



ПРАВНИ И СЧЕТОВОДНИ АСПЕКТИ НА ДАНЪК „УИКЕНД“ ПО ЗАКОНА ЗА ДАНЪК ВЪРХУ ДОБАВЕНАТА СТОЙНОСТ

Валентина Станева¹, Любка Ценова²
valiastaneva@abv.bg, lubka_tzenova@abv.bg

¹ВТУ „Тодор Каблешков“, гр. София, ул. „Гео Милев“158,
²МВБУ, гр. Ботевград, ул. „Гурко“ 14,
РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ

Ключови думи: данък уикенд, разходи в натура, лично потребление, дълготрайни активи, пропорционално приспадане на данък.

Резюме: С приетите изменения в Закона за данък добавена стойност (ДВ бр. 97/2016 г.), в Република България се прецизира прилагането на данък „уикенд“. Целта е да се създаде механизъм за облагане на личното ползване на фирмени активи, отчитани под формата на разходи в натура, свързани със собствени, наети или предоставени за ползване такива. Направените изменения и допълнения в данъчното законодателство са обосновани с необходимостта от хармонизиране на нашето данъчно законодателство с изискванията на Директива 2006/112/ЕО (относно общата система на данъка върху добавената стойност) и с решения на Съда на Европейския съюз, засягащи косвеното облагане.

Към момента няма създадена методика за прилагане на новите закони изисквания към личното ползване на фирмени активи. Продължава и неяснотата около неговото правно прилагане и счетоводно отразяване. Съгласно указанията, дадени от НАП, има три алтернативни правни възможности, от които данъчно задължените лица могат да се възползват, ако са решили да използват стока за лични нужди, включена в стопанските им активи. Възможностите са да не се приспада данъчен кредит, да приспадат данъчен кредит, пропорционално на използването им в независимата икономическа дейност, както и да приспада данъчен кредит за стоката и за съпътстващите ползването ѝ разходи и да начисляват данък за доставката за лични нужди.

Целта на настоящия доклад е да се предложат възможни варианти за коректно правно и счетоводно интерпретиране на данък „уикенд“ по ЗДДС.

В настоящата разработка разглеждаме правната регулация и счетоводното прилагане на данъка върху разходи за лични нужди по смисъла на Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС). Придобилият в ежедневието популярност данък с наименованието „данък уикенд“, намира нормативна опора и съответно различно наименование в нормативните актове, в които е уреден. За целите на облагането с ДДС той е обвързан с „личното ползване“ на активи и/или услуги от данъчно задължените лица или техен персонал.

Правното основание за възникване на този данък е чл. 16 (1) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета относно общата система на данъка върху добавената стойност¹. Европейският законодател предвижда, че „Употребата от данъчнозадължено лице на стоки, представляващи част от неговите стопански активи, за **лични нужди** /private use/ или за нуждите на персонала му, или безвъзмездното разпореждане с такива стоки, или по-общо тяхната употреба за цели извън предмета на стопанската дейност на лицето, когато дължимият ДДС за тези стоки или техни съставни части е подлежал изцяло или частично на приспадане, се третира като възмездна доставка на стоки“².

В българският ЗДДС, стопанските активи, ползвани за лични нужди /ако използваме терминологията на Директива 2006/112/ЕО на Съвета/, намира законодателна опора в разпоредбата на чл. 6 от ЗДДС относно стоките и в разпоредбата на чл. 9 от ЗДДС относно услугите. Обединяващото в двата законови текста е съдържанието на понятието “възмездна доставка“. Законодателят предвижда, че отделянето или предоставянето на стоката и/или услуга за лично ползване или употреба на данъчно задълженото лице, на собственика, на неговите работници и служители или за цели, различни от независимата икономическа дейност на данъчно задълженото лице, при условие, че при производството, вноса или придобиването ѝ е приспаднал данъчен кредит изцяло, частично или пропорционално на степента на използване за независима икономическа дейност“³. Сравнителният анализ на редакцията на разпоредбата на чл. 6, ал. 1, т. 1 и чл. 9, ал. 1, т. 1 от ЗДДС е видно, че законодателят е въвел, считано от 1 януари 2017 г. малки редакционни промени в чл. 6, ал. 1, т. 1 от ЗДДС. Докато в свързаната разпоредба на чл. 9, ал. 3, т. 1 от ЗДДС, не е направена никаква законодателна промяна.

