

---

## VALUE ADDED TAX ON IMPORTS OF GOODS - TAX AND ACCOUNTING ASPECTS

**Stanislava Pancheva**

NBU, Republic of Bulgaria, stgeorgieva@nbu.bg

**Abstract:** An attempt has been made in the scientific development to analyze the value added tax in the import of goods transactions, with an emphasis on its establishment and accounting. To this end, its nature and peculiarities have been revealed with the help of a set of empirical and general scientific research methods. Its advantages have been identified, undoubtedly emphasizing the importance of tax for any economy organized on the basis of market principles.

To determine the depth of the study, the specifics of establishing value added tax on imports of goods have been outlined and the concepts of 'imports' and 'goods' are clarified. Imports have been determined to be taxable under the terms of the Value Added Tax Act, and in this connection the scope of the tax base of the value added tax and the mechanism for establishing its value have been analyzed. A model for accounting in two variants has been developed.

The two options included in the model for value added tax accounting for imports of goods are compared, and on this basis the general features and differences between them are drawn. Their impact on the information presented in the annual financial statements is examined. It was found that due to the lack of material differences in tax reporting in both variants of the value added tax accounting model, imports of goods did not violate the requirement for the correct and fair presentation of the data in the financial statements. They have thus been shown to be applicable in the accounting of non-financial corporations.

The model for accounting for value added tax on imports of goods is approved and illustrated with a practical example, in which the customs taxable value, the tax base and the amount of value added tax are determined. Appropriate accounting treatment of the tax payment is also presented.

In conclusion, the scientific conclusions are drawn regarding the approach in determining the tax base of value added tax on imports of goods, the way of establishing the amount of indirect tax and the possibilities for its accounting in non-financial corporations. The importance of the tax for the development of the economy of the country is also emphasized.

**Keywords:** taxes, accounting, imports, value added tax, foreign trade

## ДАНЪКЪТ ВЪРХУ ДОБАВЕНАТА СТОЙНОСТ ПРИ ВНОС НА СТОКИ – ДАНЪЧНИ И СЧЕТОВОДНИ АСПЕКТИ

**Станислава Панчева**

НБУ, Република България, stgeorgieva@nbu.bg

**Резюме:** В научната разработка е направен опит да се анализира данъка върху добавената стойност при сделките по вноса на стоки, като се постави акцент върху неговото установяване и счетоводно отчитане. За целта с помощта на съвкупност от емпирични и общологически методи на научно изследване са разкрити неговата същност и особености. Определени са предимствата му, подчертаващи недвусмислено значимостта на данъка за всяка икономика, организирана на основата на пазарните принципи.

За постигане на дълбочина на изследването са очертани спецификите при установяване на данъка върху добавената стойност при вноса на стоки, като са разяснени понятията „внос“ и „стоки“. Определено е, че вносите са облагаеми по реда на Закона за данъка върху добавената стойност сделка и в тази връзка са анализирани обхвата на данъчната основа на данъка върху добавената стойност и механизма за установяване на неговия размер. Разработен е и модел за счетоводното му отчитане в два варианта.

Съпоставени са двата варианта, включени в модела за счетоводно отчитане на данъка върху добавената стойност при вноса на стоки и на тази база са изведени общите черти и различията между тях. Изследвано е отражението им върху информацията, представяна в годишния финансов отчет. Установено е, че поради липсата на съществени различия по отношение на отчитането на данъка и при двата варианта на модела за счетоводно отчитане на данъка върху добавената стойност при вноса на стоки не е нарушено изискването за вярно и честно представяне на данните във финансовия отчет. Така е доказано, че те са приложими в счетоводството на нефинансовите предприятия.

Моделът за счетоводно отчитане на данъка върху добавената стойност при вноса на стоки е апробиран и нагледно представен с практически пример, при решаването на който са определени митническата облагаема стойност, данъчната основа и размера на данъка върху добавената стойност. Представено е и подходящо счетоводно третиране на данъчното плащане.

