разграничени некоректните или фиктивни търговци, които не отговарят на условията на Закона за съхранение и търговия със зърно.

ОБРАТНОТО НАЧИСЛЯВАНЕ КАТО ЕЛЕМЕНТ ОТ МЕХАНИЗМА ЗА БОРБА С ДДС ИЗМАМИТЕ. НАЧИНИ ЗА КОНТРОЛ.

Генерирането на приходи в Държавния бюджет зависи от тяхната събираемост. Когато това се окаже проблем, особено за приходните агенции каквито са данъчната и митниците, държавата следва да предприеме мерки за оптимизиране на процеса по събирането им. Но това не бива да е за сметка на намалението на бюджетните разходи и не чрез увеличаване размера на данъчната ставка или изтегляне на кредити⁴, а чрез търсене на други, алтернативни начини за това.

В икономическата обстановка, в която се намира страната от 2008 г. насам, последните две решения на анализираната проблематика са абсолютно безсмислени, тъй като биха довели след себе си повече негативи, отколкото позитиви. Евентуалното повишаване на данъчната ставка не е гаранция за осигуряване на приходи от разликата произтичаща от увеличението на налозите, а напротив. Затова и държавата търси различни подходи за увеличаване събираемостта на своите вземания.

Един от основните способы за контрол върху събираемостта на ДДС е използването на т.нар. „кредитен метод“. Този метод е сравнително ефективен във връзка с борбата с укриване и/или спестяване на част от реалното данъчно задължение за ДДС, тъй като се осъществява самоконтрол между участниците в търговските сделки и на практика дължимия ДДС се самогенерира в приходната част на държавния бюджет. Ако участник в търговска сделка реши да укрие или спести дължимия ДДС на държавата, то това задължение се прехвърля на следващия търговец по веригата. В тези случаи когато получателят/купувачът не е краен потребител на стоките следва да изисква фактура от доставчика, с което го задължава да регистрира продажбата. Съществен недостатък при този тип начисляване на ДДС е, че ако доставчикът/продавачът осъществява сделка

³ Официален вестник на Европейския съюз, ОВ, бр. L 201/4 от 26 юли 2013 г.

⁴ Славков, Б. Около 10% от заложените приходи от ДДС се източват. <http://www.investor.bg/ikonomika-i-politika/332/a/b-slavkov-okolo-10-ot-zalojenite-prihodi-ot-dds-se-iztochvat,153718/> Последен достъп 15.07.2014г.



документирана с по-ниска пазарна стойност на фактурата за продажба или осъществява продажба на реалната пазарна стойност, но с количествени стойности по-ниски от реално продадените, получателят/купувачът се изправя пред дилемата да продава на реална пазарна цена и да внесе невнесения от предходния доставчик/продавач данък или да продължи порочната му практика като издава данъчни документи с понижени стойности, тъй като не разполага с данъчен документ за действително извършените разходи по направената сделка с некоректния доставчик.

Както във всички производствени икономически сектори така и в сектор „Земеделие“ освен укриване и/или спестяване на дължим ДДС от участниците в търговските сделки, сериозни щети върху приходната част на държавния бюджет нанасят и участниците в схеми за „източване“ на ДДС, чрез разнообразни вариации на фиктивни сделки (липсващ търговец, фиктивен износ, кръгова измама⁵). Едни от най-популярните схеми за източване на ДДС при търговията със селскостопанска продукция е осъществяване на фиктивни експортни сделки само по данъчни документи, зад които няма реален износ на продукцията или реални експортни сделки със завишени количества селскостопанска продукция за продажба. Търговецът прилага нулева ставка за износа на селскостопанска продукция и през съответния данъчен период придобива правото да ползва данъчен кредит върху направените преди това разходи по закупуването и. Задълженията за ДДС остават при търговците по веригата, като честа практика е най-големите задължения за дължимия налог да бъдат съсредоточавани във фирми фантоми, които издават недействителни данъчни фактури. В много от случаите задълженията за ДДС се оказват дължими от липсващи или неплатежоспособни търговци, а продукцията се пласира на територията на страната без издаване на данъчни документи за продажбата ѝ.

Прилаганият „кредитен метод“ не е достатъчно ефективен по отношение на схеми за източване на ДДС, при които се извършват сделки с фиктивен износ на зърнени и технически култури с участието на некоректни

и/или липсващи търговци по веригата. За да се справи с този сериозен проблем Министерството на финансите предприе действия свързани с изключване на сделките със зърнени и технически култури от общия ред на облагане с ДДС, като на негово място въведе механизъм за обратно начисляване на ДДС, при който няма да има реален паричен поток на ДДС за доставките на зърнени и технически култури и няма да има възможност да бъде възстановено невнесено ДДС.

По наше мнение механизмите за борба с данъчните измами у нас могат да бъдат класифицирани в две контролни направления: пряк контрол, извършван от органите на НАП посредством ревизии на дейността в съчетание с проверки на място от представителите на дирекция „Фискален контрол“ и чрез самоконтрол – използване на кредитния метод за начисляване на ДДС при малкорисковите и на механизма за обратно начисляване на ДДС при високорисковите сделки.

В глава двадесет и пета на ЗДДС (чл. 177) законодателят е разписал правомощията на органите от приходната агенция за случаите, в които са налице предпоставки за данъчно престъпление. Важна особеност при осъществяване на превантивен контрол от органите на НАП е, че при всеки случай на съмнение за измама те трябва да докажат наличието на такава. Според проф. Бисер Славков (УНСС) данъчните измами у нас могат да бъдат разграничени в три направления: абсолютно симулирани сделки, действителни сделки с мним доставчик, действителни сделки с некоректен доставчик по веригата.

