

СЧЕТОВОДНИ АСПЕКТИ НА РЕЖИМА „КАСОВА ОТЧЕТНОСТ НА ДДС” В ПРЕДПРИЯТИЯТА ОТ ТОВАРНИЯ АВТОТРАНСПОРТ

Марий Весков Стоянов

Стопанска академия „Д. А. Ценов“ – гр. Свищов
Катедра „Счетоводна отчетност“

Резюме: В процеса на осъществяването на стопанската дейност автотранспортните предприятия с товарна дейност формират разчетни взаимоотношения, в т.ч. и данъчни задължения. Най-ярък пример в това отношение е данъкът върху добавената стойност, с който се облага покупко-продажбата на стоки и услуги. С влезлия в сила от 2014 година режим за касова отчетност на данъка върху добавената стойност се дава възможност на стопанските субекти с товарна автотранспортна дейност да преведат дължимия данък, когато е налице плащане (частично или пълно) по издадени от тях фактури, а не в момента на реализацията на самата сделка. В настоящата разработка ще се обърне внимание на особеностите при организацията на счетоводното отчитане на данъка върху добавената стойност при приложението на режим „Касова отчетност на ДДС” в автотранспортните предприятия с товарна дейност.

Ключови думи: счетоводство, разчети, товарни автотранспортни предприятия, режим „Касова отчетност на ДДС”.

JEL: M41.

ACCOUNTING ASPECTS OF THE SPECIAL REGIME „VAT CASH REPORTING” IN FREIGHT ENTERPRISES

Marii Veskov Stoyanov

The D.A. Tsenov Academy of Economics – Svishtov
The Department of Accounting

Abstract: The main forms of accounts are receivables and payables. The most striking example of tax payable is the value added tax, which charges the purchase and sale of goods and services. The special regime “VAT cash reporting has been in force 2014. It provides companies, including freight enterprises, with the opportunity to transfer the tax due when there is a payment (partial or full), not at the time of the transaction. This study aims to explore the specifics of accounting of applying of special regime “VAT cash reporting” in freight enterprises.

Keywords: accounts, receivables, payable, tax payable, value added tax, the special regime „VAT cash reporting”, freight enterprises.

JEL: M41.

Обект на настоящата разработка са предприятията, извършващи дейности съгласно КИД – 2008 (Национален статистически институт, 2008, стр. 78-79) Н Транспорт, складиране и пощи, 49 Сухопътен транспорт, 49.4 Товарен автомобилен транспорт и услуги по преместване.

Изследването на предимствата и недостатъците от приложението на режим „Касова отчетност на ДДС” в стопанската дейност на автотранспортните предприятия с товарна дейност, както и спецификите при организацията на счетоводното му отчитане, са **предмет** на настоящата разработка.

Целта на статията е анализирането на особеностите при организацията на счетоводното отчитане на данъка върху добавената стойност на база прилагането на специалния режим „Касова отчетност на ДДС” в дейността на предприятията от товарния автотранспорт.

За постигането на посочената цел си поставяне следните **задачи** за изпълнение: 1) Изследване на нормативните изисквания по отношение на регистрирането, документирането и отчитането на данъка върху добавената стойност в предприятията с товарна автотранспортна дейност; 2) Анализиране на законовата база за прилагане на режим „Касова отчетност на ДДС” в дейността на стопанските субекти¹ с товарна автотранспортна дейност, в т.ч. регистриране, документиране, счетоводно третиране; 3) Представяне на положителните и отрицателните страни за икономическите субекти от приложението на специалния режим; 4) Изследване на разликите между общия ред за облагане с данък върху добавената стойност и облагане при режим „Касова отчетност на ДДС”; 5) Представяне на промените, настъпващи в документирането за предприятията с товарна автотранспортна дейност, прилагащи специалния режим; 6) Представяне на подходи за организация на счетоводното отчитане на данъка върху добавената стойност в икономическите субекти, прилагащи режим „Касова отчетност на ДДС”, илюстрирани чрез практически примери.

Въведение

За да осъществява ефективно своята дейност, всяко товарно автотранспортно предприятие се нуждае от достатъчно оборотни средства, необходими за поддържането на ликвидността и платежоспособността, навременното погасяване на задълженията към персонала, доставчиците, кредитните институции, държавата и др., както и за реализирането на планираната стратегия за развитие. В условията на затруднена икономическа обстановка, породена от междуфирмената задлъжнялост, реализирането на тези цели е затруднено. С влезлия в сила от 2014 г. режим „Касова отчетност на ДДС” се дава възможност на малките и средните товарни автотранспортни предприятия, при които са налице затруднения във връзка с навременното погасяване на данъчните задължения, да внасят дължимия данък при получаване на плащане по издадена от тях фактура, а

¹ „Стопански субекти” се използва от М. Димитров, Вж.: (Душанов & Димитров, 2011, стр. 554).

не при реализиране на данъчното събитие, в т.ч., когато това не се осъществи в един и същи данъчен период. Приложението на специалния режим в стопанската дейност на автотранспортните предприятия с товарна дейност дава възможност да насочат наличните финансови ресурси към поддържането на ликвидността и платежоспособността, а не към търсенето на начини за набавяне на допълнителни финансови средства с цел навременното погасяване на данъчните задължения.

Данъкът върху добавената стойност е косвен данък (Божков, Симеонова, Крумова, & Цветков, 2009, стр. 223). За разлика от преките данъци, при които платецът и носителът на данъчното задължение са едно и също лице, при данъка върху добавената стойност става въпрос за две отделни лица. Платецът на данъка е крайният потребител, който чрез заплащането на закупената от него транспортна услуга погасява и включения в цената данък. Реалният носител² на данъка е товарното автотранспортно предприятие, регистрирано по Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДДС) и осъществяващо продажби на товарни автотранспортни услуги. Взаимоотношенията на предприятията с товарна автотранспортна дейност с държавния бюджет във връзка с данъка върху добавената стойност са нормативно уредени (Закон за данъка върху добавената стойност, 2007), (Правилник за прилагане на закона за данъка върху добавената стойност, 2007).