В заключение в научната разработка са направени изводи, касаещи подхода при определяне на данъчната основа на данъка върху добавената стойност при вноса на стоки, начина на установяване на размера на косвения данък и възможностите за неговото счетоводно отчитане в нефинансовите предприятия. Подчертана е и значимостта на данъка за развитието на икономиката на страната.

**Ключови думи:** данъци, счетоводство, внос, данък върху добавената стойност, външнотърговски сделки

### **1. УВОД**

Данъкът върху добавената стойност е основен косвен данък при пазарните икономики. Със своята неутралност, многофазност и еднократност той поставя при равностойни данъчни условия всички участници във възпроизводствения процес. Безспорен е приносът му за разгръщане на конкуренцията и за повишаване на ефективността на производството, както и за осигуряване на значителен входящ паричен поток в републиканския бюджет на страната. Затова може да се определи, че темата за неговото установяване и счетоводно третиране е актуална, значима и важна.

С данък върху добавената стойност се облагат националните и международните търговски сделки, част от които е и вноса на стоки. Последният е вид външнотърговска сделка, при която клиент от Р. България придобива стоки от доставчик, опериращ в страна, нечленуваща в Европейския съюз. Характеризира се с наличието на трансгранично реализиране на стоки в съответствие с международни спогодби и различни законодателства, с участието на контрагенти и посредници от различни държави и с разплащания, деноминирани в чуждестранни валути. Всичко това прави осъществяването му сложно и трудоемко, а неговото данъчно облагане и счетоводно отчитане дискуссионно. Ето защо в настоящата научна разработка се поставя за цел да се изследва установяването и счетоводното третиране на данъка върху добавената стойност при сделките по вноса на стоки като се набележат особености и проблеми, както и възможности за тяхното аргументирано решаване.

### **2. СЪЩНОСТ И ХАРАКТЕРНИ ЧЕРТИ НА ДАΝЪКА ВЪРХУ ДОБАВЕНАТА СТОЙНОСТ**

Данъкът върху добавената стойност е косвен данък, с който се увеличава крайната цена на стоките и услугите. Той се установява в процент върху стойността на сделката (цената на стоките или услугите), определена за купувача. Реда за неговото начисляване и внасяне/възстановяване е регламентиран в Закона за данъка върху добавената стойност и в Правилника за неговото прилагане. (Закон за данък върху добавената стойност, 2019; Правилник за прилагане на закона за данък върху добавената стойност, 2019).

Данъкът върху добавената стойност е универсален данък, който се начислява и внася в републиканския бюджет от регистрирани по Закона за данък върху добавената стойност лица. При него постъпленията в държавната хазна са сравнително регулярни и сигурни, тъй като не се влияят от рентабилността и доходността на бизнеса. Лесен е за прилагане, понеже се основава на прост механизъм на облагане. Понасянето му от носителите на данъчната тежест е леко и това се дължи на обстоятелството, че с неговия размер се увеличава цената на стоките и услугите. Определянето и начисляването му е подчинено на правила, които позволяват ефективен контрол върху действията на платците на данъка. Всеобхватен е, защото се дължи за оборота на всички стоки на дадена територия (изключение правят необлагаемите доставки). (Същност на ДДС-системата, 2020: 1) И понеже данъчната тежест се прехвърля върху крайния потребител на стоките и услугите, може да се определи, че е еднократен и неутрален за бизнеса. Всичко това показва, че данъкът върху добавената стойност притежава редица предимства, които недвусмислено подчертават необходимостта от използването му във всяка икономика, организираща се на пазарните принципи.