При абсолютно симулираните сделки договореността между доставчик и купувач е абсолютно фиктивна/недействителна и липсва каквато и да е документация (за транспорт на стоките, за заприхождаване на стоките и пр.) за извършена сделка. Когато извършват проверка на купувач, изискващ възстановяване на ДК, и органите на НАП установяват наличие на гореизложените обстоятелства, те са в пълното си право да откажат възстановяването му.

НАП може да откаже възстановяване на ДК и при реално сключена сделка, при която доставчикът е недействително лице или във фактурата за доставка е вписано трето лице за доставчик по сделката. Този тип измами може да причислим към сделките с „мним доставчик“.

⁵ Решовски, Борис. Измами с ДДС и техника на данъчния контрол. ВСУ „Черноризец Храбър“ и Lúdvíksson, L. VAT Frauds in the European Union: The Reverse Charge Mechanism, Joint and Several Liability and the “Knowledge Test”, Lund University, 25 May 2012



Особеното тук, е че проверяващите органи следва да намерят достатъчно доказателства за злоупотреба както при купувача, така и при доставчика на продукцията/стоките, за да бъде оправдан отказът от възстановяване на данъка.

Отказ от възстановяване на ДК може да има и при третия тип сделки. При тях злоупотребата с ДДС е извършена от някой от доставчиците по веригата, но не е изключено това да е и самия пряк доставчик. Не винаги обаче обективните причини могат да бъдат достатъчно основание за отказ за възстановяване на данъка. Липсата на техническа обезпеченост и материална база, неначисляването на осигуровки, липсата на персонал или наличието на други начини за постигане на данъчно предимство, са достатъчно условие за съмнение и провеждането на по-задълбочена проверка от инспекторите от агенцията.

Основния проблем, който отчитат компетентните органи и институции в борбата с ДДС измамите е липсата на комуникация между тях⁶. От 2013г. политиката на правителството е насочена в посока за създаване на съвместен модел за работа между НАП, МВР⁷ и ДАНС. От тази година (2014г.) държавата в лицето на изпълнителната агенция по приходите създаде и т.нар. дирекция „Фискален контрол“ към всички пет териториални разпределения на агенцията (София, Пловдив, Бургас, Варна и Велика Търново), чиято основна цел е да следи движението на стоките с висок фискален риск (бързооборотни стоки каквито са плодовете, зеленчуците, захарта, месото и местните продукти, строителните материали и др. определени като рискови стоки) с цел предотвратяване на възможностите за извършване на ДДС измами с тях. Създадените от НАП мобилни групи извършващи проверки заедно с колегите си от МВР на територията на страната способстват за проследяване на фискални стоки и дават възможност на Агенцията по приходите да допълни списъка на вече прилаганите механизми за борба с подобен тип измами. Всичко това дава възможност за увеличаване на списъка на бързооборотните стоки, води до подобряване на комуникацията

между институциите и повишава тяхната ефективност. На проверка и проследяване подлежат стоки независимо дали са изпратени, получени или транзитно преминаващи през територията на нашата страна.

МЕХАНИЗЪМ ЗА ОБРАТНО НАЧИСЛЯВАНЕ НА ДДС ПРИ ТЪРГОВИЯТА СЪС ЗЪРНЕНИ И ТЕХНИЧЕСКИ КУЛТУРИ. ДОКУМЕНТИРАНЕ И СЧЕТОВОДНИ ЗАПИСВАНИЯ

В допълнителните разпоредби към ЗДДС (Приложение № 2, част втора към глава деветнадесета "а" от ЗДДС) са описани стоките, сделките с които, подлежат на обратно начисляване с ДДС. Механизмът на обратно начисляване се прилага за всички сделки, със стоки описани в приложението, с изключение на вътрешнообщностни доставки (ВОД) и придобивания (ВОП), тристранни операции, внос и износ на стоки от такъв характер.

В общия случай на облагаема доставка на стоки и/или услуги, данъкът е изискуем от продавача/доставчика по сделката и следва да бъде внесен в предвидените от закона срокове. Това правило не важи в пълна степен⁸ за доставки на стоки/услуги, по които данъка е изискуем от получателя – регистрирано по ЗДДС лице независимо дали доставчикът е данъчно задължено или данъчно незадължено лице. Данъкът за доставките на стоки описани в приложение № 2, част втора от ЗДДС става изискуем на датата на възникване на данъчното събитие по ал. 2, 3 и 4 от ЗДДС, а когато по предварително възникнало данъчно събитие (по ал. 2, 3 и 4) се извърши цялостно или частично авансово плащане по доставка, данъкът става изискуем при получаване на плащането (за размера на плащането), с изключение на получено плащане във връзка с вътреобщностна доставка. В тези случаи се приема, че данъкът е включен в размера на извършеното плащане⁹.

Когато данъкът става изискуем на датата на възникване на данъчното събитие по ал. 2, 3 и 4 от ЗДДС възниква задължение за регистрираното лице да го начисли или възниква

⁶ <http://fakti.bg/bulgaria/96840-iovchev-predotvratihme-145-mln-leva-shteti-ot-dds-izmamii> Последен достъп: 14.07.2014г.

⁷ Главна дирекция „Национална полиция“ е създаден отдел „Противодействие на престъпленията във финансово-кредитната система“. В състава на този отдел функционира сектор, свързан с противодействие на престъпленията в данъчната и осигурителната система

⁸ При сключване на сделка със стоки от Приложение № 2 на ЗДДС между регистриран доставчик/продавач и нерегистриран получател/купувач, ДДС става изискуем от доставчика/продавача.

⁹ Закон за ДДС (ЗДДС), чл. 25, ал.6 и 7 (Обн. в ДВ бр.63 от 4 Август 2006г., посл. изм. бр.1 от 3 Януари 2014г.)