Логично се поставя въпросът, защо в българското законодателство разпоредбата на чл. 16 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета не е транспонирана към момента на приемането на България за държава членка на ЕС или в един по-късен момент? На този въпрос, отговор трябва да дадат съответните държавни институции, отговорни за транспониране на европейското законодателство във вътрешното право.

Ако проследим законодателното решение в ЗДДС по отношение на данъчното облагане с активи и услуги за лично ползване до 1 януари 2017 г. и след тази дата, установяваме, че до 1 януари 2016 г. фирмите имаха право на данъчен кредит /т.е. да си получат обратно/ 100 % платеният ДДС за доставки на стоки или услуги, свързани с фирмените коли, както и други активи, когато те се ползваха през почивните/празничните дни от лицата, на които фирмата ги е предоставила. Европейската комисия в писмо от 2015 г. уведомява българската държава, че тя трябва да предприеме необходимите законодателни промени, за да приведе вътрешното законодателство с изискванията на чл. 16 (1) на Директивата 2006/112/ЕО на Съвета на ЕС.

Позовавайки са на чл. 26, т. 1, б. „а“ от Директива 2006/112/ЕО на Съвета, Министерство на финансите взема крайното решение от 1 януари 2016 г. да не възстановява изобщо платеният ДДС, в случаите описани в предходното изречение, когато колите и/или активите се ползват за лични цели.

Поради натиск от страна на бизнеса, министерство на финансите информира заинтересованите среди, че България отправя искане до Европейската комисия за дерогация на посочения текст от Директивата специално за страната. В тази дерогация

¹ ОВ L 347, 11.12.2006 г., ... Директива (ЕС) 2016/856 на Съвета от 25 май 2016 година ОВ L 142, 31.5.2016, р. 12.

² За научна прецизност отбелязваме, че разпоредбата е напълно нова и не е била част от съдържанието на Директива 77/388/ЕИО, отм. с Директива 2006/112/ЕО на Съвета.

³ Ср. чл. 6, ал. 1, т. 1 и чл. 9, ал. 3, т. 1 от ЗДДС.

се иска да бъде разрешено на България да възстановява до 50% от платеният ДДС за доставки на стоки или услуги, свързани с фирмените коли и/или други активи и услуги, ползвани за лични цели през почивните /празничните дни, подобно на разрешението, което ползва Румъния.

Каква дерогация ползва Румъния?

На заседание, състояло се на 27 януари 2015 г., Съветът на министрите на финансите на ЕС /ECOFIN/ взема решение за одобряване искането на Румъния за продължаване действието на правото за приспадане на данъчен кредит до 50 % за пътни превозни средства, когато те се придобиват, внасят, наемат и отдават под наем в рамките на Общността. Това право се разпростира и върху разходите, свързани с превозните средства, в това число на горивото, когато превозните средства не се използват изключително за бизнес цели. Тази дерогация е предвидено да се прилага до 31 декември 2017 г. , но тя на практика продължава действието на дадена преди това дерогация на Румъния, която е изтекла на 31 декември 2014 г.

Известен е резултатът от искането за дерогация, направено от България. То не е одобрено от държавите членки. Логичният въпрос е, защо и с какво България е различна от Румъния при ползване на активи и услуги за лични нужди /private use/.

Трябва да отбележим, че в ЗДДС на Румъния към момента на искане на дерогация съществува текст, който предвижда правото за приспадане на данъчен кредит до 50 % за пътни превозни средства, докато в законът по ДДС на България няма такава разпоредба.

Счетоводно отразяване на активи и/или услуги, за които предприятията имат право на възстановяване на ДДС, когато те се ползват извън рамките на установеното работно време и следват общия режим на данъчно облагане, се свежда до три принципни варианта на използване, когато те нямат пълна или имат само частична връзка с извършваната от лицето независима икономическа дейност.

