



ИЗ ДЕБРИТЕ НА ЕДИН ДАНЪЧЕН КАЗУС

Иван Дочев

Дипломиран експерт-счетоводител,
Регистриран одитор

Ключови думи:

Бартер – замяна
Данъчна основа – сума, върху която се начислява данък

Натурална сделка – сделка, при която заплащането става в стоки или услуги.

Резюме

В статията се разглежда сложността на регламентацията на проблема за бартера в Закона за данъка върху добавената стойност. Акцентира се върху обстоятелството, че бартерът е преди всичко натурална сделка, въпреки че могат да се договарят и доплащания между страните, които не променят нейната същност.

Освен това авторът се спира и на въпроса за определяне на цената на придобиване на получения в замяна актив, като подчертава, че тя в общия случай е справедливата цена на отдадения актив.

Направен е и паралел между счетоводното и данъчното третиране на замяната.

Темата за замяната и данъчните ѝ аспекти продължава да бъде актуална – особено след последната промяна в Закона за ДДС, отнасяща се до бартера. По-конкретно имаме предвид новия текст на ал. 7 на чл. 26 от Закона, който, за кой ли път, сменя съдържанието си като регламентация на проблема. И то в коренно противоположна насока.

Става дума за **данъчната основа** при бартера, когато възнаграждението е определено в стоки или услуги, без страните да са му придали *стойностен израз* – според текста на новата алинея 7 на чл. 26. Най-напред имаме сериозна бележка по добавката: *без страните да са му придали стойностен израз*, която е съвсем излишна. Защото, ако имаше такъв момент, щяхме да се намираме пред сделката *покупко-продажба*, а не замяна.

Замяната е поначало **натурална сделка**. Тя исторически предхожда продажбата. Обстоятелството, че някоя от страните прави доплащане по нея, не променя нейната същност.

1. Първият и основен проблем е как да се определи *цената на придобиване* на получения в замяна актив. Тъй като въпросът е от областта на счетоводството, ще трябва да се обърнем към счетоводните стандарти – МСС и НСФОМСП.

И двата стандарта – международния и българския, в *общия случай* повеляват едно и също нещо – че цената на придобиването на получения актив *се измерва* чрез цената на *дадения* в замяна актив И за да се отстранят всякакви конюнктурни влияния, се прилага справедливата (пазарна) цена на отдадения актив. То не може да бъде и иначе – полученият актив принципно струва толкова на заместителя, *колкото е платил за него* – в пари при покупко-продажбата, респ. в стоки или услуги – при замяната освен в случаите, маркирани като изключения в стандартите. Всякаква друга трактовка на бартера води до изкривяване на действителността.

2. При бартера могат да явят следните ситуации:

а. Предоставяне едновременно на двете насрещни престации – т.нар. *мигновен бартер*. Замяната се реализира в момента на фактическата размяна на двете насрещни престации и е окончателна;

б. Предоставянето на получения актив *предхожда* даването на неговия еквивалент. Типичен пример е учредяването на право на строеж срещу част от бъдещата сграда, т.нар. суперфиция. Замяната ще се реализира в момента на предоставяне на частта от сградата, но нейните параметри са предварително определени, вкл. и евентуалните доплащания. В този смисъл тя също е окончателна сделка. Разминаването във времето на двете престации се преодолява, като правото на строеж се третира от предприемача за получен аванс, а от инвеститора – съответно за даден аванс до завършване на строежа;

в. Макар и рядкост за нашата стопанска практика възможна е и обратна ситуация – даваният актив да *предхожда* получаването на заменящия го. Прилагат се принципно същите счетоводни правила за преодоляване на времеви фактор. Мисля, че ще е полезно да се открие специална сметка за отчитане на *разчетите по бартера*.

3. Всеки заместител определя самостоятелно цената на придобиване на получения актив: Предприемачът измерва стойността на правото на строеж в размер на това, което дава за него – договорените апартаменти. А предприятието, учредило правото на строеж, определя стойността на апартаментите в размер на даденото право на строеж.

Такава е постановката в *общия случай* по счетоводните стандарти и за да се елиминират всякакви други влияния, както вече споменахме, се използват справедливи цени и за двете насрещни сделки.

4. Докато постановката на проблема в счетоводно отношение е повече от ясна, не може същото да се каже за текста на ал. 7 на чл. 26, който го регламентира от гледна точка на ЗДДС.

Този текст бе променян почти всяка година от приемането на Закона и то все по-несполучливо, за да се стигне до варианта, действащ за 2014 г., който гласи:

Чл. 26, ал 7: *Когато възнаграждението е определено изцяло или частично в стоки или услуги, без страните да са му придали парично изражение, данъчната основа на всяка от доставките към датата на възникване на данъчното събитие е данъчната основа при придобиването или себестойността на **предоставената стока**, а в случаите на внос – на данъчната основа при вноса или на направените преки разходи за извършване на предоставената услуга. Когато данъчната основа не може да се определи по този ред, данъчната основа е пазарната цена.*

Няма да се спирам на стила на този текст. Оставям читателя да го прецени.