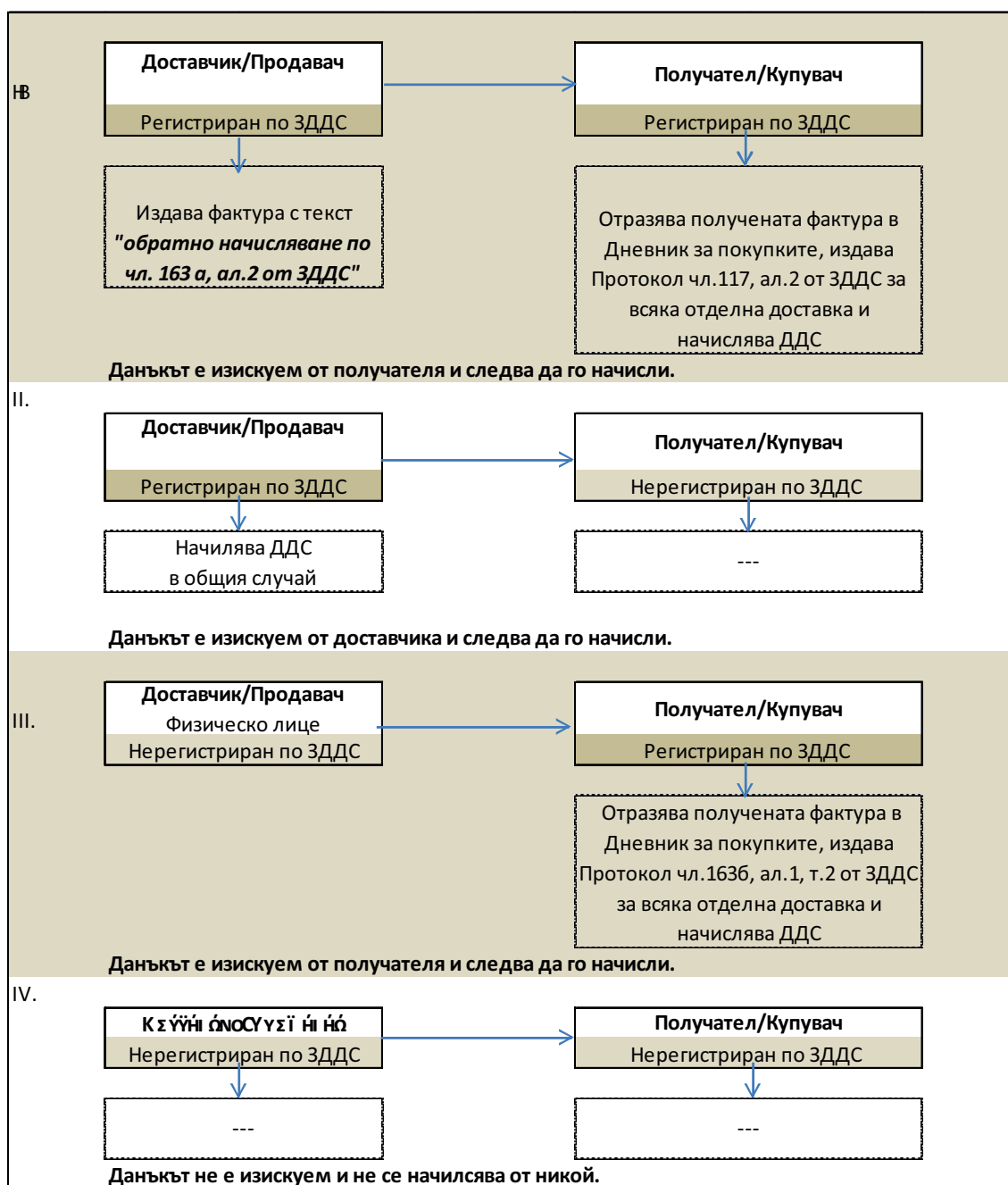


основание за освобождаване от начисляване на данък за освободените доставки и доставките с място на изпълнение извън територията на страната¹⁰.

Когато доставчикът е данъчно задължено лице, начисляването на данъка се извършва от получателя с издаването на протокол по чл. 117, ал.2 от ЗДДС, а когато доставчици са физически лица, които не са данъчно задължени, начисляването на данъка се извършва от

получателя с издаването на общ протокол по чл. 163б, ал.1, т.2 от ЗДДС за всички доставки, за които данъкът е станал изискуем.

Когато доставчикът е данъчно задължено лице, доставките на стоки, посочени в приложение № 2, част втора от ПЗР на ЗДДС, се документират с издаване на фактура, в която като основание за неначисляване на данък се посочва "чл. 163а, ал. 2".¹¹



Графика 1. Изискуемост и начисляване на данъка

Источник: собствен источник

¹⁰ Пак там. чл. 25, ал.6, т.1-2.

¹¹ ЗДДС. Цит. съч., чл. 163в.



При представянето на механизма за обратно начисляване на ДДС от предприятията производители/търговци със зърнени и технически култури следва да се акцентира не толкова на счетоводното отчитане, колкото на документирането на сделките между продавач и купувач. За целта ще направим опит да онагледим механизма за обратно начисляване, както от гледна точка на доставчика/продавача, така и от гледна точка на получателя/купувача във всички възможни случаи.

Пример: Извършена е покупко-продажба на пшеница (10 000 кг. х 0,25лв./кг.) с доставчик/продавач по сделката „Х“ООД и получател/купувач „У“ООД. Сумата не е изплатена на доставчика/продавача.

• **Първи случай:** Доставчикът/продавачът и получателят/купувачът по сделката са регистрирани, данъчно задължени лица, по ЗДДС.

а/ Доставчик „Х“ ООД (регистрирано по ДДС лице) издава фактура на „У“ ООД, в която **НЕ начислява ДДС** за продажбата като в основание за неначисляване на ДДС изписва текст със съдържание: „**обратно начисляване по чл. 163 а, ал.2 от ЗДДС**“.