Според чл.96, ал.1 от ЗДДС (Закон за данъка върху добавената стойност, 2007), предприятията с товарна автотранспортна дейност следва задължително да се регистрират по ЗДДС, ако облагаемият им оборот е в размер на 50 000 лв. (или повече) за период от 12 последователни месеца. След регистрацията по ЗДДС автотранспортните предприятия с товарна дейност са данъчно задължени лица и следва да начисляват данък на всички покупки и продажби на стоки и услуги, които реализират в дейността си, както и да внасят дължимия данък в полза на държавния бюджет. При покупки на стоки и услуги, в чиято цена е включен размерът на данъка върху добавената стойност, товарните автотранспортни предприятия погасяват авансово дължимия данък. Предприятията получават данъка върху добавената стойност, включен в цената на услугите, които те продават на своите контрагенти. С размера на авансово платения данък (наричан още данъчен кредит), стопанските субекти с товарна автотранспортна дейност приспадат стойността на дължимия данък. Те не внасят пълния размер на получения на база осъществените продажби на услуги данък, а разликата между данъка върху добавената стойност, който те са изплатили при покупката на стоки и услуги, и този, който са получили от своите клиенти при реализирането на превози. Това е така, тъй като може да се

² При извършването на покупки на стоки и услуги предприятието с товарна автотранспортна дейност се явява платец на данъка, а реалният носител е страната контрагент (доставчик на конкретна стока или услуга).

определи, че именно разликата между данъка за покупките и данъка за продажбите е стойността, добавена от предприятието с товарна автотранспортна дейност върху равностойността на конкретните товарни автотранспортни услуги (Начева, 2005, стр. 11).

➤ Според чл.112, ал.1 от ЗДДС (Закон за данъка върху добавената стойност, 2007) в състава на данъчните документи³ се включват: фактури, известия към фактури⁴ и протоколи.

➤ Според чл.124, ал.1 от ЗДДС (Закон за данъка върху добавената стойност, 2007) регистрираните лица са задължени да водят отчетни регистри (дневници) – дневник за покупките и дневник за продажбите. В тях предприятията с товарна автотранспортна дейност следва да отразяват всички данъчни документи⁵, които издават и получават в своята дейност за конкретен данъчен период. Данъчните документи се регистрират в дневниците за покупките и продажбите, чрез използването на кодове⁶, нормативно уредени в Приложение №12 на ППЗДДС (Правилник за прилагане на закона за данъка върху добавената стойност, 2007).

➤ Несъмнено важен за предприятията с товарна автотранспортна дейност момент е изчисляването на облагаемия резултат за конкретен данъчен период. Резултатът от данъчния период представлява разликата между авансово платения данък, начислен на закупените стоки и услуги през периода и сумата на начисления данък при продажбите на услуги. Когато начисленият данък превишава данъчния кредит, разликата представлява – данък за внасяне, при обратната ситуация – разликата представлява данък за възстановяване. Предприятията с товарна автотранспортна дейност следва да изготвят справка–декларация за всеки данъчен период. Към справка–декларацията автотранспортните предприятия с товарна дейност следва да приложат дневниците за покупките и продажбите за конкретния данъчен период.

Без наличието на достатъчно финансови ресурси стопанските субекти с товарна автотранспортна дейност не могат да осъществяват ефек-

³ Изискванията, свързани с начина на изготвянето на документите, както и случаите, в които се издават, са определени в чл.113-119 от ЗДДС (Закон за данъка върху добавената стойност, 2007) и чл.78-81 от Правилник за прилагане на Закона за данъка върху добавената стойност (ППЗДДС) (Правилник за прилагане на закона за данъка върху добавената стойност, 2007).

⁴ Коригирането на данъчната основа (респ. на данъка) в посока увеличение се осъществява чрез издаването на *дебитно известие*, а когато се извършва намаление или анулиране на сделка, по която е налице авансово плащане – *кредитно известие* (Рангелов, 2012, стр. 11).

⁵ Според чл.3, ал.3 от Закона за счетоводството (Закон за счетоводството, 2016) предприятията, осъществяващи товарни автотранспортни услуги са задължени да водят отчетност на реализираните операции, на основата на документалната обосновааност.

⁶ Фактурите за реализираните данъчни събития се регистрират с код „01“, дебитните известия с код „02“, а кредитните известия – код „03“. При режим „Касова отчетност на ДДС“ кодовете са съответно – „11“, „12“, „13“.

тивно своята дейност, да реализират предварително планираните инвестиционни проекти, както и не могат да погасяват в срок своите задължения към доставчиците, персонала, кредитните институции и държавата. Липсата на достатъчно финансови ресурси понижава ликвидността и платежоспособността, което оказва отрицателно влияние върху взаимоотношенията на товарното автотранспортно предприятие с неговите контрагенти. С влезлия в сила от 2014 г. в България Режим за касова отчетност на ДДС се дава възможност на стопанските субекти с товарна автотранспортна дейност, реализиращи услуги с отложено плащане, да внасят дължимия данък, когато получат плащане по издадена фактура. Ако ползвателят на услугата не е заплатил нейната равностойност в момента на реализацията ѝ, погасяването на дължимия данък би оказало негативно влияние върху финансовата стабилност на предприятието с товарна автотранспортна дейност. В подобни случаи автотранспортните предприятия с товарна дейност биха могли да се възползват от предимствата, които предлага режим „Касова отчетност на ДДС“, ако са спазени законовите изисквания за приложението му. Специалният режим е нормативно уреден от Глава 17а на ЗДДС (Закон за данъка върху добавената стойност, 2007) и Глава 16а на ППЗДДС (Правилник за прилагане на закона за данъка върху добавената стойност, 2007), в които са транспонирани⁷ изискванията на параграф 4 (от Директива 2010/45/ЕС на Съвета от 13 юли 2010 год. за изменение на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данък върху добавената стойност по отношение на правилата за фактуриране, 2010).