Когато стоки се използват едновременно за стопанска дейност и за лични цели, данъчно задълженото лице има право на следният избор за целите на ДДС:

Първи вариант - да ги изключи от своята стопанска дейност, с което ги изключва от облагане с ДДС (т.е. запазва ги за лично ползване);

Втори вариант - да ги включи изцяло в своята стопанска дейност;

Трети вариант - да ги включи в своята стопанска дейност само до степен, до която те са използвани за целите на стопанската дейност.

В случаите, когато е налице отделяне за лични нужди на стока, за която не е ползван данъчен кредит, нормално е да не се начислява данък върху добавената стойност, за да няма двойно данъчно облагане. Ако лицето е включило дадена стока в стопанските си активи, за която не е упражнило право на приспадане на данъчен кредит, защото е считало, че същата ще се използва за освободени доставки - например закупеният недвижим имот да се използва за отдаване под наем, или лицето е считало, че активът ще се използва за лични нужди. При използването на актива за лични нужди на собственика или неговия персонал и с оглед на факта, че не е ползван данъчен кредит за консумативи и/или режимни разходи, изразходвани при ползването на актива за лични нужди, тогава не следва да се начислява данък върху добавената стойност.

Ползването на активи винаги се съпътства с изразходването на финансови средства за стоки или услуги (напр. консумативи, режимни разходи). Ако се използва автомобил за лични нужди, собственика изразходва горива, масла или резервни части, а при недвижим имот, съответно ток, вода, комуникации или парно. В зависимост от това, дали за тези стоки и услуги е упражнено правото за ползване на данъчен кредит или не е упражнено такава, то те се включват или изключват от състава на преките

разходи при формирането на данъчната основа за доставката на услуга по предоставяне на ползването на актива.

Безвъзмездните доставки по правило са извън обхвата на облагането с данък върху добавената стойност⁴. Като изключение от правилото се допуска облагане на безвъзмездни доставки при условията на лично ползване, което има за цел да приравни данъчните последици с тези за крайно потребление. Поради това, като възмездни и облагаеми с данък върху добавената стойност следва да се третира само тези доставки на стоки и услуги за лично потребление от собственик и/или персонал, за които при придобиването им или потребяването им е приспаднал данъчен кредит. Например при ползването на недвижим имот или автомобил, за включване в данъчната основа на преките разходи, свързани със стоката и/или услугата, същите се включват като преки разходи само на стоките и услугите, за които е ползван данъчен кредит.

В случая, когато данъчно задълженото лице при придобиването на данъчен актив е избрало **първият** вариант – изцяло лично ползване (например автомобил), то тогава не се приспада данъчен кредит, независимо от факта, че актива може да се използва за целите на икономическата дейност. В този случай не следва да се начисляват амортизационни разходи.

Ако е избран **вторият** вариант, като е упражнено право на приспадане на данъчен кредит за начислен данък за получени доставки на стоки, **включени в стопанските активи**, са възможни няколко следните варианти – упражнено право на данъчен кредит в пълен размер, в пропорционален размер с отлагане или с незабавно упражняването на данъчен кредит. Когато е упражнено право на данъчен кредит в пълен размер за актива, лицето е длъжно да начисли данък при предоставянето на ползването на актива или на съответната част от него, за която е ползван данъчен кредит, за лични нужди на собственика или персонала пропорционално на размера на ползването, като за данъчното третиране и определяне на данъчната основа на доставката на услугата за ползване за лични нужди се прилага процедура за определяне степента на ползване за лични нужди. Лицето има правна възможност за последващи корекции, ако личното ползване е трайно и относително стабилно, да избере данъчното третиране във връзка с личното ползване да се извърши чрез корекция на приспаднатия данъчен кредит с прилагане на съответната на ползването пропорция между стопанската дейност и личните нужди.

Когато е упражнен данъчен кредит за актива в пропорция, съответна на съотношението на ползване за стопанската дейност и за лични нужди, лицето не следва да начислява данък за личното ползване на актива. Например, ако при покупка на актив е заплатен данък в размер на 4000 лева и предварително намерение да се ползва за лични нужди в съотношение 20:80 съответно за лично-служебно ползване, лицето може да приспадне данъчен кредит в размер на 3200 лв.