Счетоводното записване в предприятие „Х“ ООД има следния вид:

Дт 411 Клиенти – 2500

– „У“ООД

Кт 701 Приходи от продажба на продукция – 2500 (10 000 кг. х 0,25лв./кг.)

Доставчик „Х“ ООД документира извършената доставка в дневник за продажбите като в колона 8а "Доставка по чл. 163а от ЗДДС" посочва код "02" за доставки на стоки от Част II на Приложение № 2 от закона и **НЕ попълва** колони 10 и 12. Дневникът за продажбите би имал следния вид:

**Дневник за продажбите
на „Х“ООД
BG123456789
01.03.2014-31.03.2014**

Име на контрагента	Вид на стоката/услугата	Доставка по чл. 163 а, ал.2 от ЗДДС	Общ размер на ДО за облагане с ДДС	Всичко начислен ДДС	ДО на облагаемите доставки със ставка 20%, включително дистанционни продажби с място на изпълнение територията на страната	Начислен ДДС за доставки по кол.11	ДО на ВОП	ДО на получени доставки по чл. 82, ал. 2-5 от ЗДДС	Начислен ДДС за ВОП и доставки по кол.14
7	8	8а	9	10	11	12	13	14	15
"У"ООД	продажба пшеница	02	2500,00	0,00	2500,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Графика 2.

Източник: собствен източник

б/ При купувача „У“ ООД (регистрирано по ЗДДС лице) – купувачът на пшеницата получава фактура с основание за неначисляване, което го задължава да **самоначисли ДДС** (2 500 лв. х 20%) съставляйки **Протокол по чл. 117, ал.2 от ЗДДС**.¹²

На осчетоводяване подлежат, както фактурата така и издадения протокол. Документирането на издадената фактура ще намери отражение в Дневника за покупките и в Дневника за продажбите на получателя/купувача по сделката, а именно:

I. За осчетоводяване на получената фактура, „У“ ООД съставя следната счетоводна статия:

Дт 304 Стоки – 2 500 (10 000 кг. х 0,25лв./кг.) – пшеница

Кт 401 Доставчици – 2 500 – „Х“ ООД

¹² В случай, че насрещната страна по сделката е ФЛ, „У“ООД следва да самоначисли ДДС като издаде протокол по чл. 163б, (1), т.2.



В Дневника за покупките данните от получената фактура се вписват в колони от 1 до 8, описаните в Част II, Приложение 2 от ЗДДС стоки се идентифицират с код „02“ в колона 8а. (Вж. Графика 3). Останалите колони в Дневник за покупките не се попълват.

**Дневник за покупките
на „У“ООД
BG987654321
01.03.2014-31.03.2014**

Име на контрагента	Вид на стоката/услугата	Доставка по чл. 163 а, ал.	ДО и данъчна пол. д-ки, ВОП, пол. д-ки по чл. 82, ал. 2-5 ЗДДС, и вносът без право на ДК или без данък	ДО и данъчна пол. д-ки, ВОП, пол. д-ки по чл. 82, ал. 2-5 ЗДДС, вносът както и ДО на пол. д-ки, използвани за извършване на доставки по чл. 69, ал. 2 ЗДДС с право на пълнен ДК	ДДС с право на пълен ДК	ДО и данъчна пол. д-ки, ВОП, пол. д-ки по чл. 82, ал. 2-5 ЗДДС, вносът както и ДО на пол. д-ки, използвани за извършване на доставки по чл. 69, ал. 2 ЗДДС с право на частичен ДК	ДДС с право на частичен ДК	Годишно ккорекция по чл. 73, ал. 8 ЗДДС	ДО при придобиване на стоки от посредник в трестранна операция
7	8	8а	9	10	11	12	13	14	15
"Х"ООД	покупка на пшеница	02	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Графика 3.

Източник: собствен източник

II. За осчетоводяване на протокола в Дневника за покупките на „У“ООД

Дт 4531 ДДС за покупките – 500 (2 500 x 20%)

Кт 499 Други кредитори – 500 (2 500 x 20%)

– „Х“ООД

Протоколът намира отражение в Дневника за покупките, данните от него се вписват в колони от 1 до 8. В колона 8а се отразява доставката на стоки от Част II, Приложение 2 от ЗДДС с код „02“. Данъчната основа се отразява в колони 9, 10 или 12 в зависимост от това дали доставката е с право на пълен, частичен или без право на ДК според предписанията на чл. 82, ал. 5 на ЗДДС. ДДС върху доставката по сделката намира място в колони 11 или 13 на дневника за покупките¹³. (Вж. Графика 4)

**Дневник за покупките
на „У“ООД
BG987654321
01.03.2014-31.03.2014**

Име на контрагента	Вид на стоката/услугата	Доставка по чл. 163 а, ал.	ДО и данъчна пол. д-ки, ВОП, пол. д-ки по чл. 82, ал. 2-5 ЗДДС, и вносът без право на ДК или без данък	ДО и данъчна пол. д-ки, ВОП, пол. д-ки по чл. 82, ал. 2-5 ЗДДС, вносът както и ДО на пол. д-ки, използвани за извършване на доставки по чл. 69, ал. 2 ЗДДС с право на пълнен ДК	ДДС с право на пълен ДК	ДО и данъчна пол. д-ки, ВОП, пол. д-ки по чл. 82, ал. 2-5 ЗДДС, вносът както и ДО на пол. д-ки, използвани за извършване на доставки по чл. 69, ал. 2 ЗДДС с право на частичен ДК	ДДС с право на частичен ДК	Годишно ккорекция по чл. 73, ал. 8 ЗДДС	ДО при придобиване на стоки от посредник в трестранна операция
7	8	8а	9	10	11	12	13	14	15
"Х"ООД	покупка на пшеница	02	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
"Х"ООД	покупка на пшеница	02	0,00	2500,00	500,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Графика 4.