### **3. УСТАНОВЯВАНЕ НА ДАΝЪКА ВЪРХУ ДОБАВЕНАТА СТОЙНОСТ ПРИ ВНОС НА СТОКИ**

Вносът на стоки представлява стопански процес, при който едно предприятие, регистрирано по реда на Закона за данък върху добавената стойност в страната, придобива стоки (вещи – движими и недвижими, вкл. електричество, вода, газ, топлинна и хладилна енергия и стандартен софтуер) на територията на Р. България от чуждестранен доставчик, регистриран за целите на данъка върху добавената стойност в друга държава, нечленуваща в Европейския съюз. (Стока, 2020: 1; Петрова, Д., 2006: 9) Или той е облагаема по реда на Закона за данък върху добавената стойност сделка между българско предприятие, регистрирано за целите на

Закона за данък върху добавената стойност в качеството си на купувач и предприятие, регистрирано за целите на облагането с данък върху добавената стойност в друга държава, извън Европейския съюз, в качеството си на доставчик. Характеризира се с това, че между страните, участващи в сделката се извършва доставка, изразяваща се в прехвърлянето на правото на собственост или на друго вещно право върху стоката, както и на всяко друго право на разпореждане с нея. (Закон за данък върху добавената стойност, 2019: чл. 6, ал. 1) И още тази доставка на стоки е трансгранична и това изисква осъществяването ѝ поне за една от страните в чуждестранна валута. (Масларов, Св., Д. Тошева-Георгиева, 2011: 169; Национален счетоводен стандарт 21 Ефекти от промените във валутните курсове, 2016; Международен счетоводен стандарт 21 Ефекти от промени в обменните курсове, 2012; Панчева, Ст., 2014: 123-126; 196-198; 215-217) Ето защо може да се определи, че вносът на стоки е облагаема с данък върху добавената стойност външнотърговска сделка, при която данъчно задължено българско предприятие, придобива стоки (движими или недвижими вещи) или собствеността върху тях на територията на Р. България от чуждестранен доставчик, регистриран за целите на данъка върху добавената стойност в друга държава, нечленуваща в Европейския съюз.

Като облагаема по реда на Закона за данък върху добавената стойност сделка за вноса на стоки е важно да се определят:

- данъчната (облагаемата) основа на данъка върху добавената стойност; и
- размера на данъка върху добавената стойност.

Съгласно разпоредбите на Закона за данък върху добавената стойност данъчна основа е стойността, върху която се начислява или не се начислява данък в зависимост от това, дали доставката е облагаема, или освободена. Тя се определя на базата на възнаграждението, дължимо от получателя или от друго лице на доставчика във връзка с извършената доставка. Изчисляването ѝ е в левове и стотинки, като в сумата не се включва данъка по данъчния закон, както и неустойките и лихвите с обезщетителен характер. (Закон за данък върху добавената стойност, 2019: чл. 26)

Правилното установяване на данъчната основа на данъка върху добавената стойност при внос на стоки предполага вярно изчисляване на митническата облагаема стойност на съответните стоки. Последната представлява сумата от покупната цена на стоките и разходите за тяхната доставка, договорени за сметка на купувача. Определя се на митницата и е база за изчисляване на вносните мита, митническите такси и временните такси по вноса.

За да се превърне в облагаема основа на данъка върху добавената стойност митническата облагаема стойност на стоките от внос се увеличава със, доколкото в нея не са включени: (Закон за данък върху добавената стойност, 2019: чл. 55, ал. 1, 2)

- данъците, митата, налозите и таксите, дължими извън територията на страната, и митата, акцизите и другите такси, дължими при вноса на територията на страната;
- свързаните с вноса разходи (комисиона, опаковка, транспорт и застраховка), направени до първото местоназначение на стоките на територията на страната;
- разходите, свързани с превозването на стоките от територията на страната до територията на друга държава членка на Европейския съюз, когато в съпровождащите стоките документи е указано, че те са предназначени за другата държава членка на Европейския съюз.

