

## **Отчитане на сделките със стоки, предоставени и получени за продажба на консигнация**

**Гл. асист. д-р Борис Решовски**

Договорът за консигнация е широко разпространен в практиката, но не е уреден в нито един закон. Изхождайки от същността му, повечето експерти приравняват консигнационния договор на комисионния договор и по такъв начин правната му страна намира своя регламент в Търговския закон (чл. 348 - чл. 360 ТЗ).

Интересен елемент от уредбата на комисионния договор е това, че ако комисионерът изпълни поръчката при условия, по-изгодни от тези, установени от доверителя, изгодата принадлежи на доверителя. Така, ако предприятието, получило стоки на консигнация, ги продаде по-скъпо от цената, за която се е уговорило със собственика на стоката, то трябва да му даде разликата в цената.

Освен това, ако в стоката настъпи промяна, която би я обезценила и ако няма време да се чака нареждане от доверителя или той се забави, комисионерът може да я продаде и по цена, по-ниска от тази, която е установил доверителят, стига с това да го предпази от по-големи вреди.

В теорията се е наложила следната дефиниция на договор за консигнация: това е договор, по силата на който консигнантът (доверител) предава на консигнатора (комисионер) стока (в негов склад или магазин), за да я продава от свое име, но за сметка на консигнанта в течение на определен срок срещу възнаграждение.

Съгласно такъв договор доверителят предава на комисонера стока, за да я продава. Продажбите се извършват от комисонера (консигнатора), като са възможни следните варианти:

- Да бъдат от името и за сметка на доверителя.
- От името на комисонера (консигнатора), но за сметка на доверителя (консигнанта)

И в двата случая:

- Се извършва продажба на стоки на трето лице, чиито собственик до осъществяването ѝ е доверителят;
  - Продажбата трябва да се извърши в течение на определен срок;
  - За оказаната услуга комисонерът (консигнаторът) получава възнаграждение;
  - ако в договорения срок не се осъществи продажба, то непродадените стоки се връщат обратно на доверителя;
  - Доверителят има право да проверява непродадените стоки, за да се убеди, че същите са налични и се съхраняват според договорените изисквания.

Осчетоводяването на консигнационните сделки се влияе в голяма степен от данъчните аспекти от гледна точка на ДДС. и от стандарт 18 „Признаване на приходи.”

**1. Съгласно действащия до края на 2006 година Закон за ДДС за доставка се приема:**

A/ Когато комисонер (консигнатор) действа от чуждо име и за чужда сметка, са налице:

- Доставка между доверителя и третото лице
- Доставка на услуга между комисионера (консигнатора) и доверителя. Доставчик на услуга в случая е консигнаторът.

Б/ Когато комисионер (консигнатор) действа от свое име и за сметка на доверителя, са налице:

- Доставка между комисионера и третото лице.
- Доставка между доверителя и комисионера по повод прехвърляне на вещните права.
- Доставка на услуга между комисионера (консигнатор) и доверителя.

## **2. Съгласно действащия от 1.01.2007 година Закон за ДДС**

Редът за определяне на момента на възникване на данъчното събитие, начисляване на ДДС и издаване на данъчен документ са коренно променени в новия ЗДДС, съпоставено с разпоредбите на отменения ЗДДС **относно доставките извършвани от лице, действащо от свое име и за чужда сметка.** Лице, действащо от свое име и за чужда сметка осъществява действията си при условията на договор за поръчка, комисионен или консигнационен договор, чието данъчно третиране по ЗДДС е уредено в чл. 127 ЗДДС. Определящо за момента на начисляване на ДДС и издаване на данъчен документ са разгледаните по-горе три “фази” в изпълнението на комисионен/консигнационен договор.

Във фазата на изпълнителната сделка при доставката между комисионера и третото лице, датата на възникване на данъчното събитие и данъчната основа на доставката се определят по общите правила на ЗДДС.

Относно доставката **между комитента и комисионера** на стоките или услугите, предоставени в учредителната сделка, данъчната основа на тази доставка е равна на данъчната основа на доставката по учредителната сделка, а датата на възникване на данъчното събитие за тази доставка се определя по общите правила на закона, но не може да бъде с дата по-късна от датата на възникване на данъчното събитие по учредителната сделка.

Когато комисионерът е нерегистрирано по този закон лице, при определяне на данъчната основа за доставката между комитента и комисионера се смята, че договорената цена за доставката между комисионера и третото лице включва данъка.

**Основната новост**, относно разглеждания тип доставки и облагането и с ДДС, е че **за доставка на стока за целите на ЗДДС се смята и фактическото предоставяне на стока на лице, което действа от свое име и за чужда сметка (чл. 6, ал. 2, т. 4 ЗДДС)**. Съгласно чл. 25, ал. 3, т. 1, ЗДДС данъчното събитие възниква на датата на фактическото предоставяне на стоката на комисионера с всички данъчни задължения, произтичащи от този факт – издаване на фактура и начисляване на ДДС.