Източник: собствен източник

¹³ Правилник за прилагане на ЗДДС (ППЗДДС), чл. 97а (4)б, Раздел III. (Обн. в ДВ бр. 76 от 15 Септември 2006г., посл. изм. ДВ бр. 110 от 21 Декември 2013г.)



Отнасянето на данните от Протокола в Дневника за покупките дава правото на получателя/купувача да ползва ДК за данъка, който сам е начислил за месеца, в който е издаден или в следващите 12 данъчни периода. От 01/2014г. е въведена и възможността лицата земеделски производители (има се предвид само ЗП, а не всички търговци) да приспадат ДК в рамките на 30-месечен срок след подаване на последната Справка-декларация стига да отговорят на някои изисквания.¹⁴

II.1. За осчетоводяване на протокола в Дневника за продажбите на „Y“ ООД

Дт 499 Други кредитори – 500

– „X“ ООД

Кт 4532 ДДС за продажбите – 500 (2 500 x 20%)

И тук данните от Протокола намират отражение в колони от 1 до 8, код „02“ в колона 8а, в колони 9 и 14 ДО, а в колони 10 и 15 размера на самоначисления ДДС.¹⁵ (Вж. Графика 5)

Дневник за продажбите
на „Y“ ООД
BG987654321
01.03.2014-31.03.2014

Име на контрагента	Вид на стоката/услугата	Доставка по чл. 163 а, ал. 2 от ЗДДС	Общ размер на ДО за облагане с ДДС	Всичко начислен ДДС	ДО на облагаемите доставки със ставка 20%, включително дистанционни продажби с място на изпълнение територията на страната	Начислен ДДС за доставки по кол. 11	ДО на ВОП	ДО на получени доставки по чл. 82, ал. 2-5 от ЗДДС	Начислен ДДС за ВОП и доставки по кол. 14
7	8	8а	9	10	11	12	13	14	15
„X“ ООД	продажба пшеница	02	2500,00	500,00	0,00	0,00	0,00	2500,00	500,00

Графика 5.

Източник: собствен източник

• **Втори случай:** Доставчикът/продавачът „X“ ООД е регистрирано и данъчно задължено лице според ЗДДС, а получателят/купувачът „Y“ е нерегистрирано по ЗДДС лице.

В този случай данъкът е изискуем от доставчика/продавача, а не от купувача, както беше посочено в предходния пример. Този случай се припокрива изцяло с начисляването на ДДС в общия случай и изисква следните счетоводни записвания:

а/ **При доставчика/продавача „X“ ООД** данъкът става изискуем с настъпване на данъчното събитие и той следва да го начисли при осчетоводяване на издадената от него фактура, а именно:

Дт 411 Клиенти – 3 000

– „Y“

Кт 4532 ДДС за продажбите – 500 (2 500 x 20%)

Кт 701 Приходи от продажба на продукция – 2 500 (10 000 кг. x 0,25 лв./кг.)

-пшеница

Данъкът намира отражение в Дневника за продажбите на „X“ ООД в колони 9, 10, 11 и 12.

¹⁴ ЗДДС. Цит. съч. чл. 92, ал. 3, т. 2

¹⁵ Пак там. ППЗДДС, чл. 97а (4)а, Раздел III.



б/ **Получателят/купувачът „У“** получава издадената от „Х“ ООД фактура и я заплаща в пълен размер (заедно с включения ДДС), но няма право на ДК, тъй като е **нерегистрирано по ЗДДС лице**. В счетоводството на „У“ следва да се състави следната счетоводна статия:

Дт 304 Стоки – 3 000 (2 500 ДО + 500 ДДС)
- пшеница
Кт 401 Доставчици – 3 000
- „Х“ ООД

• **Трети случай: Доставчикът/продавачът „Х“ е регистрирано по ЗДДС лице, а получателят/купувачът „У“ ООД е данъчно задължено, регистрирано по ЗДДС лице.**

В чл. 113, ал.3, т.7 е казано, че издаването на фактура е незадължително от регистрирани по ЗДДС физически лица, различни от ЕТ. Неиздаването на данъчна фактура не е основание за неспазване на принципа на обратно начисляване, а напротив, получателят/купувачът „У“ ООД самоначислява ДДС чрез издаване на **общ протокол по чл. 163б, ал.1, т.2**, за всички доставки, за които ДДС е станал изискуем за съответния данъчен период.

Счетоводното записване при доставчика/продавача „Х“ е:

Дт 411 Клиенти – 2 500
- „У“ ООД

Кт 701 Приходи от продажба на продукция – 2 500 (10 000 кг. х 0,25 лв./кг.)

При получателя/купувача „У“ ООД издадената от **доставчик „Х“** фактура без ДДС се осчетоводява по следния начин:

Дт 304 Стоки – 2 500 (10 000 кг. х 0,25 лв./кг.)
- пшеница
Кт 401 Доставчици – 2 500
- „Х“

Издадената от продавача „Х“ фактура намира отражение в Дневника за покупки на „У“ ООД, в идентичните от „Първи случай“ колони, а именно: данните за сключената сделка от 1 до 8, доставките на стоки и/или услуги по Част II, Приложение 2 от ЗДДС в колона 8а на Дневника. Останалите колони в Дневника за покупки не се попълват. Важна особеност при документирането на покупка от доставчик **нерегистриран по ЗДДС физическо лице** е

отразяването на идентификационния код на контрагента в Дневника за покупки на получателя/купувача „У“ ООД. Т.е. в този случай в колона 6 на Дневника за покупки се изписва код 999999999.