Предприятията с товарна автотранспортна дейност, желаещи да прилагат специалния режим в стопанската си дейност, трябва предварително да се запознаят със спецификите му, законовите изисквания за приложението му, както и какви промени би следвало да настъпят в отчетността им. За да прилагат специалния режим в своята дейност, автотранспортните предприятия с товарна дейност следва да отговарят едновременно на изискванията, законово уредени в чл.151а, ал.1 от ЗДДС (Закон за данъка върху добавената стойност, 2007).

Приложението на Режима не е задължително. Стартира след получаването на разрешение⁸ от НАП⁹ (Рангелов, 2014, стр. 2). Съгласно

⁷ От „transpose“ – размествам, премествам, транспонирам; „transposition“ – разместване, преместване, транспониране (Ранкова, Атанасова, & Харлакова, 1990, стр. 417).

⁸ Съгласно изискванията на чл.104а на ППЗДДС (Правилник за прилагане на закона за данъка върху добавената стойност, 2007), за да прилагат в своята дейност специалния режим за отчитане на ДДС, предприятията с товарна автотранспортна дейност следва до подадат в компетентната териториална дирекция на НАП писмено искане по образец, нормативно определен в Приложение №27 към същия нормативен акт. Към искането следва да се представи и справка за размера на облагаемия оборот, реализиран за последните 12 последователни месеца преди текущия месец. При получаването на акта за регистрация, предприятието получава и разрешение за приложението на режим „Касова отчетност на ДДС“.

постановките на чл.151б, ал.1 от ЗДДС (Закон за данъка върху добавената стойност, 2007) приложението на специалния режим започва от първия ден на месеца, следващ месеца, в който предприятието е получило разрешение за приложението му. Това означава, че ако автотранспортното предприятие с товарна дейност е получило разрешение за приложение на специалния режим на 15.08.20XX год., то приложението му ще започне от 01.09.20XX год. За периода от получаването на разрешението и датата, на която стартира приложението на специалния режим, предприятието с товарна автотранспортна дейност прилага режим „Стандартна отчетност на ДДС“¹⁰. Когато предприятието вече не отговаря на някое от условията за приложение на специалния режим, то следва да подаде писмено искане, по образец, нормативно уреден в Приложение №29 към ППЗДДС (Правилник за прилагане на закона за данъка върху добавената стойност, 2007) за прекратяване на неговото приложение. Предприятието прекратява приложението на специалния режим от деня, следващ връчването на Акта за прекратяване.

Режим „Касова отчетност на ДДС“ се прилага по отношение на всички доставки на услуги и стоки, с изключение на посочените в чл.151а, ал.2 от ЗДДС (Закон за данъка върху добавената стойност, 2007). Когато автотранспортното предприятие с товарна дейност получи разрешение за прилагане на режим „Касова отчетност на ДДС“, той следва да се прилага по отношение на **всички сделки**, реализиращи се в стопанската му дейност, освен посочените в чл.151а, ал.2 от ЗДДС (Закон за данъка върху добавената стойност, 2007), а не изборно (Василева, 2014, стр. 15).

С цел изясняването на предимствата и недостатъците на режим „Касово отчитане на ДДС“ същият ще бъде анализиран през призмата на: финансово-икономическа, счетоводна и данъчна гледна точка (от гл. т. на Национална агенция за приходите)¹¹:

➤ От **финансово-икономическа гледна точка** ефектът от приложението на режим „Касово отчитане на ДДС“ може да бъде определен като положителен за стопанските субекти. Предприятията с товарна автотранспортна дейност внасят дължимия данък при получаване на плащане по издадена от тях фактура, а не в момента на реализацията на конкретна услуга. Това оказва положително влияние върху дейността на

⁹ Бихме могли да определим, че първоначалното решение за прилагането на специалния режим в дейността на предприятията с товарна автотранспортна дейност се взема от ръководството. След направен анализ от страна на предприятието се определя дали отговаря на нормативните изисквания за приложение на Режима, позволяващ касово отчитане на данъка върху добавената стойност. При положително становище се подава искане до НАП. Приложението на специалния режим започва след получаването на разрешение от страна на НАП.

¹⁰ „Стандартна отчетност на ДДС“ се използва от Министерството на финансите (Министерство на финансите, 2013, стр. 18).

¹¹ Резултатите са на база проведени интервюта със счетоводни специалисти в предприятия с товарна автотранспортна дейност на територията на област Велико Търново.

предприятията с товарна автотранспортна дейност, като им позволява да насочат своите налични финансови ресурси към поддържането на ликвидността и платежоспособността си.

➤ От **счетоводна гледна точка** приложението на специалния режим предизвиква нарастване на документооборота¹² (Economix.bg, 2014) в предприятието с товарна автотранспортна дейност във връзка с изискването за издаване на протоколи, при реализиране на плащания по издадени фактури. При частично погасяване на няколко на брой фактури, предприятието с товарна автотранспортна дейност следва да издаде съответстващ брой протоколи. Дори и в случаите, в които едно предприятие–ползвател на товарни автотранспортни услуги направи частично плащане по няколко фактури, стопанският субект не може да издаде един обобщаващ протокол, а такъв следва да се издаде за всяка фактура по отделно (Данчева, Тодоров, Димитров, Тодоров, & Събев, 2016, стр. 259). Използваният от предприятието счетоводен програмен продукт следва да бъде адаптиран към изискванията за приложение на специалния режим. Стопанските субекти с товарна автотранспортна дейност, прилагащи в дейността си режим „Касова отчетност на ДДС“, следва да реорганизират отчетността си по отношение на данъка върху добавената стойност, за да съответства на законовите изисквания и същността на режима. Всичко това е свързано с нарастване обема на работата на счетоводния персонал и цялостно усложняване на отчетния процес в стопанския субект. Предприятията биха могли да ангажират конкретно лице с изготвянето на документите, свързани с приложението на специалния режим, както и със задължението да проследява процеса по уреждането на разчетните взаимоотношения на стопанския субект с неговите контрагенти във връзка с определяне изискуемостта на данъка и упражняване правото на данъчен кредит.

