

## **ВЪЗМОЖНОСТИ ЗА ОПТИМИЗИРАНЕ СЧЕТОВОДНОТО ОТЧИТАНЕ НА ХОТЕЛИЕРСКАТА ДЕЙНОСТ В КОНТЕКСТА НА ОБЛАГАНЕТО Й С ДАНЪК ДОБАВЕНА СТОЙНОСТ**

**Йорданка Миткова Илийкова**  
Стопанска академия „Д. А. Ценов“ – Свищов  
Катедра „Счетоводна отчетност“

**Резюме:** В голяма степен счетоводното отчитане на предоставяните услуги в страната се предопределя от разпоредбите на данъчното законодателство и някои от постановките на международните или националните счетоводни стандарти. Това, което различава счетоводния процес в туристическите предприятия от този в останалите бизнес единици, е необходимостта от едновременно прилагане на изискванията на специализираното законодателство за туристическия бранш.

Цел на настоящата разработка е да се очертаят възможностите за оптимизиране счетоводното отчитане на хотелиерската дейност в контекста на данъчното ѝ облагане. Задачи на изследването са: да се разкрият и да се анализират особеностите, свързани с отчитането на туристическите услуги, предоставени от предприятието – хотелиер.

Главната теза се потвърждава от резултата, а именно, че рамката за подобряване технологията на счетоводната система в туристическия хотел се намира в причинно-следствена зависимост от нормативно регламентирания обсег за изграждане на индивидуалната счетоводна политика.

**Ключови думи:** туристически услуги, хотелиер, счетоводно отчитане.  
**JEL:** M41, M48.

## **POSSIBLE WAYS TO OPTIMISE THE ACCOUNTING FOR HOSPITALITY ACTIVITIES IN THE CONTEXT OF THE TAXATION WITH VALUE ADDED TAX**

**Yordanka Mitkova Iliyкова**  
D. A. Tsenov Academy of Economics – Svishtov  
The Accounting Department

**Abstract:** The reporting of the services provided in the country is largely determined by the provisions of tax law and some of the provisions of international or national accounting standards. What distinguishes the process of reporting for the tourism industry from that of other business entities is the need to apply the requirements of special legislation.

The objective of this research is to outline the opportunities to optimize the reporting of the hotel activity of the firm in the context of the taxation of its added value. The research tasks are: to reveal and analyze the main part of the specific features associated with the reporting of the tourist services provided by the hotelier firm.

The main thesis is confirmed by the findings, and namely that there is a casual connection between the framework for improving the technology of the accounting system in a tourist hotel and the range of regulations for construction of an individual accounting policy.

**Keywords:** tourist services, hotelier, accounting.

**JEL:** M41, M48.

## Увод

Туризмът в България се развива като един от най-приоритетните и динамични отрасли от икономиката на страната. Въпреки това по време на регионалната среща „Бизнесът на светло за по-добро бъдеще“, организирана през 2015 г. от Конфедерацията на работодателите и индустриалците в България и Конфедерацията на независимите синдикати в България, акцент в изказването на българския министър на туризма бяха думите, че: „.....туризмът е сред отраслите с най-голям дял на сивата икономика, който според някои анализи достига 50%“ (Информационен бюлетин на Министерство на туризма, Р България, 2015). Това обуславя необходимостта от задълбочено теоретично изследване на част от концептуалните въпроси, свързани със счетоводното и данъчното отчитане на туристическите услуги, в контекста на действащата нормативна уредба в страната.

Тезата, която се поставя в научноизследователската разработка, е, че съществуват насоки, които могат да се очертаят, за да се оптимизира счетоводното отчитане на хотелиерската дейност в контекста на данъчното ѝ облагане.

Целта обхваща възможностите за подобряване на счетоводните процеси, свързани пряко и косвено с облагането с данък добавена стойност в хотелиерския бизнес. Основна задача е да се подчертаят спецификите, свързани с отчитането на туристическите услуги, предоставени от предприятието – хотелиер. Второстепенна задача е да се изложи потенциалът за синхронизирано прилагане на изискванията на счетоводната нормативна база, данъчното и специализираното законодателство. Задачите се решават чрез използването на конкретна научна методология, която включва главно методите анализ, синтез, индукция и дедукция. Освен това са използвани и следните теоретични методи за изследване на системи, а именно идеализацията – за получаване на знания за системата или нейни подсистеми и елементи чрез мислено конструиране на системи или подсистеми, които не съществуват в действителността, и виртуализацията – за получаване на знания за системата с помощта на създаване на специална среда, която не съществува или е трудно възпроизводима в реалността.

Обект на научното изследване е законно обоснованото счетоводно отчитане на предлаганите туристически услуги от предприятието–хотелиер, а предмет – проблемите, които биха могли да възникнат във връзка с това в практиката на бизнеса.