В практиката е възможно да възникне като казус случай, при който актив, чието използване е до такава степен смесено и трудно разграничимо, че проследяването и разделянето на стопанското от частното ползване е практически невъзможно или прекомерно затруднено, например едностайно жилище, в което лицето едновременно живее и работи. Тогава е разумно използването на равното разделяне на стопанското и частното ползване, т.е. ползване на право на данъчен кредит в размер 50 на сто от начисления данък, като не се начислява данък за личното ползване, освен ако не е налице драстична промяна, например активът се ползва в бъдеще само за лични нужди.

Ако данъчно задължено лице е избрало да приложи **третият** вариант, като включи даден актив/стока в нетекущите/текущите активи на предприятието, но само за

⁴ Вж. чл. 2 от ЗДДС и чл. 2 от Директивата за ДДС.

частта от нея, която ще се използва ефективно за стопанска дейност, то частта от стоката извън тези активи не попада в приложното поле на системата за облагане с данък върху добавената стойност. Следователно за невключената част в активите на предприятието, която се използва за лични нужди, не се начислява ДДС.

Например данъчно задължено лице е закупило сграда, етаж от която е включен в активите му, а другият етаж – не. В случай, че невключеният в активите на данъчно задълженото лице етаж се ползва за лични нужди, това ползване е извън приложното поле на системата на данъка върху добавената стойност, не се третира като доставка и данък върху добавената стойност не следва да се начислява.

Това обичайно са твърде редки случаи, доколкото това е възможно единствено относно активи, които имат обособими и разграничими части, каквито по правило са недвижимите имоти.

За онагледяване на разгледаните варианти, ще предложим примерни счетоводни записвания за активи, закупени след 01.01.2016 г., с примерен актив - машина, придобита на стойност 4000 лв. с включен ДДС.

Първи казус Предприятието не приспада данъчен кредит при придобиване на актив, който ще се използва за лични цели, и не начислява ДДС във връзка с неговото използване за лични нужди.

Последователността на счетоводните записвания е както следва:

Когато данъчно задълженото лице закупува актив на обща стойност 4 000 лв. с включен ДДС в размер на 800 лв., ръководството на предприятието може:

- ❖ да включи целия размер на начисления ДДС като елемент от цената на придобиване на актива (на основание т. 4 от Счетоводен стандарт 16 „Дълготрайни материални активи“). В този случай счетоводните записвания са:

Д-т с-ка Машини	4 000 лв.
К-т с-ка Доставчици	4 000 лв.

- ❖ да начисли ДДС като текущ счетоводен разход:

Д-т с-ка Машини	3 200 лв.
Д-т с-ка Непризнат ДДС	800 лв.
К-т с-ка Доставчици	4 000 лв.

- ❖ да третира начисления от доставчика на актива ДДС като вземане на дружеството от собственика или от лицето, което използва актива за лични нужди:

Д-т с-ка Машини	3 200 лв.
Д-т с-ка Сметка на собственика/ползвателя	800 лв.
К-т с-ка Доставчици	4 000 лв.

Втори казус Предприятието упражнява правото на данъчен кредит за придобития актив в пропорция, съответстваща на ползването на актива за стопанска дейност и за лични нужди, и не начислява ДДС при използването му за лични нужди.

Последователността на счетоводните записвания е както следва (параметрите на примера са както при първи казус):

Ръководството на предприятието е определило съотношение, отчитащо ползването на актива за стопанската дейност и за лично потребление – 80:20.

- ❖ ако целият размер на начисления ДДС е отразен в цената на придобиване на актива съгласно Счетоводен стандарт 16 „Дълготрайни материални активи“, счетоводните операции, отразяващи придобития актив и ползвания данъчен кредит, са:

Д-т с-ка Машини	2 560 лв. (= 80% * 3200 лв.)
Д-т с-ка ДДС покупки	640 лв.

К-т с-ка Доставчици	3 200 лв.
Д-т с-ка Машини	800 лв. (= 20%*3200 лв.+(800 лв. – 640 лв.))
К-т с-ка Доставчици	800 лв.

