



СЧЕТОВОДНО ОТЧИТАНЕ И ДАНЪЧНО ТРЕТИРАНЕ НА СПЕДИТОРСКАТА УСЛУГА

Емилия ВАЙСИЛОВА

emvais@yahoo.com

главен асистент, ВТУ "Т. Каблешков", 1574 София, ул. „Гео Милев” 158

БЪЛГАРИЯ

Резюме: *Приемането на България в Европейския съюз доведе до множество промени в данъчното законодателство на страната. Тези промени наложиха нов подход към данъчното третиране на спедиторската услуга по Закона за данък върху добавената стойност. В настоящата разработка се разглежда въпроса свързан с извършването на спедиторската дейност, както при осъществяване на международен транспорт на стоки, така и при транспорт на стоки между държави-членки на Европейския съюз. Особено внимание се отделя на данъчното третиране на този вид дейност.*

Ключови думи: *спедиционна услуга, данъчно облагане на спедицията, счетоводно отчитане на спедицията*

ВЪВЕДЕНИЕ

С приемането на България в Европейския съюз се извършиха редица промени в данъчното законодателство на страната. Законът за данък върху добавената стойност (ЗДДС) и Правилникът за неговото прилагане (ППЗДДС) бяха изцяло преработени. Във връзка с това настъпиха значителни промени по отношение на данъчното третиране на спедиторската услуга, която се приравни с данъчното третиране на транспортната услуга. С настоящата разработка ще направим опит да внесем яснота по някои въпроси, свързани с тази услуга, като се позовем на разпоредбите в ЗДДС и ППЗДДС.

По своята същност спедиторската дейност е вид търговска дейност, осъществявана в сферата на услугите. Тя намира голямо приложение както при международната търговия така и при търговията осъществявана между страните членки на Европейския съюз, а понякога и на територията на страната.

Правният статут на спедитора и спедиционния договор е регламентиран с чл. 361 до чл. 366 на Търговския закон (ТЗ). В

него е посочено, че „**със спедиционният договор спедиторът се задължава срещу възнаграждение да склучи от свое име за сметка на доверителя договор за превоз на товар**”. От така даденото определение става ясно, че по своята същност спедиционния договор е близък до комисионния договор. Разликата е само в конкретизацията на неговия предмет, а именно *превоз на товари*. Вземайки предвид тези сходства законодателят уточнява, че за неуредените в глава двадесет и пета ”Спедиционен договор” въпроси, се прилагат разпоредбите свързани с комисионния договор.

От гледна точка на правото спедиционната сделка е търговска сделка със спомагателен характер. Конкретното съдържание на същата е тясно свързано с търговския договор, по силата на който се извършва превоз на товари. Услугата, извършвана по силата на спедиционния договор, е комплекс от дейности, който включва митнически, застрахователни, организационни, логистични, складови, превозни и прочие услуги. Дейностите, които следва да бъдат

извършени, ще зависят от конкретното съдържание на спедиционния договор.

Поради голямото разнообразие на случаите в стопанската практика, в ТЗ с чл. 363 е дадена възможност на спедитора да възлага извършването на действията по чл. 361 на друг спедитор без да е овластен за това от доверителя. В случай, че доверителят е дал указания за пътя и начина на превоза, както и за подбора на превозвачите и евентуални следващи спедитори, спедиторът е задължен стриктно да ги спазва.

Най-общо спедиционните договори могат да се сведат до формиране на три сделки:

» между спедитора и доверителя (товародателя) във връзка с прехвърлянето на правата върху договорирания превоз;

» между спедитора и превозвача (превозвачите);

» между спедитора и доверителя по повод на полагащото се вознаграждение за услугата.