\*\*\*

Въз основа на едно скорошно издание (Начева, 2011) и за целите на настоящото изследване е дадена дефиниция на два вида икономически оператори, без които туристическият бранш не би могъл да функционира: **предприятия за пребиваване (предприятия–изпълнители** – наричани по-нататък „хотелиери“), чиито представители са хотелът и хотелският комплекс, и **предприятия посредници**, осъществяващи връзката между предприятията изпълнители на туристическите продукти и туристите. Хотелският комплекс може да се състои от хотелска част, ресторант за свободна консумация или т. нар. „а-ла-карт ресторант”, други заведения за развлечения като коктейл бар, пул бар, фитнес и СПА център, както и апартаментска част, състояща се от недвижими имоти, които се отдават под наем и /или продават. Според характера на дейността предприятията посредници биват туроператори и туристически агенти. Туроператорите като правило създават и продават на едро туристическите продукти на туристическите агенти или на други туроператори в страната и в чужбина. Продажбите се осъществяват от името на туроператора, но за сметка на предприятието–изпълнител на туристическия продукт. *В някои случаи туроператори са и самите предприятия за пребиваване, т. е. хотелите.* Туристическите агенти продават туристически продукти на дребно, т.е. непосредствено на туристите, като в този случай продажбите се извършват от името на агента, но за сметка на туроператора. Съгласно чл. 62 от Закона за туризма (ЗТ), туроператорска и/или туристическа агентска дейност на територията на Република България се извършва от регистрирано по този закон лице.

Продажбата на голяма част от туристическите продукти се осъществява с участието на посредници. Това от своя страна създава различни взаимоотношения между тях и предприятията-изпълнители.

Според неотдавна публикувана статия в специализирано издание на вестник (Начева, Р., 2005), разнородните, но обединени от една крайна цел, дейности на предприятията от сферата на туризма са достатъчно основание, без резерви да се приеме обективното наличие на особености в текущото счетоводно отчитане и годишното счетоводно приключване. Още повече, че някои от специализираните предприятия могат да осъществяват повече от една туристическа дейност, например хотелиер, който действа като туроператор в случаите на дублиране на резервации.

Облагането с данък добавена стойност на територията на Общността се регулира от Директива 2006/ 112/ ЕС от 28.IX.2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност. Съгласно нея всички данъчно задължени лица, включително предприятията, опериращи в туристическия бранш, е необходимо да водят достатъчно подробна отчетност относно прилагания данък добавена стойност и за неговия конт-

рол от данъчните органи. В Република България директивата е транспонирана в Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС).

Хотелиерът има **право на приспадане на данъчен кредит** при спазване на общите условия на Глава седма „Данъчен кредит“ от ЗДДС. Ползването на данъчен кредит от хотелиера се прилага в два случая, в зависимост от това, дали е налице **доставка по настаняване по чл. 66, ал.2 или доставка, подлежаща на облагане по общия ред**.

Това означава, че е **необходимо, счетоводната отчетност да осигури подходяща информация за диференциране на разходите за доставки на обща туристическа услуга (когато хотелиерът действа като туроператор), за доставки по настаняване и за доставки, подлежащи на облагане по общия ред**. Методическият подход, който ще се ползва за разграничаване и разпределяне на разходите, трябва да бъде конкретизиран в счетоводната политика на дружеството.

Една от особеностите, регламентирана в Указание № УК-2 от 10.07.2012 г. относно прилагането на ЗДДС в случаите на доставки, свързани с туристически услуги след 01.01.2012 г., е, когато при **дублиране на резервации**, регистриран по ЗДДС хотелиер, временно, поради висока заетост и дублаж на стаите не може да предостави услугата по настаняване на част от клиентите си („пътуващи лица“)<sup>1</sup>. Тогава възниква необходимост от осъществяването ѝ чрез друг хотелиер/ресторантьор, като между двата хотела е възможно да има сключен договор за взаимно сътрудничество (виж Схема 1). В случая вариантите на облагане на доставките могат да бъдат следните:

- i. Първи вариант – за доставката на нощувка, предоставена от хотелиер „А“ към хотелиер „Б“, който от своя страна ще я предостави на своите клиенти, ще е приложима намалена ставка от 9 на сто (според чл. 66, ал. 2 от ЗДДС), а за доставката на хранене (ресторантьорска или кетъринг услуга) ще е приложим общият ред на облагане с данъчна ставка 20 на сто (чл. 66, ал. 1 от ЗДДС);
- ii. Втори вариант – **за доставката на нощувка и хранене с обща цена**, предоставена от хотелиер „А“ към хотелиер „Б“, който от своя страна ще я предостави на своите клиенти, ще е приложима намалената ставка от 9 на сто, единствено **когато храненето не е със самостоятелно значение**<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> Понятието „пътуващи лица“ е нормативно дефинирано в т. 37а от §1 на ДР на Закон за данък върху добавената стойност. В сила от 01.01.2007 г., обн. ДВ, бр. 63 от 04.08.2006 г., изм. ДВ, бр. 58 от 26.07.2016 г.