➤ От гледна точка на Национална агенция за приходите (**данъчна гледна точка**) ефектът от приложението на режим „Касова отчетност на ДДС“ в дейността на предприятията е нулев (Данчева, Тодоров, Димитров, Тодоров, & Събев, 2016, стр. 263). Това е така, тъй като стопанските субекти, прилагащи специалния режим, не внасят дължимия данък в момента на реализацията на дадена услуга, а при получаването на плащане (частично или пълно) по издадена фактура. Това би ограничило осъществяването на предварително планираната стратегия за използване на данъчните приходи. В някои случаи би могло да се наблюдава ситуация, при която предприятията, прилагащи режим „Касова отчетност на

¹² Документооборотът представлява движението на документите от момента на тяхното съставяне (когато става въпрос за издадени от предприятието) или получаване в стопанския субект, до момента на предаването им за съхранение в постоянния счетоводен архив (Петров, 2011, стр. 107). Документооборотът се осъществява по ред, определен от ръководството на автотранспортното предприятие с товарна дейност (Дочев & Атанасов, 2015, стр. 120).

ДДС”, целенасочено не погасяват своите задължения, за да забавят във времето правото си за упражняване на данъчния кредит.

Различията между режим „Стандартна отчетност на ДДС” и режим „Касова отчетност на ДДС” ще бъдат визуализирани, посредством таблица (вж.: Табл. 1.)

Таблица 1

Разлики между режим „Стандартна отчетност на ДДС” и режим „Касова отчетност на ДДС”

Прилаган режим Критерии за разграничаване	Режим „Стандартна отчетност на ДДС”	Режим „Касова отчетност на ДДС”
1. <i>Право за упражняване на данъчен кредит.</i>	Възниква в момента на осъществяването на дадена товарна автотранспортна услуга.	Възниква при погасяването (пълно или частично) на формирано задължение.
2. <i>Погасяване на формирано задължение.</i>	Може да се осъществи касово или безкасово.	Може да се извърши само по банков път.
3. <i>Включване на данъка в дневника за продажбите и при определянето на облагаемия резултат.</i>	Издадената за реализираните услуги фактура се включва в дневника за продажбите за данъчния период, през който е издадена. Данъчната основа и начисленият данък се взимат под внимание при определяне на резултата за същия данъчен период (т.е. данъкът е изискуем от момента на осъществяването на данъчното събитие).	Фактурата, документираща извършена товарна автотранспортна услуга, се включва в дневника за продажбите за периода, през който е издадена. Данъчната основа и начисленият данък не се включват при определянето на облагаемия резултат за същия данъчен период, тъй като данъкът става изискуем при плащането (пълно или частично) стойността на фактурата от страна на ползателя на услугата.
4. <i>Получаване на аванс за осъществяване на бъдеща сделка.</i>	Ако преди да е възникнало данъчно събитие, предприятие с товарна автотранспортна дейност получи аванс за осъществяване на бъдеща сделка, то данъкът става изискуем при получаване на плащането по реда на чл.25, ал.7 от ЗДДС (Закон за данъка върху добавената стойност, 2007), а данъкът върху останалата част от стойността на сделката, става изискуем в момента на реализацията на данъчното събитие ¹³ .	При получаването на аванс за бъдещо осъществяване на сделка – за стойността на аванса се прилага чл.25, ал.7 от ЗДДС (Закон за данъка върху добавената стойност, 2007), а начисляването е по общия ред, т.е. за него не се прилага специалният режим. За останалата част от стойността на сделката, данъкът става изискуем при плащането (пълно или частично) от страна на предприятието-ползвател на услугата.

¹³В случая се визуира ситуация, при която полученият аванс не покрива напълно стойността на услугата, която се реализира.

Една от причините, поради която режим „Касова отчетност на ДДС“ намира ограничено приложение в дейността на стопанските субекти, се свързва с правото на данъчен кредит за страната клиент по конкретна сделка. Ако предприятието с товарна автотранспортна дейност, прилагащо специалния режим, осъществи превоз на товари, то клиентът ще има право на данъчен кредит, когато изплати своето задължение. Бихме могли да определим, че от страна на икономическия субектотоварно автотранспортно предприятие, това изискване е с положителен ефект, тъй като предприятията–ползватели на услуги ще имат основателна причина да погасяват задължението в кратък срок, за да упражнят правото си на данъчен кредит. Именно поради тази причина предприятията биха могли да ограничат своите взаимоотношения със субекти, прилагащи специалния режим. Това от своя страна би оказало негативно влияние върху финансовото състояние и икономическото развитие на товарните автотранспортни предприятия, прилагащи специалния режим. Друга отрицателна страна, свързана с приложението на режим „Касова отчетност на ДДС“, е задължителното изискване за разплащане по банков път. Ако при реализацията на конкретна автотранспортна услуга предприятие, прилагащо режим „Касова отчетност на ДДС“, договори, разплащането да се осъществи касово (в брой), то тогава данъкът става изискуем в момента на реализацията на данъчното събитие и специалният режим не се прилага за тази стопанската операция.