СЧЕТОВОДНО ОТЧИТАНЕ НА СПЕДИТОРСКАТА ДЕЙНОСТ

При счетоводното отчитане на спедиторската дейност се използват основни счетоводни сметки. Такива са сметките за:

» **Доставчици.** Те се използват за отчитане на разчетите, възникващи с превозвачите и други предприятия, за оказаните от тях услуги;

» **Разходи.** Използват се сметките за разходи по икономически елементи, като по тях се отразяват разходите свързани с осъществената спедиторска дейност. Ако е необходимо могат да се използват и сметки Разходи за дейността. В случай, че спедиторската фирма извършва няколко вида дейности към сметка Разходи за основна дейност могат да бъдат разкрити подсметки, разграничени по критерии възприети със счетоводната политика.

» **Приходи от продажби.** Сметката, чрез която се отчитат постъпленията от оказваните спедиторски услуги, а също така и чрез която се отчита финансовия резултат от тази дейност е сметка Приходи от продажби на услуги.

Основните счетоводни записвания свързани с осъществяване на спедиторската дейност са следните:

1. За отразяване на получения/начисления приход въз основа на издадена фактура за оказана спедиторска услуга:

*Д-т с/ка Парични средства /Клиенти/
К-т с/ка Приходи от продажба на услуги*

В случай, че фирмата дължи ДДС за продажбите в счетоводната статия ще се кредитира и сметка **Начислен данък за продажбите.**

2. За изписване на спедиторската услуга по себестойност:

*Д-т с/ка Приходи от продажба на услуги
К-т с/ки Разходи по икономически елементи*

или

К-т с/ка Разходи за основна дейност

3. За отразяване на крайния финансов резултат сметка **Приходи от продажба на услуги** се приключва със сметка **Печалба и загуба от текущата година.**

ДАНЪЧНО ТРЕТИРАНЕ НА СПЕДИТОРСКАТА ДЕЙНОСТ ПО ЗДДС

Основното, което трябва да се има предвид при облагането на този вид дейност по ЗДДС (в сила от 01.01.2007 г. с последвали множество изменения по този въпрос в ДВ, бр. 3, бр. 16, бр. 108 от 2007г., бр. 39 от 2008 г.) е, че спедиторската услуга има ново съдържание. В действащият до началото на 2007 г. закон, спедиторската услуга се определяше в чл. 19 като: „**организиране на международен транспорт срещу насрещна престация**”.

С други думи спедиторската услуга се свързваше единствено и само с международната търговия, т.е. облагаема доставка с данъчна ставка нула.

При сега действащия ЗДДС спедиторската услуга, която се извършва в рамките на Европейския съюз не се третира като международна търговия. Поради това облагането на услугата с ДДС е различно и е в зависимост от вида на доставката, която обслужва конкретният договор.

Дефиниция на спедиторската услуга, за целите на облагането с ДДС, е дадено на три места - в чл. 22, ал. 6, в чл. 30, ал. 3 на закона и в чл. 6, ал. 5 на ППЗДДС. Определението и в трите случая е почти идентично, но е посочено с цел поясняване на предходни

алинеи от съответните членове - „услуга по организиране, осъществяване или обслужване на транспорт на стоки между държави-членки (респективно на международен транспорт), което включва предоставянето на транспортна услуга като основна доставка и предоставянето на съпътстващи доставки във връзка с тази транспортна услуга като транспортна обработка, обработка на документи, складиране и застраховане”.

Почти невъзможно е да се опишат всички случаи на спедиторски услуги, които биха възникнали в реалния стопански живот, но в настоящата разработка ще се опитаме да разгледаме най-характерните като ги подкрепим с примери.

При разглеждане на въпроса за данъчното облагане на спедиторската услуга по ЗДДС главното е да се определи мястото на изпълнение на услугата. Съгласно разпоредбата на чл. 21, ал. 2, т. 2 от ЗДДС, общото правило за определяне на мястото на изпълнение на транспортна услуга е мястото, където се извършва същата от гледна точка на реализирания пробег. Трябва да отбележим, че съгласно чл. 22, ал. 5 от закона *спедиторските услуги* във връзка с транспорт на стоки между държави-членки, *се приравняват на услуги по транспорт на стоки* между държави-членки. По същия начин в чл. 30, ал. 2 за целите на закона *спедиторските услуги* оказвани във връзка с международен транспорт на стоки *се приравняват на услуги по международен транспорт на стоки*.