Особеност при определяне на облагаемата основа на данъка върху добавената стойност при внос на стоки е, че ако стоките са били временно изнесени от територията на страната до място извън територията на Европейския съюз за обработка, преработка или поправка под митнически режим пасивно усъвършенстване и се внасят обратно на територията на страната, данъчната основа е стойността на обработката, преработката или поправката, увеличена по реда на Закона за данък върху добавената стойност, чл. 55, ал. 1. (Закон за данък върху добавената стойност, 2019: чл. 55, ал. 1, 3) И още в данъчната основа при вноса на стоки не се включва сумата на търговските отстъпки или намаления, ако те се предоставят на получателя най-късно до датата на възникване на данъчното събитие. (Закон за данък върху добавената стойност, 2019: чл. 55, ал. 4)

Позовавайки се на изложените законови постановки и анализирайки ги през призмата на счетоводството може да се обобщи, че базата (данъчната основа) за изчисляване на данъка върху добавената стойност при вноса на стоки е увеличеното с митническите сборове (митата, митническите такси и временните такси по вноса) и акцизите произведение на доставната стойност на стоките от внос във валута, респ. тяхната митническа облагаема стойност и курса за съответната валута, приложен на митницата. Тази зависимост може да се представи детайлно, както на схема № 1: (Отчитане на външнотърговските сделки, 2010: 64)

**Схема № 1. Определяне на облагаемата (данъчната) основа на данъка върху добавената стойност при внос на стоки**

<p><u>Фактурна стойност</u> на стоките от внос (във валута)          + транспортни разходи до границата на страната (във валута)          + застраховка и други плащания за стоките до границата на страната (във валута)  <u>Митническа облагаема стойност</u> на стоките от внос (във валута)          /Митническата облагаема стойност се умножава по курса на съответната валута на митницата за да се преизчисли в левове и стотинки/          + мита (в левове и стотинки)          + митнически такси (в левове и стотинки)          + временни такси по вноса (в левове и стотинки)          + акциз (в левове и стотинки)  <u>Данъчна основа</u> на данъка върху добавената стойност за стоките от внос (в левове и стотинки)</p>
--

Размерът на данък върху добавената стойност при вноса на стоки се получава като произведение между определената по реда на Закона за данък върху добавената стойност даначна основа и действащата данъчна ставка за косвения данък - 20%. Неговото начисляване се извършва от митническите органи и се внася в държавния бюджет на страната по реда и в сроковете, предвидени за заплащане на вносните мита. (Закон за данък върху добавената стойност, 2019: чл. 56, 60, 66)

**4. МОДЕЛ ЗА СЧЕТОВОДНО ОТЧИТАНЕ НА ДАНЪКА ВЪРХУ ДОБАВЕНАТА СТОЙНОСТ ПРИ ВНОС НА СТОКИ**

Установеният по реда на Закона за данък върху добавената стойност косвен данък при внос на стоки подлежи на счетоводно отчитане в предприятието-купувач, когато последното е регистрирано за целите на облагането с данък върху добавената стойност в страната, в която се придобиват съответните стоки или собствеността върху тях. Възможностите са две и могат да се систематизират в два варианта на отчитане, обособени в модел за счетоводно отчитане на данъка върху добавената стойност. (Отчитане на външнотърговските сделки, 2010: 68-69; Душанов, И, М. Димитров, 2015: 426-427) Самият модел за счетоводно отчитане на косвения данък при внос на стоки може да се представи, както в таблица 1 (Вж.: таблица № 1):

**Таблица № 1: Модел за счетоводно отчитане на данъка върху добавената стойност при внос на стоки**

Основание за счетоводно отчитане на данъка върху добавената стойност	Варианти за счетоводно отчитане на данъка върху добавената стойност при внос на стоки
1.1. Начисляване на данъка	1.1. Д-т сметка 453 Разчети за данък върху добавената стойност, четирицифрена сметка 4531 Начислен данък за покупките
1.2. Изплащане на начисления данък	К-т сметка 457 Разчети с митници 1.2. Д-т сметка 457 Разчети с митници К-т сметка 503 Разплащателна сметка в левове
2.1. Начисляване и изплащане на данъка	2.1. Д-т сметка 453 Разчети за данък върху добавената стойност, четирицифрена сметка 4531 Начислен данък за покупките К-т сметка 503 Разплащателна сметка в левове

При анализа на представените в таблица № 1 две възможности за счетоводно отчитане на данъка върху добавената стойност при внос на стоки се установява, че между тях има общи черти, но и различия. Общото е, че те водят до еднакъв краен резултат, до еднакви промени в дневника за покупките и в справката-декларация за данъка върху добавената стойност на предприятието-купувач, както и до установяване и отразяване в документите на клиента на еднакви данъчна основа и размер на косвения данък. Различието е по отношение на използвания брой счетоводни статии и сметки във връзка с начисляването и изплащането на дължимия за вноса на стоки данък върху добавената стойност.