За предприятията с товарна автотранспортна дейност, получили разрешение да прилагат специалния режим, настъпват промени в документирането. Новите моменти се свързват с изготвянето на две групи протоколи¹⁴, в т.ч.:

- Протокол по реда на чл.104е от ППЗДДС (Правилник за прилагане на закона за данъка върху добавената стойност, 2007);
- Протокол по реда на чл.104ж от ППЗДДС (Правилник за прилагане на закона за данъка върху добавената стойност, 2007);

Първата група протоколи се свързват с определянето на изискуемия данък. При получаването на частично плащане, предприятията с товарна автотранспортна дейност следва да приложат формула, нормативно уредена в чл.104е, ал.1 от ППЗДДС (Правилник за прилагане на закона за данъка върху добавената стойност, 2007). Според чл.104е, ал.2 от ППЗДДС (Правилник за прилагане на закона за данъка върху добавената стойност, 2007) при получаване на плащане по издадена фактура предприятието с товарна автотранспортна дейност следва да издаде Протокол¹⁵ в срок до пет дни от датата на полученото плащане, но не по-

¹⁴ Протоколите следва да бъдат регистрирани в дневниците за покупките и продажбите със съответстващите им кодове, нормативно уредени в чл.104и, ал.5 и приложение №12 от ППЗДДС (Правилник за прилагане на закона за данъка върху добавената стойност, 2007).

¹⁵ Съдържанието на Протокола е нормативно уредено в чл.104е, ал.3 от ППЗДДС (Правилник за прилагане на закона за данъка върху добавената стойност, 2007).

късно от последната дата на месеца, през който е реализирано плащането. Предприятието следва да регистрира издадения Протокол в дневника за продажбите с код „91” за данъчния период, за който е издаден, както и да включи данъчната основа и размера на данъка при определянето на резултата за периода (Рангелов, 2014, стр. 3)¹⁶. Като специфичен случай при изготвянето на Протокол/и за определянето на изискуемия данък бихме могли да посочим плащане, което се извършва в последните дни на месеца, напр. 30.03.20XX год. При спазване на законовите изисквания предприятието с товарна автотранспортна дейност, получило плащане по фактура, следва да издаде Протокол в срок до 5 дни от датата на получаването, но не по-късно от последната дата на месеца. В този случай, въпреки че петте дни изтичат в началото на месец април, Протоколът следва да бъде издаден до 31.03.20XX год., тъй като не е нормативно издържано, плащането да се получава през един данъчен период, а Протоколът за него да се издава в друг.

В случай че предприятието с товарна автотранспортна дейност прекрати приложението на режим „Касова отчетност на ДДС” в дейността си, а все още има данък, който не е станал изискуем (т.е. все още има неполучени плащания по издадени фактури), то според чл.151в, ал.7 от ЗДДС (Закон за данъка върху добавената стойност, 2007) датата, на която данъкът става изискуем, е датата, на която е получен Актът за прекратяване приложението на специалния режим. Предприятието с товарна автотранспортна дейност следва да включи данъка при определянето на резултата за данъчния период, през който е прекратило приложението на режим „Касова отчетност на ДДС” и съответно да го включи в справка-декларация. В този случай за определянето на изискуемия данък и данъчната основа следва да се приложат формулите в чл.104е, ал.6 от ППЗДДС (Правилник за прилагане на закона за данъка върху добавената стойност, 2007). Автотранспортното предприятие с товарна дейност следва да изготви Протокола¹⁷ в срок до 5 дни от датата, на която е получен актът за прекратяване приложението на специалния режим, но не по-късно от последния ден на месеца, през който данъкът е станал изискуем.

¹⁶ При намалението на данъчната основа или при прекратяване на доставка, за която е бил издаден Протокол по чл.104е, ал.3 от ППЗДДС (Правилник за прилагане на закона за данъка върху добавената стойност, 2007), предприятието с товарна автотранспортна дейност следва да издаде нов Протокол, чието съдържание е нормативно уредено в чл.104е, ал.4 от ППЗДДС (Правилник за прилагане на закона за данъка върху добавената стойност, 2007). Издава се в срок до 5 дни от датата, на която е възникнало обстоятелството, наложило промяна в размера на данъчната основа, респ. размера на данъка, но не по-късно от последната дата на месеца, през който е възникнало конкретното обстоятелство.

¹⁷ Реквизитите на протокола съответстват на посочените в чл.104е, ал.3 от ППЗДДС (Правилник за прилагане на закона за данъка върху добавената стойност, 2007), с изключение на т.8 – номер и дата на документ за получено плащане. Това е така, тъй като данъкът става изискуем не на база получено плащане по издадена фактура, а при получаването на Акта за прекратяване приложението на специалния режим в дейността на стопанския субект с товарна автотранспортна дейност.

Втората група протоколи, които се изготвят от предприятията с товарна автотранспортна дейност, прилагащи режим „Касова отчетност на ДДС”, се свързват с определянето размера на данъчния кредит. Такъв тип протоколи¹⁸ се изготвят, когато предприятие, прилагащо специалния режим, извършва покупки на стоки и услуги, т.е. се явява страна-клиент. Според чл.151г, ал.1 от ЗДДС (Закон за данъка върху добавената стойност, 2007) при покупката на активи от контрагент предприятието с товарна автотранспортна дейност, прилагащо специалния режим, ще има право на данъчен кредит при погасяването (пълно или частично) на задължението към доставчика. Когато автотранспортното предприятие с товарна дейност погаси изцяло своето задължение, то пълният размер на данъка става изискуем¹⁹. В случаите, в които е налице частично погасяване на задължението, стопанският субект с товарна автотранспортна дейност следва да приложи формула, нормативно уредена в чл.104ж, ал.1 от ППЗДДС (Правилник за прилагане на закона за данъка върху добавената стойност, 2007). Протоколът²⁰ за определянето на данъчния кредит се издава в срок до 5 дни от момента, в който е извършено плащането, но не по-късно от последния ден на месеца, в който е осъществено плащането.

При прекратяване приложението на специалния режим²¹, съгласно изискванията на чл.151г, ал.6 от ЗДДС (Закон за данъка върху добавената

¹⁸ Случаите, в които се издават този тип Протоколи, както и изискванията за тяхното съдържание, са нормативно уредени в чл.104ж от ППЗДДС (Правилник за прилагане на закона за данъка върху добавената стойност, 2007).