Този счетоводен запис следва да намери отражение в Дневника за покупки.

Цената на придобиване на актива е отразена в две отделни счетоводни операции за улесняване отразяване на актива в Данъчния амортизационен план и в Счетоводния амортизационен план.

❖ ако предприятието третира начисления от доставчика на актива ДДС като текущ счетоводен разход, то счетоводните записвания са:

Д-т с-ка Машини	2 560 лв. (= 80%*3200 лв.)
Д-т с-ка ДДС покупки	800 лв.
К-т с-ка Доставчици	3 200 лв.
Д-т с-ка Машини	640 лв.
Д-т с-ка Непризнат ДДС	160 лв.
К-т с-ка Доставчици	800 лв.

Този счетоводен запис следва да намери отражение в Дневника за покупки.

❖ при отчитане частта от данъка, свързан с личното ползване, като на вземане от собственика счетоводните записвания са:

Д-т с-ка Машини	2 560 лв. (= 80%*3200 лв.)
Д-т с-ка ДДС покупки	800 лв.
К-т с-ка Доставчици	3 200 лв.
Д-т с-ка Машини	640 лв.
Д-т с-ка Сметка на собственика/ползвателя	160 лв.
К-т с-ка Доставчици	800 лв.

Този счетоводен запис следва да намери отражение в Дневника за покупки.

В заключение, следва да се отбележи, че в практиката възникват много и различни казуси, които не могат да бъдат обхванати в тяхната цялост. Темата остава дискуссионна и открита за обсъждания между счетоводителите и бизнеса, в предвид на факта, че все още няма богата практика, методологията по прилагането на данъка е противоречива и указанията на НАП не дават отговор на много от възникналите въпроси. Придържането към юридическата аргументация е задължителен елемент от правилната счетоводна интерпретация по приложението на ЗДДС, относим към данъка върху разходи за лични нужди.

ЛИТЕРАТУРА:

[1] Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност, ОВ L 347 от 11.12.2006 г.

[2] Закон за данък върху добавената стойност, Обн. в ДВ бр. 63/04.08.2006 г., посл. изм. и доп. в ДВ бр. 97/06.12.2016 г.

[3] Национални счетоводни стандарти, Обн. в ДВ бр. 30/07.01.2005 г., посл. изм. в ДВ бр. 3/12.01.2016 г.

LEGAL AND ACCOUNTING ASPECTS OF "WEEKEND" TAX ACCORDING TO LAW ON VALUE ADDED TAX

Valentina Staneva¹, Lubka Tzenova²
valiastaneva@abv.bg, lubka_tzenova@abv.bg

¹*Todor Kableshkov University of Transport; 158 Geo Milev Str., Sofia;*

²*International Business School, 14 Gurko Str., Botevgrad;
REPUBLIC OF BULGARIA*

Key words: *weekend tax, in-kind expenses, personal consumption, fixed assets, proportional tax deduction.*

Abstract: *With the amendments to the Law on Value Added Tax (State Gazette No. 97/2016), the application of the "weekend" tax is specified in the Republic of Bulgaria. The objective is to create a mechanism for the taxation of the personal use of company assets, reported as costs in-kind related to their own, hired or made available for use. The amendments made to tax legislation are justified by the need to harmonize our tax legislation with the requirements of Directive 2006/112 / EC (on the common system of value added tax) and with rulings of the Court of Justice of the European Union concerning internal taxation.*

At present, there is no methodology for applying the new legal requirements to the personal use of company assets. The uncertainty surrounding its legal application and accounting coverage continues. According to the instructions given by the National Revenue Agency (NRA), there are three alternative legal options from which taxable persons may benefit if they have decided to use a commodity for personal needs, included in their business assets. The possibilities are not to deduct tax credit, to deduct tax credit proportionally to their use in independent economic activity, and to deduct tax credit for the commodity and its accompanying costs and to charge tax for delivery for personal needs.

The purpose of this report is to propose possible options for a correct legal and accounting interpretation of the "weekend" tax under the VAT Act.