Когато се разглеждат **спедиторски услуги, оказвани във връзка с транспорт между България и държави-членки**, тогава мястото на изпълнение на услугата се определя по правилата на **чл. 22** от закона. За доизясняване на тези правила се прилагат и разпоредбите регламентирани с чл. 6, ал. 3 и 4 от ППЗДДС, които третираят определянето на мястото на изпълнение на спедиторските услуги, оказвани във връзка с транспорт между държави-членки.

Основното правило заложено в чл. 22, ал. 1 и 3 е, че мястото на изпълнение при доставка на спедиторска услуга между държави-членки на ЕС е държавата в която започва транспорта на стоките. В ал. 2 и 4 на същия член е посочено изключението от това правило, а именно: когато получателят на доставката е лице, регистрирано за целите на ЗДДС в

държава-членка, различна от тази в която започва транспорта, мястото на изпълнение на доставката на спедиторската услуга е държавата-членка издала идентификационния номер по ДДС на получателя.

Нека разгледаме следната ситуация: Извършен е транспорт на стоки по направлението България – Чехия. За извършването на превоза, с ползване на спедиторска услуга, има два варианта:

Първи вариант: Българската фирма, като доставчик на стоката е сключила договор с българска спедиторска фирма за организиране и осъществяване на транспорта на стоките.

Втори вариант: Чешката фирма, като клиент и получател на стоката, сключва договор с българска спедиторска фирма за организиране и осъществяване на транспорта на стоките.

При първия случай получател на спедиторската услуга е българската фирма – доставчик на стоките. Мястото на изпълнение на доставката на спедиторската услуга ще бъде България (чл. 22, ал. 1) и спедиторската фирма във фактурата, която ще издаде на получателя на услугата й, ще начисли данък по ставката, която действа в страната, т. е. 20 %.

При втория вариант е налице доставка с място на изпълнение извън територията на страната, тъй като получател на спедиторската услуга е чешката фирма. Мястото на изпълнение на доставката на спедиторската услуга ще бъде територията на Чехия. Подобна доставка, не е нито освободена нито облагаема с нулева ставка. За нея спедиторската фирма ще издаде на чешкия си контрагент фактура по чл. 114 от ЗДДС, без да начисли данък. Във фактурата ще посочи идентификационния номер на чешката фирма, основанието за неначисляване на данъка (в случая чл.22, ал. 2) и това, че той се дължи от получателя на услугата й. Тази доставка на услуга спедиторът следва да декларира във VIES-декларацията, съгласно изискванията заложени в чл. 117, ал. 2, т. 4, б. „б” от ППЗДДС, понеже получателят на услугата е лице регистрирано за целите на ДДС в друга държава-членка. Данък за доставката на спедиторската услуга ще начисли чешкият й получател, който е задължен да направи това по силата на обърнатото данъчно задължение. Независимо, че доставката е с място на

изпълнение извън територията на страната, за доставчикът на спедиторската услуга възниква право за приспадане на данъчен кредит за стоките и услугите, които е използвал при осъществяване на услугата. Правото на приспадане на данъчен кредит възниква и се упражнява при общите разпоредби на закона и е на основание чл. 69, ал. 2.

В случай, че транспортирането на стоките по направлението България-Чехия, е свързано с транспорт на стоки между две места на територията на страната, спедиторът трябва да притежава документи с които да удостовери, че транспортът на стоките на територията на страната е пряко свързан с транспорта на стоките по горното направление.