¹⁹ При намаление на данъчната основа или при разваляне на доставка, за която вече е бил издаден Протокол по чл.104ж, ал.1 от ППЗДДС (Правилник за прилагане на закона за данъка върху добавената стойност, 2007) предприятието с товарна автотранспортна дейност следва да издаде нов Протокол. Той следва да се издаде в срок до 5 дни от датата, на която е възникнало обстоятелство, наложило промяна в данъчната основа (или разваляне на цялата доставка), но не по-късно от последната дата на месеца, през който е възникнало конкретното обстоятелство. Съдържанието на Протокола е нормативно регламентирано в чл.104ж, ал.4 от ППЗДДС (Правилник за прилагане на закона за данъка върху добавената стойност, 2007).

²⁰ Съдържанието на Протокола е нормативно определено в чл.104ж, ал.3 от ППЗДДС (Правилник за прилагане на закона за данъка върху добавената стойност, 2007).

²¹ В случаите, в които предприятието-доставчик прекрати приложението на специалния режим, то според чл.104ж, ал.12 от ППЗДДС (Правилник за прилагане на закона за данъка върху добавената стойност, 2007) правото за приспадане на данъчен кредит от стопанския субект с товарна автотранспортна дейност, прилагащ специалния режим, ще настъпи при погасяването (пълно или частично) от негова страна на формираното задължение. Данъчният кредит ще се изчисли по формула, нормативно определена в чл.104ж, ал.13 от ППЗДДС (Правилник за прилагане на закона за данъка върху добавената стойност, 2007). Автотранспортното предприятие с товарна дейност следва да води **Отчет за определяне на данъчния кредит** за всеки данъчен период, през който е направено плащане в полза на доставчик, който е прекратил приложението на специалния режим в своята дейност (Данчева, Тодоров, Димитров, Тодоров, & Събев, 2016, стр. 250). Съдържанието на отчета е нормативно определено в чл.104ж, ал.14 от ППЗДДС (Правилник за прилагане на закона за данъка върху добавената стойност, 2007). Според чл.104ж, ал.15 от ППЗДДС (Правилник за прилагане на закона за данъка върху добавената стойност, 2007) правото за приспадане на данъчен кредит в този случай ще настъпи, когато **Отчетът за определянето на данъчния кредит** се регистрира в дневника за покупките.

стойност, 2007), предприятието с товарна автотранспортна дейност има право на приспадане на данъчен кредит за данъка, за който това право не е упражнено. Ако предприятието с товарна автотранспортна дейност не е погасило задълженията си, респ. не е упражнило правото си на данъчен кредит до момента на прекратяване приложението на специалния режим, то с прекратяването стопанският субект получава правото на данъчен кредит. В този случай данъчният кредит се определя по формула, нормативно уредена в чл.104ж, ал.6 от ППЗДДС (Правилник за прилагане на закона за данъка върху добавената стойност, 2007). Протоколът²² се издава в срок до 5 дни от датата на връчване на Акта за прекратяване приложението на режима, но не по-късно от последната дата на месеца, през който е прекратено приложението на режим „Касова отчетност на ДДС”.

Един от основните моменти, свързани с приложението на режим „Касова отчетност на ДДС”, е неговото счетоводно отчитане. Стопанските субекти следва да преобразуват отчетността си по отношение на данъка върху добавената стойност, за да съответства на законовите изисквания и същността на специалния режим. Съществуват няколко варианта за организация на счетоводното отчитане на данъка върху добавената стойност при приложение на специалния режим, които предприятията могат да адаптират в своята дейност²³ (Данчева, Тодоров, Димитров, Тодоров, & Събев, 2016, стр. 257). При **първия** – към сметка 453 *Разчети за данък върху добавената стойност* се обособява отделна синтетична сметка 4533 *Разчети за данък върху добавената стойност при режим „Касова отчетност на ДДС”*. Към нея следва да се разкрият две аналитични сметки: 45331 *Начислен данък за покупките при режим „Касова отчетност на ДДС”* и 45332 *Начислен данък за продажбите при режим „Касова отчетност на ДДС”*. При **втория** вариант към сметка 453 *Разчети за данък върху добавената стойност* се обособят две отделни аналитични сметки: 4533 *Начислен данък за покупките при режим „Касова отчетност на ДДС”* и 4534 *Начислен данък за продажбите при режим „Касова отчетност на ДДС”*. При **третия** вариант към познатите сметки: 4531 *Начислен данък за покупките* и 4532 *Начислен данък за продажбите* се обособят подсметки: 45311 *Начислен данък за покупките при режим „Касова отчетност на ДДС”* и 45321 *Начислен данък за продажбите при режим „Касова отчетност на ДДС”*. Посочените варианти за организация на счетоводно отчитане на данъка върху добавената стойност при приложение на режим „Касова отчетност на ДДС” са примерни. Всяко

²² Протоколът съдържа реквизитите, определени в чл.104ж, ал.3 от ППЗДДС (Правилник за прилагане на закона за данъка върху добавената стойност, 2007) без т.7 – номер и дата на документ за извършено плащане. В този случай правото на данъчен кредит не се свързва с погасяване (пълно или частично) на текущо задължение, а с прекратяване приложението на режим „Касова отчетност на ДДС” в стопанската дейност на товарното автотранспортно предприятие.

²³ По идеи на Данчева. Р. от т.4 „Възможности за практическо решаване на проблема” към (Данчева, Тодоров, Димитров, Тодоров, & Събев, 2016).

предприятие, реализиращо товарни автотранспортни услуги, би могло да приложи някои от посочените подходи или да разработи друг в съответствие с нормативните изисквания и същността на режима. Избраният от предприятието подход се оповестява и в приложимата от него счетоводна политика. С оглед представяне счетоводното отчитане на данъка върху добавената стойност при приложението на специалния режим в следващото изложение ще бъде използван вторият подход.