<sup>2</sup> Вж. по-подробно: I. Доставки от лице, предоставящо настаняване на хотелски начала (хотелиер); 2. **Специфични случаи**, от Указание № УК-2 от 10.07.2012 г. относно прилагането на Закона за данък върху добавената стойност в случаите на доставки, свързани с туристически услуги след 01.01.2012 г., на Заместник министър-председател и Министър на финансите Симеон Дянков

Данъчното третиране на така получените доставки, които хотелиер „Б“ ще предостави на клиентите си („пътуващи лица“), ще е подчинено на режима на облагане на обща туристическа услуга, тъй като той предоставя от свое име стоки и услуги, за осъществяването на което се използват стоки и услуги, предоставени му от хотелиер „А“, от които пътуващото лице се възползва пряко.

В описания по-горе случай хотелиер „Б“ действа като туроператор по смисъла на ЗДДС и извършва доставка на обща туристическа услуга, независимо дали е регистриран като туроператор по ЗТ<sup>3</sup>.

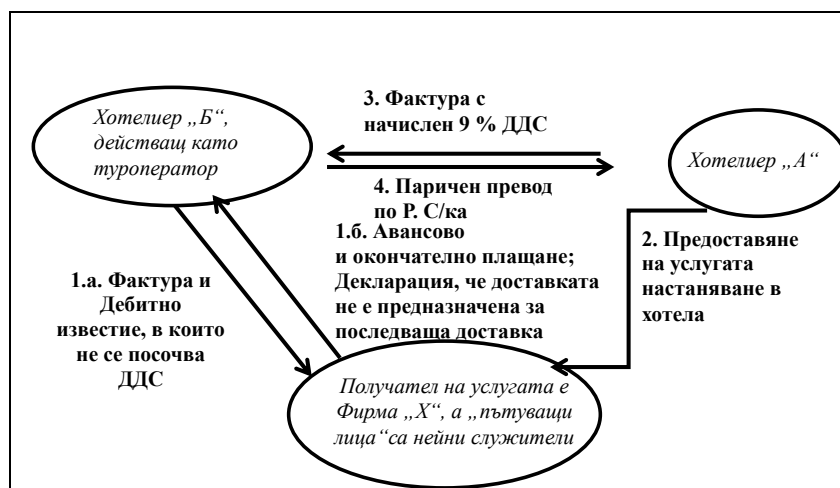


Схема 1. Предоставяне на услуга по настаняване на „пътуващи лица“ по смисъла на ЗДДС чрез друг хотелиер

**Пример 1. Конкретизиран случай на дублиране на резервации** (в контекста на Схема 1)

За фактурата, издадена от хотелиер „А“, хотелиер „Б“ няма право на данъчен кредит съгласно чл. 141 от ЗДДС. Данъчната основа за доставка на обща туристическа услуга, посочена във фактурата, издадена от хотелиер „Б“ към фирма „Х“<sup>4</sup>, е маржът, който представлява т.нар. „раз-

<sup>3</sup> В сила от 01.01.2012 г., съгласно §1, т. 37 от ДР на ЗДДС.

<sup>4</sup> Предвид измененията на Глава шестнадесета на ЗДДС, в сила от 01.01.2012 г., понятието „турист“ е заменено с понятието „пътуващо лице“. „Пътуващо лице“ е всяко лице получател на обща туристическа услуга, която не е придобита с цел последваща продажба (т. 37а от §1 на ДР на ЗДДС). Предвид цитираната промяна в ЗДДС специалният ред на облагане на туристическите услуги се прилага по отношение на доставка на обща туристическа услуга към всяко лице, вкл. данъчно задължено, което е краен получател на услугата, закупило я за собствено ползване, а не с цел последваща продажба. В този смисъл получател на обща туристическа услуга може да бъде и работодател, който за своя сметка изпраща на почивка или екскурзия, или командирова свой служител.

лика“, намалена с дължимия данък. Разликата се получава, като от общата сума от получените авансови и окончателни плащания от фирма „Х“ се извади сумата, която ще бъде платена на хотелиер „А“. С Протокол по чл. 117, ал. 2 от ЗДДС хотелиер „Б“ начислява ДДС, със ставка от 20 на сто, за извършената доставка на обща туристическа услуга.

➤ При условие че сумата от 2 000 лв., с вкл. начислен ДДС със ставка от 9 %, е тази, която ще бъде платена от хотелиера, действащ като туроператор, за получените от друго данъчно задължено лице услуги, от които пътуващото лице ще се възползва пряко, вкл. от туристическия данък, върху който също се начислява данък съгласно ЗДДС.