По същата логика ще се третира спедиторска услуга при която българска спедиторска фирма организира и осъществява транспортиране на стоки между две държави-членки, примерно по направлението Гърция-Румъния. Тогава спедиторът ще издаде фактура по чл. 114 от ЗДДС без да начисли данък, тъй като услугата, която е оказал е с място на изпълнение извън територията на страната. Във фактурата ще посочи идентификационния номер на гръцката или румънската фирма в зависимост от това с коя от двете е сключен договор за осъществяване на спедицията, основанието за неначисляване на данъка (чл. 22, ал. 4) и това, че той се дължи от получателя по услугата.

Подобна е ситуацията и когато спедитора е лице, което не е регистрирано по ЗДДС и е установено на територията на друга държава-членка (както е в горния пример), а получателят на услугата е регистрирано по закона лице. Тогава се попада в хипотезата на чл. 82, ал. 2, т. 3, според който, когато доставчикът не е регистрирано по закона лице и е установено на територията на друга държава-членка, данъкът е изискуем от получателя по доставката. Спедитора ще издаде фактура по чл. 114 за стойността на услугата която е извършил, без да посочва данък (съгласно чл. 113, ал. 9), а получателят сам ще си начисли данъка. Начисляването на този данък ще се извърши с протокол, съгласно чл. 117, ал. 2 от ЗДДС. Протоколът с който получателят си самоначислява данък, се вписва в дневника за продажбите за периода през който е издаден, съгласно разпоредбите на чл. 124, ал. 2 от закона. За начисления

данък възниква право на приспадане на данъчен кредит, което право се упражнява като протоколът с който е начислен данъка се включва и в дневника за покупките за същия период.

От всичко казано до тук и от разгледаните примери можем да направим следното обобщение. Когато българска спедиторска фирма, независимо дали е регистрирана или не по ЗДДС, продава своята услуга на контрагент от друга държава-членка (регистрирана по закона) задължението за начисляване на данък възниква за получателя на услугата. В случай, че българският спедитор е регистриран по ЗДДС, а контрагента от държавата членка – получател на услугата не е регистриран, то данъкът следва да се начисли от спедитора. Ако спедиторската фирма (регистрирана по ЗДДС) продава своята услуга на българска фирма, тогава задължението за начисляване на ДДС възниква за спедитора и той ще начисли в издадената от него фактура 20 % ДДС.

Когато става въпрос за **спедиторска услуга осъществявана във връзка с международен транспорт**, тогава същата попада в хипотезата на **чл. 30** от ЗДДС. Този член не поставя изисквания по отношение на получателя на доставката, а само по отношение на направлението на превоза. С други думи когато се оказва спедиторска услуга, свързана с международен транспорт, винаги се прилага нулева ставка. При това няма значение дали получателя по доставката на спедиторска услуга е българско регистрирано или нерегистрирано лице или лице извън Европейския съюз.

Съгласно разпоредбата на чл. 30 с нулева ставка се облагат спедиторските услуги, когато превозът се извършва:

» от място на територията на страната до територията на трета страна или територия, или до територията на островите, образуващи автономните области Азори и Мадейра, или

» от територията на трета страна или територия, или от територията на горепосочените острови, до мястото на територията на страната, или

» между две места на територията на страната, когато е част от превоз по т.1 и 2.

За да се докаже, че доставка на спедиторска услуга с място на изпълнение на територията на страната, е оказвана във връзка с международен транспорт по чл.30, доставчикът следва да разполага с набор от

документи, посочени в чл. 36, ал. 5 от ППЗДДС. Такива документи са:

1. копие от транспортен документ за международен превоз, във връзка с който са оказани спедиторските услуги, а при липса на единен международен транспортен документ – алтернативно:

а) копие от писмена митническа декларация, показваща мястото в страната където стоката е била оформена като месна стока при вноса;

б) копие от митническите документи, удостоверяващи приключването на митническите формалности – в случаите на внос по чл. 16, ал. 3 от закона;

в) копие от документа по чл. 21, ал. 1, т. 1 (писмена митническа декларация, в която доставчикът е вписан като износител на стоките, заверена от изходно митническа учреждение);

г) копие на документа по чл. 21, ал. 2, т. 3 (писмено потвърждение от получателя, удостоверяващо пристигането на стоките на територията на трета страна);

д) копие от транзитна митническа декларация за превоз между две митнически учреждения.