При реализирането на товарна автотранспортна услуга предприятие, прилагащо режим „Касова отчетност на ДДС”, следва да издаде фактура на която да е вписан текстът „касова отчетност на ДДС”. Плащането се извършва по банков път²⁴. В резултат на издадената фактура, следва да се състави счетоводна статия, при която се дебитира сметка *411 Клиенти*, аналитична сметка *4111 Клиент „X”*, срещу кредитиране на сметка *703 Приходи от продажби на услуги*, аналитична сметка *7031 Приходи от продажби на товарни автотранспортни услуги* и сметка *453 Разчети за данък върху добавената стойност*, аналитична сметка *4534 Начислен данък за продажбите при режим „Касова отчетност на ДДС”*. Издадената фактура се регистрира в дневника за продажбите на предприятието с товарна автотранспортна дейност с код „11”, като данъчната основа и размерът на данъка не се включват при определянето на облагаемия резултат за конкретния данъчен период. При получаване на плащане по издадената фактура, предприятието с товарна автотранспортна дейност съставя счетоводна статия, при която се дебитира сметка *503 Разплащателна сметка в левове* и се кредитира сметка *411 Клиенти*, аналитична сметка *4111 Клиент „X”*. Трансформирането (пълно или частично) на данъка от неизискуем в изискуем се представя по счетоводен път, чрез съставянето на статия, при която се дебитира сметка *4534 Начислен данък за продажбите при режим „Касова отчетност на ДДС”*²⁵, а се кредитира сметка *4532 Начислен данък за продажбите*. Когато е осъществено частично плащане, само една част от данъка е изискуема, а другата – остава по кредита на сметка *4534 Начислен данък за продажбите при режим „Касова отчетност на ДДС”*. В срок до 5 дни от погасяването на формираното задължението, но не по-късно от последния ден на месеца, през който е реализирано плащането, стопанският субект с товарна автотранспортна дейност следва да изготви Протокол по смисъла на чл.151в, ал.8 от ЗДДС (Закон за данъка върху добавената стойност, 2007). Съдържанието на Протокола е нормативно уредено в чл.104е, ал.3 от ППЗДДС (Правилник

²⁴Бихме могли да дефинираме, че изискванията за вписването на израза „Касова отчетност на ДДС” във фактурата и изплащането да се извърши по безкасов път имат комплексен характер. Ако едно от тях не е изпълнено, то специалният режим не би могъл да се приложи за конкретната сделка.

²⁵ В резултат на пълното погасяване на задължението, целият размер на начисления данък става изискуем и оборотите по сметка *4534 Начислен данък за продажбите при режим „Касова отчетност на ДДС”* се изравняват.

за прилагане на закона за данъка върху добавената стойност, 2007). Изготвеният Протокол се регистрира в дневника за продажбите с код „91”, а данъчната основа и размера на данъка се включват при определянето на облагаемия резултат за данъчния период, през който е осъществено плащането по сделката. С издаването на Протокола начисленият данък става изискуем от предприятието с товарна автотранспортна дейност²⁶.

Ако при сделка автотранспортното предприятие с товарна дейност, прилагащо специалния режим, е страна–клиент (напр. при покупката на стоково-материални запаси), то в счетоводната информационна система на база получената фактура следва да се състави счетоводна статия, при която се дебитират сметка от *гр. 30 Материали, продукцията и стоки* и сметка *453 Разчети за данък върху добавената стойност*, аналитична сметка *4533 Начислен данък за покупките при режим „Касова отчетност на ДДС”*, срещу кредитиране на сметка *401 Доставчици*, аналитична сметка *4011 Доставчик „Х”*²⁷. Издадената от предприятието–доставчик на стоково-материалните запаси фактура следва да се регистрира в дневника за покупките на предприятието с товарна автотранспортна дейност с код „11”. Данъчната основа и респ. размера на данъка не се включват при определянето на облагаемия резултат за конкретния данъчен период в стопанския субект с товарна автотранспортна дейност. Правото на данъчен кредит за предприятието с товарна автотранспортна дейност, прилагащо специалния режим, ще настъпи при погасяване (пълно или частично) на възникналото задължение. Съставя се счетоводна статия, при която се дебитира сметка *401 Доставчици*, аналитична сметка *4011 Доставчик „Х”* и се кредитира сметка *503 Разплащателна сметка в левове*. За да упражни правото си на данъчен кредит, стопанският субект с товарна автотранспортна дейност следва да изготви Протокол²⁸ по смисъла на чл.151г, ал.8 от ЗДДС (Закон за данъка върху добавената стойност, 2007) в срок до 5 дни от момента, в който е извършено плащането, но не по-късно от последната

²⁶ Когато предприятие-ползвател на товарна автотранспортна услуга погасява частично задължение към стопанския субект, за определянето на изискуемия данък и за данъчната основа на полученото плащане, предприятието с товарна автотранспортна дейност следва да приложи формулите, нормативно уредени в чл.104е, ал.1 от ППЗДДС (Правилник за прилагане на закона за данъка върху добавената стойност, 2007) и да изготви Протокол по чл.104е, ал.3 от ППЗДДС (Правилник за прилагане на закона за данъка върху добавената стойност, 2007). Протоколът следва да се регистрира в дневника за продажбите с код „91”, като данъчната основа и данъка, съответстващи на направеното плащане се включват при определянето на облагаемия резултат за данъчния период, през който е реализирано плащането.

²⁷ Възможно е предприятието с товарна автотранспортна дейност да заплати закупената от него стока в момента на нейното придобиване. Въпреки това за формираните взаимоотношения между двете страни по договора, следва да се използва разчетна сметка, носител на информация за конкретния контрагент.