➤ Сумата от 2 036 лв. е тази, която хотелиер „Б“ ще получи от фирма „Х“; оттук следва, че 30 лв. е сумата на маржа, а 6 лв. ДДС за извършена доставка на обща туристическа услуга. Съгласно чл. 139, ал. 1 от ЗДДС данъчната основа не може да бъде отрицателна величина.

Според Начева (2008) отчитането на приходите и разходите, във връзка с предоставената обща туристическа услуга от хотелиер, може да се извърши на нетна база ( т.е. маржът).

*Счетоводно отразяване на стопанските операции в хотелиер „Б“, действащ като туроператор:*

- i.** На 01.09.2016 г. е получено авансово плащане от фирма „Х“. Съгласно Банково извлечение за деня:
  1. Д-т с/ка 503 Разплащателна сметка в лева – 1 018 лв.  
К-т с/ка 491 Доверители – 1 018 лв.
  - ii.** Направена е резервация в хотел „А“, на база сключен договор за взаимно сътрудничество между хотел „Б“ и хотел „А“. На 04.09.2016 г. възниква данъчно събитие и изискуемост на данъка за доставка на обща туристическа услуга. С тази дата е издадена Фактура към фирма „Х“, без вкл. ДДС, като в нея е вписано „режим на облагане на маржа – туристически услуги“ съгласно чл. 142 от ЗДДС.
2. Д-т с/ка 411 Клиенти – 15 лв.  
К-т с/ка 703 Приходи от продажби на услуги – 15 лв.  
Съгласно Протокол е начислен ДДС:
  - 2а. Д-т с/ка 411 Клиенти – 3 лв.  
К-т с/ка 4532 Начислен данък за продажби – 3 лв.  
За трансформиране на вземането от клиенти, по разчетната сметка, с част от задължението към доверители:
  - 2б. Д-т с/ка 491 Доверители – 18 лв.  
К-т с/ка 411 Клиенти – 18 лв.
  - iii.** На 16.09.2016 г. е получена Фактура, с вкл. в нея начислен ДДС със ставка от 9%. Данъчният документ е издаден от хотелиер „А“ на 15.09.2016 г. – датата на завършване на комплексната услуга, от която „пътуващите лица“ се възползват пряко, или още на която възниква данъчно събитие. Част от дължимата сума е преведена от разплащателната сметка на хотелиер „Б“:

3. Д-т с/ка 491 Доверители – 2 000 лв.  
 К-т с/ка 503 Разплащателна сметка в лева – 1 000 лв.  
 К-т с/ка 4992 Други кредитори – 1 000 лв.  
 или втори вариант, който позволява по-подробно проследяване на разчетните взаимоотношения с контрагентите на хотелиера-туроператор:
3. Д-т с/ка 491 Доверители – 2 000 лв.  
 К-т с/ка 4992 Други кредитори – 2 000 лв.
- 3а. Д-т с/ка 4992 Други кредитори – 1 000 лв.  
 К-т с/ка 503 Разплащателна сметка в лева – 1 000 лв.
- iv. Издадено е Дебитно известие към Фактура, на 16.09.2016 г.:
4. Д-т с/ка 411 Клиенти – 15 лв.  
 К-т с/ка 703 Приходи от продажби на услуги – 15 лв.  
 С Протокол е начислен ДДС:
- 4а. Д-т с/ка 411 Клиенти – 3 лв.  
 К-т с/ка 4532 Начислен данък за продажби – 3 лв.
- v. На 17.09.2016 г. е получено окончателното плащане от фирма „Х“. С Банково извлечение:
5. Д-т с/ка 503 Разплащателна сметка в лева – 1 018 лв.  
 К-т с/ка 491 Доверители – 1 018 лв.  
 За трансформиране на вземането от клиенти, по разчетната сметка, с задължението към доверители:
- 5а. Д-т с/ка 491 Доверители – 18 лв.  
 К-т с/ка 411 Клиенти – 18 лв.
- vi. На 18.09.2016 г., съгласно Платежно нареждане, е уредено задължението към хотелиер „А“:
6. Д-т с/ка 4992 Други кредитори – 1 000 лв.  
 К-т с/ка 503 Разплащателна сметка в лева – 1 000 лв.