2. фактура за спедиторските услуги по организиране, осъществяване или обслужване на международен транспорт и включените в същия дейности по попълването претоварване, складиране, застраховане и митническо оформяне.

При документирани на услугата от страна на спедиторската фирма, във фактурата която тя ще издаде по чл. 114 от ЗДДС следва да се посочи основанието за прилагането на нулева ставка. В случая такова основание е чл. 30 от закона.

Възможно е да се извършат и **спедиторски услуги, които не са нито услуги по чл. 22 от ЗДДС, нито услуги по чл. 30 от закона**. Подобни услуги са регламентирани с **чл. 5, ал. 2 от ППЗДДС**. Това са услуги оказвани във връзка с международен транспорт между:

трета страна/територия и трета страна/територия, или

трета страна/територия и друга държава-членка или

друга държава-членка и трета страна/територия.

Тези услуги са с място на изпълнение извън територията на страната, във връзка с което за тях не се начислява данък. В разпоредбата на чл. 5, ал. 2 е пояснено, че мястото на изпълнението им се определя по реда на чл. 21, ал. 2, т. 2 от закона. В издадената от спедитора фактура като основание за неначисляване на данъка се посочва този член. В същото време за спедитора възниква правото за приспадане на данъчен кредит за получените стоки или услуги, използвани при осъществяване на спедиторските услуги. Това право възниква на основание чл. 69, ал.2 от закона.

За илюстрация на подобна услуга ще разгледаме следната ситуация: Българска спедиторска фирма е сключила договор за извършване на спедиционна услуга с турска фирма по организиране и осъществяване на превоз на стоки за направлението Турция-Русия. За маршрута Турция-България спедитора ползва турски превозвач, а за маршрута България-Русия български превозвач. При това положение в България стоката се пренатоварва. Спедитора фактурира на своя турски клиент извършената услуга по транспорта на стоката за целия маршрут (Турция-Русия). Независимо, че транспорта преминава през територията на страната и въпреки пренатоварването на стоките в България, на основание на чл. 5, ал. 2 от ППЗДДС мястото на изпълнение на услугата се определя по реда на чл. 21, ал. 2, т. 2 от закона. Мястото на изпълнение на тази услуга е Турция, т. е. извън територията на страната и за нея не се начислява данък. Спедитора ще издаде фактура на турския си контрагент по чл. 114 и в нея ще посочи като основание за неначисляване на данък чл. 21 от закона.

При вариант на ползване на двама спедитори – един за маршрута Турция-България и друг за маршрута България-Русия, тогава данъчното третиране и на двете спедиционни услуги попада в хипотезата на чл. 30 от закона.

ЛИТЕРАТУРА:

[1] Закон за данък върху добавената стойност – в сила от 01.01.2007 г.

[2] Правилник за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност – в сила от 01.01.2007 г.

ACCOUNTANCY REPORTING AND TAX TREATMENT OF THE SHIPPING SERVICE

Emilia VAISILOVA

Higher School of Transport "T. Kableshkov", "Geo Milev" Street 158, 1574 Sofia
BULGARIA

Abstract: *The accepting of Bulgaria in European Union led to many changes connected with the country's tax legislation. These changes require a new approach to the tax treatment of chipping service in Law for Value Added Tax. The present work scrutinizes question connected with the chipping service implemented within EU or outside it. The special attention is paid to the tax treatment of this kind of activity.*

Key words: *Shipping service, levying of taxes, accountancy reporting*