Опитвайки се да възприема замисъла на законодателя, аз изчетох всичко, което до този момент е публикувано по този въпрос, а именно:

Мина Янкова, в сп. Български законник, кн. 1, 2014 г. В статията авторката е повторила законовия текст без коментар. Ние очаквахме повече от г-жа Янкова, която вероятно е и автор на промяната. Ако сравним двата текста – действащия и отменения, ще установим, че основно се променя принципа за пазарната цена на замяната, като се възприема **цена на придобиване** с уговорката, че ако това е неприложимо, се прилагат пазарните цени.

Централният въпрос, обаче, тук е какво трябва да се разбира под **предоставената стока** – от гледна точка на доставчика (основния заменител): това, което дава в замяна, или онова, което получава; в чисто семантичен смисъл това би следвало да бъде стойността на насрещната престация, т.е. полученото вместо възнаграждение. Такъв смисъл на замяната бе даден само в текста на чл. 26, ал. 7, валиден за 2010 г. и след това отменен. Случайно ли е това?

5. Ако се опрем на счетоводните правила (единствения възможен изход), при бартера в общия случай следва да измерваме полученото със стойността на даденото. Такъв смисъл на замяната дава и **Калина Златанова** в коментара си по ДДС в сп. *Наръчник на икономиста*, кн. 2, 2014 г.

6. **Валентина Василева** в статията си в сп. *Актив – счетоводна матрица* не взема категорично становище, но също смята, че по нашия закон при замяната придобитото се измерва със стойността на даденото. Докато с едно решение – № 549/11 съдът в Люксембург (СЕС) по аналогичен спор се е произнесъл едва ли не в обратен смисъл.

7. Интересен е анализът, който прави **Калина Златанова** в цитираната статия на въпросното решение на СЕС. Без да взема в крайна сметка становище по него, тя привежда като свой аргумент едно друго решение на Върховния административен съд на РБ по същия казус, в което недвусмислено се казва, че при бартера цената на придобиване на полученото е равна на стойността на даденото. При това решението на ВАС се базира именно на решението на СЕС.

Действително разглежданото решение на СЕС е малко неразбираемо поне в превода, с който разполагаме. Но в края на т. 45 е казано, че ако стойността на насрещната престация не е договорена между страните (което е нормалното положение – б.а.), тя трябва да съответства на сумата, която получателят на насрещната престация е *готов да изразходва за доставката*. Това означава, че предприемачът при бартер на право на строеж срещу част от сградата ще оценява това право в размер на строителната услуга. Това принципно отговаря и на счетоводните правила за бартера, само че ще се прилага себестойността на дадените апартаменти, а в останалите случаи – цената на придобиване на даденото в замяна.

Всичко това означава, че пак ще има разлика между осчетоводяването на бартера и данъчното му третиране. Фактурите, които ще издават двете страни по сделката, като данъчен документ, ще служат само за целите на ДДС, но не и за осчетоводяване на замяната.

8. Да видим сега как ще постъпи вторият (условно казано, **защото те са равнопоставени**) заменител. Когато той предоставя в замяна един обикновен ДМА, например машина за автомобил, бартерът е мигновен и не поражда никакви технически проблеми, вкл. и при новата редакция на чл. 26, ал. 7. Всеки от заменителите разполага с цена на придобиване на давания от него актив. Но ако вторият заменител учредява право на строеж, той няма цена на придобиване за него. Нито балансова стойност. То се *съдържа* в цената на земята, без да е неин елемент. То е *потенциално право* и може да се дава, но няма как да се отдели. То съществува реално от момента, когато се учреди. Затова вторият заменител няма друг избор освен да приложи справедливата му стойност за цена на придобиване на апартаментите, които получава в замяна.

9. Нищо ново не казва за бартера и **Моника Петрова** в брошурата *Новото в данъчното законодателство за 2014 година* на ОРКП Мисъл. И тя преразказва Закона.

Изобщо авторите като че ли избягват темата с изключение на **Калина Златанова**, чиито коментар е доста подробен и задълбочен. Само че тя разглежда бартера предимно в аспект – дали да се използва пазарна или цена на придобиване и акцентира върху тази алтернатива.

Мисля, че е необходимо да се сложи най-после ред в данъчното третиране по ЗДДС на бартера, като се даде ясна и категорична законова регламентация, която да почива на изконната същност на замяната като правен институт без други съображения.

IN THE LABYRINTH OF A TAX LAW CASE

Ivan Dochev
Certified Public Accountant
Registered Auditor

Key words:

Barter deal – an exchange
Tax base – taxable amount
In-kind transaction – transaction providing for payment in goods or services

Summary

The article discusses the complexities related to the regulation of this issue in the Value Added Tax Act. It highlights the circumstance that a barter deal is primarily an in-kind transaction although equalizing payments may be agreed between the parties which however do not change the substance of the transaction.

In addition, the author discusses the issue of measuring the cost of the asset received in the exchange stressing that in general this is the fair value of the asset given up.

The accounting and tax treatments of the exchange are compared.