Д-т	К-т
2) 15	2б) 18
2а) 3	5а) 18
4) 15	
4а) 3	
ДО 36	КО 36

сметка 4992 Други кредитори  
 (Хотелиер „А“ – доставчик на  
 услуга, от която пряко ще се  
 възползват служители на  
 Фирма „Х“)

Д-т	К-т
б) 1 000	3) 1 000
ДО 1 000	КО 1 000

Д-т	К-т
2б) 18	1) 1 018
3) 2 000	5) 1 018
5а) 18	
ДО 2 036	КО 2 036

сметка 4532 Начислен данък  
 за продажби  
 (с данъчна ставка 20 %), във  
 връзка с доставка на обща  
 туристическа услуга

Д-т	К-т
	2а) 3
	4а) 3

**При втори вариант:**

сметка 4992 Други кредитори  
(Хотелиер „А“ – доставчик на  
услуга, от която пряко ще се  
възползват служители на  
Фирма „Х“)

Д-т	К-т
б) 1 000	з) 2 000
3а) 1 000	
ДО 2 000	КО 2 000

В посочения по-горе пример, хотелиерът, който действа като туроператор, отчита приходите и разходите във връзка с предоставената обща туристическа услуга на нетна база (т.е. маржът). В случай че хотелиерът-туроператор носи съществена част от риска по отношение на реализирането на туристическите услуги, е необходимо, приходите и разходите да бъдат отчетени по метода „брутна база“. След проучване на публикувана статия в специализирано издание (Николов, 2009) се предлага следното счетоводно отчитане на стопанските операции, на база бруто:

- Д-т с/ка от гр. 60 Разходи по икономически елементи  
К-т с/ка 401 Доставчици – със общата стойност на фактурата, издадена от хотелиер „А“ към хотелиер „Б“ (т.е. данъчната основа плюс ДДС, начислен с данъчна ставка от 9 % и посочен на отделен ред);  
Тук също не се начислява данък добавена стойност „покупки“ по дебитата на разчетната сметка 4531 Начислен данък за покупки, тъй като съгласно чл. 141 от ЗДДС туроператорът (или хотелиерът „Б“, действащ като туроператор) няма право на данъчен кредит за получени доставки по настанявания от друг хотелиер, от които ще се възползват пряко трети лица („пътуващи лица“).
- Съгласно Фактура с вписано в нея: „режим на облагане на маржа – туристически услуги“ и Протокол по чл. 117 от ЗДДС, за начисления ДДС въз основа на маржа:  
Д-т с/ка 411 Клиенти – със сумата, която хотелиер „Б“ ще получи от своя клиент – фирма „Х“  
К-т с/ка 703 Приходи от продажби на услуги  
К-т с/ка 4532 Начислен данък за продажби – с начисления ДДС, с данъчна ставка от 20 %, върху данъчната основа – маржът, т.е. разликата между договорената крайна продажна цена за клиента и сумата, която се дължи на хотелиер „А“.



Когато приходите и разходите бъдат отчетени на брутна база, сумите на дебитните и кредитните обороти по сметките от гр. 60 Разходи по икономически елементи, съответно от гр. 61 Разходи за дейността и сметките от гр. 70 Приходи от продажби ще бъдат по-големи в сравнение с тези на дебитните и кредитните обороти по същите счетоводни сметки, водени при метода „нетна база“.

При отчитането на база „маржа“ се наблюдава по-голямо движение на паричните потоци в сравнение със сумите на счетоводно признатите приходи и разходи при този метод, тъй като хотелиерът-туроператор действа по-скоро като посредник за услугата по настаняване и финансовият риск за него е по-нисък.

**Пример 2. Диференциране на разходите и приходите, свързани с правото на ползване на данъчен кредит, и аналитично счетоводно отчитане на ДДС за доставките, подлежащи на облагане по общия ред и ДДС за доставките с намалена данъчна ставка.**

Хотелиер „Перла“ ООД е получил документирани доставки (електричество, наем и др.), в размер на 20 000 лв., върху която сума е начислен ДДС. Установено е, че тези разходи са направени за доставки, подлежащи на облагане по общия ред, тъй като са свързани с дейността на а-ла-карт ресторант. Направени са и разходи за 19 200 лв., с включен ДДС, свързани единствено с предоставянето на настанявания в хотела, като това може да бъде документално доказано. Пример 2 е адаптиран към настоящото изследване от друг пример, даден от Николов (2009).

Реализирани са определен брой нощувки, за което е издадена фактура към туроператор на обща стойност 43 600 лв., с включен ДДС (посочен във фактурата). Като основание за счетоводното записване са приложени съответните документи: фактура, туристически ваучер, договор и резервация. Извършени са продажби на дребно в магазина за 15 000 лв., като те не представляват доставки, за които може да се приложи намалена данъчна ставка съгласно ЗДДС.

Направени са следните счетоводни записвания:

- i. Начислени разходи за осъществяването на доставки, подлежащи на облагане по общия ред от ЗДДС***
  1. Д-т с/ка от гр. 60 Разходи по икономически елементи –20 000 лв.  
Д-т с/ка 4531 Начислен данък за покупките – 4 000 лв.  
К-т с/ка 401 Доставчици – 24 000 лв.
- ii. Начислени разходи във връзка с реализиране на нощувки в хотела***
  2. Д-т с/ка от гр. 60 Разходи по икономически елементи –16 000 лв.  
Д-т с/ка 4531 Начислен данък за покупките – 3 200 лв.  
К-т с/ка 401 Доставчици – 19 200 лв.
- iii. Начислен приход и задължение по ЗДДС за доставки, подлежащи на облагане по общия ред и данъчна ставка 20 %***

3. Д-т с/ка 411 Клиенти – 18 000 лв.