По-задълбоченият анализ на вариантите за счетоводното отчитане на данъка върху добавената стойност при внос на стоки показва още, че и при двата варианта на модела са спазени постановките, предвидени за текущото счетоводно отчитане в действащия Закон за счетоводството (Закон за счетоводството, 2019: чл. 3).

Не се установяват нарушения, а също и различия и по отношение на отражението на информацията за данъка в годишния финансов отчет (възникналият разчет при първия вариант се урежда непосредствено след начисляването му в пълен размер). Ето защо може да се приеме, че и при двата варианта на отчитане не е нарушено изискването за вярно и честно представяне на данните във финансовия отчет. Следователно, ако плащането на данъка се извършва паралелно с начисляването му, то подходящи са и двата варианта на модела за счетоводно отчитане на данъка върху добавената стойност при вноса на стоки. Изборът зависи от това, дали целта е да се получи по-подробна информация за възникналия на митницата данъчен разчет (първи вариант) или да се облекчи счетоводната работа (втори вариант). Но, ако начисляването на данъчното задължение при вноса на стоки не съвпада по време с неговото изплащане, то би следвало да се използва само и единствено първият от двата варианта, включени в модела.

За апробирането и нагледното представяне на модела за счетоводно отчитане на данъка върху добавената стойност при внос на стоки в двата му варианта може да се използва следния пример:

**Пример:** Да се определи, начисли и преведе от разплащателна сметка в левове дължимия данък върху добавената стойност при внос на стоки от Япония в българско предприятие, регистрирано по реда на Закона за данък върху добавената стойност, при следните данни: покупна цена на стоките от внос по фактура - 1 000 щатски долара по централен курс на БНБ в деня на фактурирането 1.28 лв. за долар; транспортни разходи и застраховки на стоките за сметка на купувача - 100 щатски долара по централен курс на БНБ в деня на сделката 1.26 лв. за долар; акциз за стоките - 80 лв.; митнически сборове - 200 лв. Курс на щатския долар, приложен към митническата оценка на стоките - 1.20 лв. за долар.

**Решение:** При решаването на примера в последователен ред се извършват следните действия:

- Установява се митническата облагаема стойност на стоките от внос: 1 100 щатски долара (1 000 щатски долара + 100 щатски долара)
- Определя се облагаемата основа на данъка върху добавената стойност: 1 320 лв. [(1 100 щатски долара x 1.20 лв. за долар) + 200 лв. + 80 лв.]
- Изчислява се размера на дължимия за вноса на стоки данък върху добавената стойност: 320 лв. (20% x 1 320 лв.)
- Отразява се счетоводно начисляването и изплащането на дължимия по реда на Закона за данък върху добавената стойност данък:

**При първи вариант:**

1.1. Д-т сметка 453 Разчети за данък върху добавената стойност, четирицифрена сметка 4531 Начислен данък за покупките – 320.00

К-т сметка 457 Разчети с митници – 320.00

1.2. Д-т сметка 457 Разчети с митници – 320.00

К-т сметка 503 Разплащателна сметка в левове – 320.00

**При втори вариант:**

2.1. Д-т сметка 453 Разчети за данък върху добавената стойност, четирицифрена сметка 4531 Начислен данък за покупките – 320.00