Получателят/купувачът „У“ ООД издава **протокол по чл. 163б, ал.1, т.2 от ЗДДС** към последния ден на съответния данъчен период. Същият следва да се осчетоводи по следния начин:

Дт 4531 ДДС за покупките – 500 (2 500 х 20%)
Кт 499 Други кредитори – 500
- „Х“

Протоколът намира отражение в Дневника за покупки, данните от него се вписват в колони от 1 до 8, като в колона 6 се изписва код 999999999. В колона 8а се отразява доставката на стоки от Част II, Приложение 2 от ЗДДС с код „02“ Данъчната основа се отразява в колони 9, 10 или 12 в зависимост от това дали доставката е с право на пълен, частичен или без право на ДК според предписанията на чл.82, ал.5. ДДС върху доставката по сделката намира място в колони 11 или 13 на дневника за покупки.¹⁶ (Вж. Графика 4)

За осчетоводяване на протокола в Дневника за продажбите:

Дт 499 Други кредитори – 500
- „Х“

Кт 4532 ДДС за продажбите – 500

Документирането на издадения протокол по чл. по чл. 163б, ал.1, т.2 от ЗДДС намира отражение в колони от 1 до 8, като в колона 6 се изписва код 999999999, код „02“ в колона 8а, в колони 9 и 14 ДО, а в колони 10 и 15 размера на самоначисления ДДС.¹⁷ (Вж. Графика 5)

• **Четвърти случай:**

Доставчикът/продавачът „Х“ ООД и получателят/купувачът „У“ ООД са данъчно незадължени, регистрирани по ЗДДС лица.

В този случай данъкът не е изискуем, а участниците в сделката по покупко-продажба на пшеница не са задължени да го начислят.

¹⁶ ППЗДДС. Цит. съч. чл. 97а (4)б, Раздел III.

¹⁷ ППЗДДС. Цит. съч. чл. 97а (4)а, Раздел III.



ОСОБЕНОСТИ ПРИ ПРИЛАГАНЕ НА МЕХАНИЗМА ЗА ОБРАТНО НАЧИСЛЯВАНЕ ПРИ СДЕЛКИТЕ СЪС ЗЪРНЕНИИ И ТЕХНИЧЕСКИ КУЛТУРИ

Въвеждането на механизма за обратно начисляване, както всяко ново нещо, поражда редица въпроси, които изискват адекватни отговори. С настоящия анализ авторът не претендира за изчерпателност на анализирания проблематика, но прави опит да обхване някои по-особени моменти засягащи пряко търговците и прилаганият от тях механизъм за обратно начисляване на ДДС.

Пример № 1: Предприятие „Х“ ООД – доставчик/продавач, данъчно задължено, регистрирано по ЗДДС, сключва предварителна договореност с „У“ ООД – получател/купувач, също данъчно задължено по смисъла на закона лице, за доставка на семена от соя. В договора е предвидена клауза, която указва, че транспорта е за сметка на доставчика и е включен във фактурираната цена на доставените количества. В предварителна договореност е предвидено 30% от фактурираната стойност да се заплащат авансово от получателя/клиента „У“ ООД.

Семената от соя попадат в Част II към Приложение 2 от глава деветнадесета на ЗДДС. Именно там законодателят прави опит да обхване всички зърнени и технически култури, за които следва да се прилага механизмът за обратно начисляване. Като пропуск може да отчетем липсата на разяснения относно това, дали в случаите на подобряване качествата или извършване на последваща преработка на семената, последващата търговия с тях попада в обхвата на механизма за обратно начисляване на ДДС.

В тези случаи търговците следва да знаят, че търговията със семена попада в обхвата на механизма, когато те могат да бъдат причислени в някой от посочените от законодателя кодове по КН с основната идея, че се имат предвид семената в сурово, необработено състояние. Всяка последваща преработка¹⁸, която променя техните физически качества (с изключение на

осоляване или подправяне, което подобрява вкусовите им качества и/или увеличава времето им за съхранение) не изисква прилагане на механизма за обратно начисляване при търговия с тях, а данъкът се определя по общия ред и става дължим от доставчика/продавача по сделката в деня на настъпване на данъчното събитие.

Предприятието, доставчик/продавач „Х“ ООД на семената е сключило предварителна договореност с получателя/купувача „У“ ООД, в която уговорка е определена и цената на транспортните разходи. В този случай за доставчика/продавача „Х“ ООД възниква въпроса дали следва да отдели транспортните разходи от фактурираните фактически количества зърно, или цялата фактура попада в обхвата на механизма. Отговорът е даден в чл. 128 от ЗДДС, където е казано, че когато основната доставка (в случая на семена от соя) е съпроводена от съпътстваща (транспорт), и плащането по тях ще се извърши общо, то съпътстващата сама по себе си приема характера и режима на облагане на основната т.е. доставчика/продавача „Х“ ООД издава фактура без начислен ДДС с основание за неначисляване на ДДС: „обратно начисляване по чл. 163а, ал.2 от ЗДДС“, а получателят/купувачът „У“ ООД (регистрирано, данъчно задължено лице) следва да си самоначисли данъка след издаване на Протокол по чл. 117, ал.2 от ЗДДС, спазвайки механизма за обратно начисляване. Общото естество на двете доставки (семена и транспорт) в унисон с разпоредбите на чл.69 (1), чл.71 и чл.72 от ЗДДС позволяват на предприятието получател/купувач „У“ ООД да ползва пълния размер на ДК за съответния данъчен период без да идентифицира едната доставка като основна, а транспорта¹⁹ като съпровождаща.

Много често при предварителната договореност, освен клауза за включване на транспорта, в текста на договора фигурира и такава за **авансово плащане** от страна на получателя/купувача (в случая „У“ ООД) на стоките/услугите преди възникване на данъчното събитие т.е. преди датата на фактическото прехвърляне на собствеността върху тях.