К-т с/ки от гр. 70 Приходи от продажби (на стоки и готова кухненска продукция) – 15 000 лв.

К-т с/ка 4532 Начислен данък за продажби – 3 000 лв.

*В контекста на Пример 2.* и в частност за доставките, подлежащи на облагане по общия ред, хотелиерът има право на данък, подлежащ на възстановяване от бюджета (в размер на превишението на начисления данък за покупките над данъка за продажбите), а именно 1 000 лв. (4 000 лв. – 3 000 лв.). Счетоводните статии, отразяващи стопанските операции, ще бъдат следните:

3а. Д-т с/ка 4532 Начислен данък за продажбите – 4 000 лв.

К-т с/ка 4531 Начислен данък за покупките – 4 000 лв.; и

3б. Д-т с/ка 4538 Данък за възстановяване – 1 000 лв.

К-т с/ка 4532 Начислен данък за продажбите – 1 000 лв.

*iv. Начислен приход и задължение по ЗДДС, за доставки на услуги по настаняване, с данъчна ставка 9 %*

4. Д-т с/ка 411 Клиенти – 43 600 лв.

К-т с/ка 703 Приходи от продажби на услуги – 40 000 лв.

К-т с/ка 4532 Начислен данък за продажби – 3 600 лв.

Оттук следва, че за предоставените услуги – настаняване, които са част от организирано пътуване, хотелиерът трябва да отрази в счетоводната си отчетност данък, подлежащ на внасяне в полза на бюджета (400 лв. = 3 600 лв. – 3 200 лв., т.е. това е размерът на превишението на начисления данък за продажбите, над данъка за покупките, направени във връзка с реализирането на нощувките). Счетоводните статии, отразяващи стопанските операции, ще бъдат следните:

4а. Д-т с/ка 4532 Начислен данък за продажбите – 3 200 лв.

К-т с/ка 4531 Начислен данък за покупките – 3 200 лв.; и

4б. Д-т с/ка 4532 Начислен данък за продажбите – 400 лв.

К-т с/ка 4539 Данък за внасяне – 400 лв.

*Отразяване на стопанските операции*

*по аналитични счетоводни сметки от Спомагателната книга*

Ан. сметка 45311 Начислен данък за покупки (с данъчна ставка 20 %), във връзка с доставки, подлежащи на облагане по общия ред

Ан. сметка 45321 Начислен данък за продажби (с данъчна ставка 20 %), във връзка с доставки, подлежащи на облагане по общия ред

Д-т	К-т
1) 4 000	3а) 4 000
ДО 4 000	КО 4 000

Д-т	К-т
3а) 4 000	3) 3 000
	3б) 1 000
ДО 4 000	КО 4 000

Ан. сметка 45381 Данък за възстановяване, във връзка с доставки, подлежащи на облагане по общия ред

Д-т	К-т
3б) 1 000	

Ан. сметка 45391 Данък за внасяне, във връзка с доставки, подлежащи на облагане по общия ред

Д-т	К-т

Ан. сметка 45312 Начислен данък за покупки (с данъчна ставка 9 %), във връзка с доставки по настаняване съгласно чл. 66, ал.2 от ЗДДС

Д-т	К-т
2) 3 200	4а) 3 200
ДО 3 200	КО 3200

Ан. сметка 45322 Начислен данък за продажби (с данъчна ставка 9 %), във връзка с доставки по настаняване съгласно чл. 66, ал.2 от ЗДДС

Д-т	К-т
4а) 3 200	4) 3 600
4б) 400	
ДО 3 600	КО 3 600

Ан. сметка 45382 Данък за възстановяване, във връзка с доставки по настаняване съгласно чл. 66, ал.2 от ЗДДС

Д-т	К-т

Ан. сметка 45392 Данък за внасяне, във връзка с доставки по настаняване съгласно чл. 66, ал.2 от ЗДДС

Д-т	К-т
	4б) 400

В описания по-горе Пример 2, приходите и разходите, направени във връзка с доставките на стоки и услуги, подлежащи на облагане по общия ред, се отчитат диференцирано и калкулират отделно от приходите и разходите, направени по повод доставки с намалена данъчна ставка. Данъкът добавена стойност за покупки, свързани с доставките на стоки и услуги, подлежащи на облагане по общия ред, както и ДДС, свързан с доставки по настаняване, с намалена данъчна ставка, са отразени счетоводно по аналитични сметки, за да могат същите да се съпоставят съответно с: ДДС за продажби, подлежащи на облагане по общия ред и ДДС за продажби с намалена данъчна ставка. Това от своя страна е предпоставка, счетоводната система да позволява, въз основа на документалната и отчетна обосноваване, проследимост на правото на ползване на данъчен кредит.