²⁸ Съдържанието на протокола за определяне размера на данъчния кредит е нормативно уредено в чл.104ж, ал.3 от ППЗДДС (Правилник за прилагане на закона за данъка върху добавената стойност, 2007).

дата на месеца, през който е осъществено плащането. По смисъла на чл.72, ал.1 от ЗДДС (Закон за данъка върху добавената стойност, 2007) правото на данъчен кредит може да бъде упражнено в месеца, през който е извършено плащането или в някои от следващите 12 данъчни периода. Когато предприятието реши да упражни своето право на данъчен кредит, следва да регистрира Протокола в дневника за покупките с код „92” и да включи данъчната основа и размера на данъка при определянето на облагаемия резултат. Следва да се състави счетоводна статия, при която се дебитира сметка 4531 *Начислен данък за покупките* и се кредитира сметка 4533 *Начислен данък за покупките при режим „Касова отчетност на ДДС”*²⁹.

В заключение, приложението на режим „Касова отчетност на ДДС” е икономически ефективно за предприятията с товарна автотранспортна дейност, при които са налице затруднения при погасяването на данъчните задължения. Същевременно приложението на специалния режим усложнява отчетния процес в автотранспортните предприятия с товарна дейност, което води до увеличаване обема на работата на счетоводния персонал. Предприятията с товарна автотранспортна дейност следва да ангажират конкретно лице от персонала с воденето на документацията, свързана със специалния режим, както и с анализирането процеса по уреждането на разчетните взаимоотношения между предприятието и неговите контрагенти с оглед определянето на изискуемостта на данъка и/или упражняване правото на данъчен кредит. Оптимизирането на документооборота и прецизирането на изискванията за водене на дневниците за покупките и продажбите от предприятията, прилагащи специалния режим, са насоки за бъдеща работа с цел постигането на по-широко приложение на режим „Касова отчетност на ДДС” в дейността на стопанските субекти, в т.ч. и на товарни автотранспортни предприятия.

²⁹ При липсата на достатъчно финансови средства предприятието с товарна автотранспортна дейност погасява задължението частично. За определянето на данъчния кредит и съответната данъчна основа следва да се приложат формулите, нормативно уредени в чл.104ж, ал.1 от ППЗДДС (Правилник за прилагане на закона за данъка върху добавената стойност, 2007). Предприятието с товарна автотранспортна дейност изготвя Протокол за определяне на данъчния кредит по смисъла по чл.151г, ал.8 от ЗДДС (Закон за данъка върху добавената стойност, 2007), чието съдържание е нормативно уредено в чл.104ж, ал.3 от ППЗДДС (Правилник за прилагане на закона за данъка върху добавената стойност, 2007). Съставят се сходни с предложените по-горе счетоводни статии за направеното плащане и упражненото право на данъчен кредит.

Използвани източници:

- Economix.bg. (7 Януари 2014 г.). *Какво да правим, ако получим фактура с "Касова отчетност"*. Изтеглено на 6 Октомври 2017 г. от <http://economix.bg/kakvo-da-pravim-ako-poluchim-faktura-s-kasova-otchetnost>
- Божков, В., Симеонова, Р., Крумова, Д., & Цветков, Ц. (2009). *Финансово счетоводство (Второ, основно, преработено и допълнено издание)*. Велико Търново: Абагар.
- Василева, В. (2014). Изменения и допълнения в ЗДДС, в сила от 01.01.2014 г. *Актив*(1), 13-23.
- Данчева, Р., Тодоров, М., Димитров, Р., Тодоров, Т., & Събев, И. (2016). Актуални проблеми в организацията и счетоводното отчитане при прилагане на режима "Касова отчетност на данъка върху добавената стойност". *Алманах научни изследвания "Икономиката и управлението по пътя на устойчивото развитие"*. 23, стр. 237-266. Свищов: АИ "Ценов".
- Директива 2010/45/ЕС на Съвета от 13 юли 2010 год. за изменение на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данък върху добавената стойност по отношение на правилата за фактуриране.* (22 Юли 2010 г.). Изтеглено на 22 Септември 2017 г. от Официален вестник на Европейския съюз: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/PDF/?uri=CELEX:32010L0045&from=BG>
- Дочев, М., & Атанасов, А. (2015). *Основи на счетоводството*. Свищов: АИ "Ценов".
- Душанов, И., & Димитров, М. (2011). *Курс по счетоводство на предприятието (Седмо, основно, преработено и допълнено издание)*. София: Ромина.
- Закон за данъка върху добавената стойност, посл. изм. ДВ бр. 85/24.10.2017 год. (1 Януари 2007 г.).
- Закон за счетоводството, посл. изм. ДВ бр.85/24.10.2017 год. (1 Януари 2016 г.).

- Министерство на финансите. (2013). Концепция за въвеждане на режим "Касова отчетност на ДДС" в националното данъчно законодателство. *Бюджетът*(11), 13-24.
- Национален статистически институт. (2008). *Класификация на икономическите дейности*. София.
- Начева, Р. (11-17 юли 2005 г.). Отчитане на разчетите с бюджета. *Делова седмица*(28), стр. 11.
- Петров, Л. (2011). *Основи на счетоводството (Пето, преработено и допълнено издание)*. София: Мартилен.
- Правилник за прилагане на закона за данъка върху добавената стойност, посл. изм. ДВ бр.24/21.03.2017 год. (1 Януари 2007 г.).
- Рангелов, Е. (2012). Счетоводно отчитане на данъците. *Счетоводство плюс*(8), 11-14.
- Рангелов, Е. (2014). Документиране и счетоводно отчитане на данъка при специалния режим "Касова отчетност на ДДС". *Актив*(1), 2-4.
- Ранкова, М., Атанасова, Т., & Харлакова, И. (1990). *Английско-български речник (Второ стереотипно издание)* (Том. II (М-Z)). (Д. Спасов, & С. Сербезова, Ред.) София: Наука и изкуство.