¹⁸ Под последваща обработка следва да разбираме олющване, сплескване, закръгляне на семената. В това число не влиза осяване, пакетиране или други подобни, които не променят структурата и/или физическите качества на семената. Основание за неприлагане на механизма за обратно начисляване е невъзможността зърнените/техническите култури да се отнесат към някоя от категориите по кодове в Част II, Приложение 2 на ЗДДС.

¹⁹ Когато транспортната услуга е съпътстваща на основната, ползването на ДК за цялата стойност на фактурата става независимо дали транспорта е собствен или се извършва под формата на външна услуга. В случай, че транспорта бъде определен като основна доставка, начисляването на ДДС от продавача следва да стане по общия ред за облагане.



Въвеждането на механизма за обратно начисляване и прилагането му в практиката у нас от 01.01.2014г. наложи много от авансово заплатените сделки да бъдат анулирани (не се допуска издаване на дебитни/кредитни известия с цел корекция), а самите те приравнени към новия начин на отчитане на ДДС. Издаден документ (фактура), удостоверяващ предварително платен аванс, следва да се анулира с издаване на протокол по чл.116, ал.4 от ЗДДС²⁰. Издава се и фактура с условие за не начисляване от страна на доставчика/продавача, а същевременно с това получателят/купувачът се задължава да начисли данък върху цялата данъчна основа и платения предварително аванс. Това важи в пълна сила и за протичане на сделки или издаване на фактури за продажба на стоки попадащи в обхвата на Част II, Приложение 2 от ЗДДС за които не е следвало да бъде начислен данък от доставчика/продавача. Ползвания по грешно издадените фактури ДК от страна на получателя/купувача по сделките следва да бъде върнат, а фактурите анулирани и издадени наново.

Пример № 2: Физическо лице „Х“ получава приходи от договор за трудови правоотношения и едновременно с това е регистрирано като ЗП (данъчно задължено, нерегистрирано по ЗДДС с ЕИК/ЕГН: BG111111111) и ЕТ (данъчно задължено,

регистрирано по ЗДДС с ИН по ЗДДС: 111222333) с индивидуални ИК (ЗП „Х“, ЕТ „Х“). Като ЗП през м.06/20XXг. лицето „Х“ произвежда зърнена продукция (твърда пшеница) предназначена за продажба. За дейността си като ЗП, облагаемият доход на лицето се определя след като придобития през отчетния период доход се намали с нормативно признатите разходи за дейността в размер на 60% (чл.29, ал.1 от ЗДДФЛ). Като ЕТ, лицето осъществява търговия на дребно с хранителни и нехранителни стоки. Облагаемият доход за тази дейност се формира въз основа на чл.26 (1) от ЗДДФЛ и разпоредбите на ЗКПО. През м.07/20XXг. лицето „Х“ реализира произведената предходния месец продукция, за чиято продажба следва да издаде документи на:

1. Търговец/купувач „У“ООД регистриран по ЗДДС за 1 500 кг. пшеница х 0,30 лв./кг.;

2. Търговец/купувач „З“ООД нерегистриран по ЗДДС за 3 100 кг. пшеница х 0,33 лв./кг.

В първия случай регистрираният по ЗДДС получател/купувач на продукцията „У“ООД и естеството на стоките (твърда пшеница) са достатъчно основание ЗП „Х“ да издаде фактура с основание за неначисляване на ДДС „обратно начисляване по чл. 163 а, ал.2 от ЗДДС“. Фактурата издадена от ЗП „Х“ трябва да има следния вид (Вж.Графика б):

ПОЛУЧАТЕЛ		ФАКТУРА		ДОСТАВЧИК	
„У“ООД		№ 0000000001		ЗП „Х“	
Адрес: ---		датана издаване 07/20XXг.		ИН по ЗДДС 111222333	
по съдебна регистрация		място на издаване гр. София		ЕИК/ЕГН BG111111111	
ИН по ЗДДС ---		ИЗВЕСТИЕ		Банка ---	
ИН/ЕГН: ---		☒ ДЕБИТНО ☐ КРЕДИТНО		BIC код ---	
		към ф-ра №/20...г.		IBAN ---	

№	Наименование на стоките или услугите	Мярка	Количество	Един. Цена	Стойност
1	продажба на пшеница	кг	1500,00	0,30	450,00
Словом:					Стойност на сделката: 450,00
Основание за прилагане: обратно начисляване чл.163а, ал.2 от ЗДДС					Данъчна ставка ДДС: -
Дата на данъчното събитие					Стойност на ДДС: -
					Сума за плащане: 450,00

Платяне: в брой с преводно нареждане

Графика б.

Източник: собствен източник

²⁰ Протоколът по чл.116 от ЗДДС се издава в два екземпляра (за двете страни по сделката) и има за цел да коригира допуснати от страните по сделката пропуски при неначисляване или ненужно начисляване на ДДС, които са отразени в Дневниците и Справка-декларацията за съответния данъчен период. Данъчно задължено лице няма право да коригира допуснатите грешки за периоди, за които има издадени ревизионни актове.



За осчетоводяване на фактурата в ЗП „Х“:

Дт 411 Клиенти – 450,00 (1 500 кг. х 0,30 лв./кг.)

– „У“ ООД

Кт 701 Приходи от продажба на продукция – 450,00 (1 500 кг. х 0,30 лв./кг.)

Спецификата в регистрацията на „Х“ изисква в данните от издадената фактура да фигурират и ИН по ЗДДС и ЕГН като ЗП. Така едновременно ще бъдат отразени приходът от продажбата в ЗП, а в Дневника за продажбите на ЕТ ще се използва само като регистър за отразяване на основанието за начисляване на ДДС (Вж. Графика 7).

Дневник за продажбите на ЕТ „Х“ ИН по ЗДДС: 111222333 01.07.20XXг. - 31.07.20XXг.