*Данъчната основа* при доставката на услуга по настаняване, предоставена от хотелиер, се определя, като се има предвид следното:

- всички елементи, с които се увеличава, се облагат с намалената данъчна ставка в размер на 9 на сто (виж функция/стрелка № 3 от Схема 2);
- туристическият данък по Закона за месните данъци и такси се включва в нея. Този данък се калкулира в общата сума, която ще заплати туристът – вж. 1б. от Схема 2, освен това се включва в стойността на фактурата, издадена от хотелиера към клиента или в повечето случаи към посредника – вж. 3. от Схема 2;
- данъчната основа не включва сумата на търговската отстъпка, ако тя е предоставена на датата на възникване на данъчното събитие;
- когато стойностите, необходими за изчисляване на данъчната основа, са в чуждестранна валута, тя се определя по курс, обявен от БНБ към датата, на която данъкът е станал изискуем, или още „курс за счетоводни цели“, съгласно чл. 12 от Валутния закон.

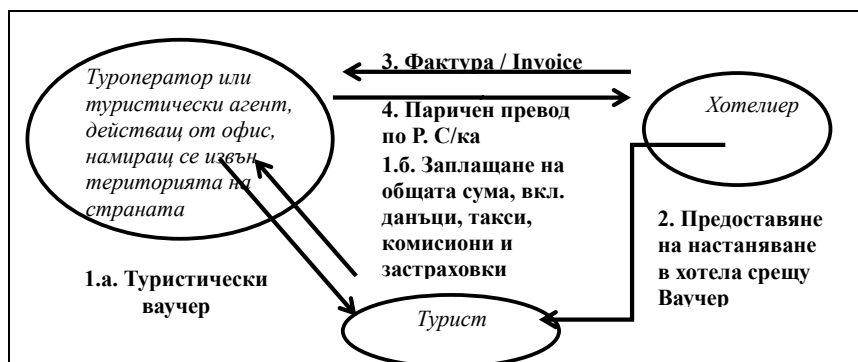


Схема 2. Етапи при доставка на обща туристическа услуга

Съгласно т. 1 на чл. 25, ал. 6 от ЗДДС на **датата на възникване на данъчното събитие възниква** основание за изискуемост на данъка. В случаите, когато хотелиерът предоставя услуга настаняване, включваща една или повече съпътстващи услуги, датата на данъчното събитие се определя в зависимост от **датата на завършване на основната услуга – нощувка**. Едновременно с това, когато хотелиерът предоставя няколко последователни нощувки, е налице една единствена доставка по настаняване, за която данъчното събитие възниква на датата на завършване на комплексната услуга.

**Етапът на завършеност на сделката** при туристическите услуги за данъчни цели се определя от данъчното законодателство. От гледна точка на верността на финансовия резултат етапът на завършеност на

сделката, в зависимост от характера ѝ, се определя от някои от методите, концептуално описани в приложимите счетоводни стандарти (Международен счетоводен стандарт (МСС) /СС 18 Приходи)<sup>5</sup>. Предприятието трябва да избере този, който най-надеждно оценява извършените услуги, напр. в контекста на хотелиерския бизнес при направени резервации, чрез туроператор, в значителен обем и за определен непрекъснат период от време – чрез извършените до момента услуги като процент от общия обем на услугите, които трябва да бъдат извършени или чрез направените до момента разходи като процент спрямо общия обем на тези, предвидени по сделката.

**Получените авансови плащания** по повод на доставки по настаняване подлежат на облагане с ДДС, съгласно приложимата ставка от 9 на сто, без оглед на това, че хотелиерът към този момент може да не разполага с предвидените в Правилника за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност (ППЗДДС) документи за доказване характера на доставката.

Съгласно МСС/ СС 18 Приходи, **когато резултатът от една сделка за предоставяне на туристически услуги от страна на хотелиер** (услуги по настаняване, доставка на обща туристическа услуга, когато хотелиерът действа като туроператор или доставка, подлежаща на облагане по общия ред – напр. участие в атракционна програма и ползване на съоръжения в аква парк, които не представляват съпътстваща и съществена част от доставките по настаняване) **може да се оцени надеждно, приходът се признава в зависимост от етапа на завършеност към края на отчетния период**, и това може да стане едновременно, когато:

- ❖ сумата на прихода може да бъде надеждно изчислена – обикновено тя се договаря предварително между туроператора (или туристическия агент) и хотелиера;
- ❖ вероятно е, предприятието да има бъдеща икономическа изгода, свързана със сделката – за хотелиерския бизнес направените резервации чрез туроператор и туристически агент са важен източник на доходи;
- ❖ етапът на завършеност на сделката към края на отчетния период може да бъде надеждно измерен – когато туристическият хотел е със сезонен характер на дейността „летен“, се очаква в края на отчетния период, всички услуги, във връзка с направените резервации за текущата година, да бъдат изцяло предоставени; когато дейността е със „зимен“ сезонен характер – възможно е в края на финансовата календарна година част от

---

<sup>5</sup> В контекста на настоящата разработка няма съществени различия между постановките на МСС 18 Приходи и Счетоводни стандарти 18 Приходи. Международен счетоводен стандарт 18 Приходи е приет с Регламент (ЕО) №1126/2008 от 03.11.2008 г.; изм. -Регламент (ЕС) №1255/2012 от 11.12.2012 г.

услугите във връзка с направените предварително резервации да не бъдат завършени;

- ❖ разходите по сделката, както и разходите за нейното завършване, могат да бъдат надеждно оценени – за целта разходите, свързани с предоставянето на услуги по настаняване и изхранване, за които може да се приложи намалена данъчна ставка съгласно ЗДДС, както и разходите за услуги непредставляващи доставки, за които може да се приложи намалена данъчна ставка, трябва да бъдат отчитани текущо, диференцирани и съпоставяни, в зависимост от периодите, в които са извършени, и от съответните източници на приходи от продажби.

### **Заключение**

В резултат от направеното изследване, свързано с възможностите за оптимизиране счетоводното отчитане на хотелиерската дейност в контекста на данъчното ѝ облагане, могат да се очертаят следните важни **изводи**:

- необходимо е, отчетно обособените единици коректно да прецизират доставките на туристически услуги за целите на данъчното им облагане, съгласно ЗДДС;
- важно условие при оптимизиране на отчетния процес е, точно да се определя датата на възникване на данъчното задължение за ДДС, получаване на авансови плащания и момента на признаване на приходите от тези доставки, в съответствие с разпоредбите на приложимите счетоводни стандарти;
- съществен момент е обосноваването разделяне и отчитане на извършените разходи според вида на доставката, нейната приложима данъчна ставка и правото на приспадане на данъчен кредит за туристическия хотел;
- особено внимание следва да се обърне върху възможностите за признаване на разходите в зависимост от източника на приходите и в тази връзка – определянето на финансовия резултат.

Очертаните изводи дават основание да се обобщи, че счетоводството като динамична информационна и контролна система предполага наличието на възможности за оптимизиране, които най-отчетливо могат да намерят изражение в законосъобразната индивидуална счетоводна политика на предприятието.

### **Използвани източници:**

- Начева, Р. (2008). *Разчети на туроператорите по доставки на туристически продукти и тяхното счетоводно отчитане*. Актив, (5), 6-10; (6), 13-17.
- Начева, Р. (14-20 март 2005). *Специфични моменти при годишното счетоводно приключване в туризма*. Делова седмица, (11), 1, 4, 6, 8.
- Начева, Р. (2011). *Счетоводство и отчетност в туризма*. София : ФорКом, 152. ISBN 978-954-464-194-8
- Николов, Н. (2009). *Счетоводно отчитане на туристически услуги*. Счетоводство XXI, 8, (11), 18-20; (12), 22-23.
- Информационен бюлетин*. Министерство на туризма, Р България. 27.09.2015. Брой 6. Интернет адрес: <http://www.tourism.government.bg/>  
Дата на последно влизане: 10.08.2016.

### **Нормативна уредба:**

- Валутен закон. В сила от 01.01.2000 г. Обн. ДВ, бр. 83 от 21 Септември 1999 г., изм. ДВ, бр. 59 от 29 юли 2016 г.
- Закон за данък върху добавената стойност. В сила от 01.01.2007 г., Обн. ДВ, бр.63 от 04.08.2006 г., изм. ДВ, бр.58 от 26.07.2016 г.
- Закон за туризма. В сила от 26.03.2013 г. Обн. ДВ. бр.30 от 26 март 2013 г., изм. ДВ, бр.59 от 29 юли 2016 г.
- Международен счетоводен стандарт 18 Приходи. Приет с Регламент (ЕО) №1126/2008 от 03.11.2008 г.; изм. -Регламент (ЕС) №1255/2012 от 11.12.2012 г.
- Правилник за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност. Издаден от Министерството на финансите. Обн. ДВ, бр.76 от 15 септември 2006 г. В сила от 01.01.2007 г., изм. и доп. ДВ, бр. 8 от 29 януари 2016 г., доп. ДВ, бр.70 от 9 септември 2016 г.
- Указание № УК-2 от 10.07.2012 г. относно прилагането на Закона за данък върху добавената стойност в случаите на доставки, свързани с туристически услуги след 01.01.2012 г., на Заместник министър-председателя и Министъра на финансите Симеон Дянков.