К-т сметка 503 Разплащателна сметка в левове – 320.00

## 5. ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В заключение може да се определи, че вносът на стоки е законосъобразен документално обоснован стопански процес, при реализирането на който доставчикът - регистрирано по Закона за данък върху добавената стойност лице в друга държава, нечленуваща в Европейския съюз прехвърля на клиента – българско предприятие, регистрирано по Закона за данък върху добавената стойност в страната стоки или собствеността върху тях срещу договорена надеждно определена цена. Този процес е облагаема по реда на данъчния закон доставка, характеризираща се с няколко особености:

**Първо.** Данъчната основа на данъка върху добавената стойност при внос на стоки е увеличеното с митническите сборове и акцизите произведение на митническата облагаема стойност на стоките (сумата от тяхната покупна цена по фактурата и разходите по доставката им във валута) и курса на валутата, прилаган на митницата.

**Второ.** Размерът на данъка върху добавената стойност при внос на стоки се получава като данъчната основа на косвения данък, определена по реда на Закона за данък върху добавената стойност се умножи по действащата данъчна ставка – 20%.

**Трето.** Начисленият и платен данък върху добавената стойност може да се отрази в счетоводството на клиента в два варианта, основаващи се на кореспонденция между счетоводни сметки, както следва:

*При първи вариант:* между сметка Разчети за данък върху добавената стойност (четирицифрена сметка Начислен данък за покупките) и сметка Разчети с митници, както и между сметка Разчети с митници и сметка Разплащателна сметка в левове;

*Втори вариант:* между сметка Разчети за данък върху добавената стойност (четирицифрена сметка Начислен данък за покупките) и сметка Разплащателна сметка в левове.

Резултатите от направеното изследване показват, че материята, касаеща установяването и счетоводното третиране на данъка върху добавената стойност при внос на стоки е важна, интересна, сложна и дискуссионна, а самият косвен данък е с безспорна значимост за икономическото развитие на страната.

#### ЛИТЕРАТУРА

- Душанов, И., & Димитров, М. (2015). *Курс по счетоводство на предприятието*. София: Тракия-М.
- Масларов, Св., & Тошева-Георгиева, Д. (2011). *Финансиране на външнотърговските сделки*. София: НБУ.
- Меравзчиев, Г., Баташки, Г., Иванова-Кузманова, Ст. Панчева, Михайлова, Р. (2010). *Отчитане на външнотърговските сделки*. Свищов: Ценов.
- Панчева, Ст. (2014). *Счетоводство на предприятието (сборник със задачи и казуси)*. София: НБУ.
- Петрова, Д. (2006). *Счетоводно отчитане на външнотърговските сделки*. София: Тракия-М.
- Международен счетоводен стандарт 21 Ефекти от промени в обменните курсове*. (2012) Наличен в: <http://balans.bg/225-mss-21-efekti-ot-promeni-v-obmennite-kursove/>, последно посетен на 28.02.2020.
- Национален счетоводен стандарт 21 Ефекти от промените във валутните курсове*. (2016) Наличен в: <http://balans.bg/182-nss-21-efekti-ot-promenite-vyv-valutnite-kursove/>, последно посетен на 28.02.2020.
- Правилник за прилагане на закона за данъка върху добавената стойност*. //Държавен вестник, 2006, № 76 посл. изм. 2019, № 5. Наличен в: <https://www.minfin.bg/bg/174>, последно посетен на 28.02.2020.
- Същност на ДДС-системата*. (2020) Налична в: <http://www.forcom-bg.com/dds/1/1.3.htm>, последно посетен на 28.02.2020.
- Стока*. (2020) Налично в: <http://balans.bg/475-9-4-definicii-i-opredelenija-v-danychni-i-schetovodni-zakoni/>, последно посетен на 28.02.2020.
- Закон за счетоводството*. //Държавен вестник, 2015, № 95 посл. изм. 2019, № 37. Наличен в: <https://www.ides.bg/за-института/документи/закон-за-счетоводството/>, последно посетен на 28.02.2020.
- Закон за данък върху добавената стойност*. //Държавен вестник, 2006, № 63 посл. изм. 2019, № 33. Наличен в: <https://www.lex.bg/laws/ldoc/2135533201>, последно посетен на 28.02.2020.