Име на контрагента	Вид на стоката/услугата	Доставка по чл. 163 а, ал. 2 от ЗДДС	Общ размер на ДО за облагане с ДДС	Всичко начислен ДДС	ДО на облагаемите доставки със ставка 20%, включително дистанционни продажби с място на изпълнение територията на страната	Начислен ДДС за доставки по кол. 11	ДО на ВОП	ДО на получени доставки по чл. 82, ал. 2-5 от ЗДДС	Начислен ДДС за ВОП и доставки по кол. 14
7	8	8а	9	10	11	12	13	14	15
„У“ ООД	продажба пшеница	02	450,00	0,00	450,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Графика 7.

Източник: собствен източник

При формиране на финансовия резултат в края на отчетния период, приходът от продажба ще окаже влияние на резултата определен в Приложение 3 на Декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ, която лицето „Х“ подава, а не във финансовия резултат на ЕТ, определен според предписанията на ЗКПО.

Във втория случай получателят/купувачът „З“ ООД е нерегистрирано по ЗДДС лице. Това предполага начисляване на дължимия налог от ЗП „Х“ като последен по веригата. Задължителните реквизити, на издадената от ЗП „Х“ фактура, трябва да съдържат следните данни (Вж. Графика 8):

ПОЛУЧАТЕЛ		ФАКТУРА		ДОСТАВЧИК		Идентификационния номер на "Х" като ЕТ
„З“ ООД		№ 0000000001		ЗП „Х“		ЕГН на "Х" като ЗП
Адрес ---		датана издаване 07/20XXг.		ИН по ЗДДС 111222333		
по съдебна регистрация		място на издаване гр. София		ЕИК/ЕГН BG1111111111		
ИН по ЗДДС ---		ИЗВЕСТИЕ		Банка ---		
ИН/ЕГН: ---		• ДЕБИТНО • КРЕДИТНО		BIC код ---		
		към ф-ра №/20...г.		IBAN ---		
№	Наименование на стоките или услугите	Мярка	Количество	Един. Цена	Стойност	
1	продажба на пшеница	кг	3100,00	0,33	1023,00	
Словом:			Стойност на сделката:		1023,00	
			Данъчна ставка ДДС		20%	
Основание за прилагане:			Стойност на ДДС		204,60	
Дата на данъчното събитие			Сума за плащане		1227,60	
			Плащане: в брой с преводно нареждане			

Графика 8.

Източник: собствен източник

**За осчетоводяване на издадената от ЗП „Х“ фактура:**

Дт 411 Клиенти – 1227,60

– „З“ ООД

Кт 4532 ДДС за продажбите – 204,60

Кт 701 Приходи от продажба на продукцията – 1023,00

За отразяване на контировката в Дневника за продажбите на ЕТ „Х“ (Вж. Графика 9):**Дневник за продажбите
на ЕТ „Х“****ИН по ЗДДС: 111222333
01.07.20XXг. - 31.07.20XXг.**

Име на контрагента	Вид на стоката/услугата	Доставка по чл. 163 а, ал. 2 от ЗДДС	Общ размер на ДО за облагане с ДДС	Всичко начислен ДДС	ДО на облагаемите доставки със ставка 20%, включително дистанционни продажби с място на изпълнение територията на страната	Начислен ДДС за доставки по кол. 11	ДО на ВОП	ДО на получени доставки по чл. 82, ал. 2-5 от ЗДДС	Начислен ДДС за ВОП и доставки по кол. 14
7	8	8а	9	10	11	12	13	14	15
„З“ ООД	продажба пшеница	01	1023,00	204,60	1023,00	204,60	0,00	0,00	0,00

код 01 за стандартна фактура с ДДС начислен от доставчика/продавача

Графика 9.*Източник: собствен източник***ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Подобно на много от правителствата в Общността и българското предприятие мерки за ограничаване на ДДС измамите с прокаране механизми като този за обратно начисляване на ДДС, режима на касова отчетност на ДДС за малките и средни предприятия, с цел тяхното ограничаване. Всички тези мерки в унисон с подобряване на комуникацията между държавата и бизнеса, биха способствали за подобряване на събираемостта на трудносьбираемите държавни налози.

Но дали това ще доведе до очакваните ефекти, дали въвеждането на механизма за обратно начисляване на ДДС работи, дали е достатъчно ефективен и има ли резон неговото прилагане у нас? Това са въпроси, на които все още не може да бъде получен адекватен отговор или такъв би могло да се търси в края на

годината (2014г.)²¹ тъй като периодът от въвеждането на механизма до сега е крайно недостатъчен за каквито и да било анализи.

Въпреки това в публичното пространство се коментира, че предприетата от държавата мярка по въвеждане на механизма за обратно начисляване на ДДС поражда нови порочни практики (надценяване на разходите за горива, семена, консумативи и пр.) и има слаба ефективност. Все повече зачестяват и случаите на злоупотреби в края на ДДС веригата, а именно при преработвателите на зърнената продукция, където механизмът няма влияние. Това доведе до коментари относно това, дали не е по-удачно механизмът за обратно начисляване на ДДС да обхване всички участници по ДДС

²¹ Людмила Петкова (бивш заместник министър на финансите): „Резултатите от тази мярка могат да си видят още в края на годината и тогава ще се направи оценка на ефекта от въвеждането ѝ“. За повече подробности вж.: <http://www.minfin.bg/bg/pubs/1/8010> Последен достъп: 06.09.2014г.



веригата - от производителите на зърнени и технически култури до преработвателите с цел предотвратяване на вече познатите порочни практики.

И все пак, въпреки множеството негативни прогнози, отрицателни изказвания и мнения по въпроса за неефективността от въвеждането на механизма за обратно начисляване на ДДС, постигането дори на минимален успех в справянето с този тип „данъчна криза“ би бил стъпка в борбата с некоректните производители/търговци с този тип продукция.