При действието на отменения ЗДДС, задължение за начисляване на данъка от страна на комитента е при изпълнение на задължението на комисионера във фазата на отчетната сделка. На основание, че при комисионните договори между доверител и комисионер не се прехвърля

вещното право на собственост върху стоките, които са предмет на изпълнителната сделка, до момента на отчетната сделка не се и начисляваше предварително данъка (ДДС) - при предаването на стоката на комисионера. Комисионерът отчиташе резултатите от продажбите или другите действия, за което комитентът начисляваше дължимия ДДС и издаваше данъчна фактура.

Съгласно търговското ни законодателство, когато комисионер изпълни поръчка при условия по-изгодни от тези, установени от комитента, изгодата принадлежи на комитента. В ЗДДС, за да се спази принципа на посочената разпоредба, е създаден и чл. 127, т. 4 ЗДДС - когато данъчната основа на доставката по чл. 6, ал. 2, т. 4 ЗДДС се различава от данъчната основа на сделката между комисионера и третото лице, на датата на възникване на данъчното събитие на доставката между комисионера и третото лице възниква основание за изменение на данъчната основа на доставката по чл. 6, ал. 2, т. 4 ЗДДС.

### **Пример:**

На 03.01.2011 г., предприятие "Х" предоставя при условията на комисионен договор на предприятие "У" 120 т. поцинкована ламарина с отчетна стойност 0.90 лева на кг. и продажна цена 1.02 лв./кг, без ДДС. Комитентът издава данъчна фактура с данъчна основа 122 400 лв. (120,000 x 1,02) и начислен ДДС в размер на 24 480 лв. Комисионната е в размер на **4 на сто** от уговорената цена. На 17.02.2011г. Предприятие "У" продава цялото количество на трето лице при цена 1.09 лв. или за 130 800 лв. без ДДС.

Комисионерът информира комитента за така извършената продажба, и последният, на основание чл. 127, ал. 4 ЗДДС издава на 19.02.2011 **дебитно известие** за положителната разлика в цената от 0.07 ст. за килограм или за 8 400 лв. и начислен ДДС в размер на 1 680 лв. Дължимата комисиона на предприятието “У” се дължи на уговорената цена от 1.02 лв./кг. За положителната разлика в цената, не се дължи комисионна. За стимулиране на интереса на комисионера за търсене на по-добри цени или условия за продажба на стоки или услуги при комисионни условия в договор или спогодба може да се уговаря допълнително възнаграждение при продажби по по-добри условия от първоначално предвидените.

При доставката на услуга между комисионера и комитента (отчетната сделка), данъчната основа на тази доставка е възнаграждението на комисионера, която включва и обезщетението за извършените от него разходи във връзка с доставката, ако това е уговорено. Датата на възникване на данъчното събитие за тази доставка се определя по общите правила на закона.

### **Решение:**

#### **I. Счетоводно отчитане при консигнанта.**

##### **1. Предаване на стоките:**

Съгласно чл 6 ал 2 т 4 , чл 25 и чл 113 и 114 от ЗДДС консигнанта е длъжен да издаде фактура за предадените стоки и да начисли ДДС. Във фактурата би следвало да е отразена данъчната основа и начисления данък, като във сума за плащане се посочи нулева стойност.

а) За изписване на предадените стоки, които остават собственост на консигнанта:

Дт 3043 стоки на консигнация 108,000

( 120,000 x 0,90 лв = 108,000 лв. )

Кт 3041 Стоки на склад по отчетната стойност 108,000

б) За отразяване правото за разпореждане което се предоставя на консигнатора и начисления данък:

От тук произтича трудността. Необходима е една сметка за отчитане на „отстъпено право”. В случая ще използваме сметка 499 Други кредитори, аналитична сметка „Задължения по консигнация” и отчитаща задължението на консигнанта към консигнатора за предоставяне правото на разпореждане което е на определена стойност (определената от консигнанта продажна цена).

Дт 414 Клиенти по продажби при определени условия 146,880

Кт 499 Други кредитори 122,400

ан.с/ка задълженишия по консигнация

Кт 4532 Начислен данък за продажбите 24,480

Няма как да се признае приход, дори и за бъдещи периоди, т.к. елементът на неизвестност пречи на това.

**2. При получаване на отчет от консигнатора за продадените стоки по цена 1.09 лв за кг.**

а) За издадено дебитно известие за положителната разлика от 0.07 лв.

Дт 414 Клиенти по продажби при определени условия

10,080

Кт 499 Други кредитори 8,400

ан.с/ка задължениша по консигнация

120,000 х 0,07 лв = 8,400

Кт 4532 Начислен данък за продажбите 1,680

б) За отчитане на продажбата

Д-т с/ка 499 Други кредитори

130,800

ан.с/ка задължениша по консигнация

К-т с/ка гр. 70 Приходи от продажба на стоки 130,800

(120,000 х 1,09 = 130,800

в) За изписване на продадените стоки по отчетна стойност

Д-т с/ка тр. 70 Приходи от продажба на стоки

108,000

К-т с/ка 3043 стоки на консигнация

108,000

3. При получаване на фактура от консигнатора за комисионната услуга по уговорената цена 1.02 лв



Д-т с/ка гр. 60 Разходи за външни услуги	4,896
4 % от 122,400 = 4,896 лв.	
Д-т с/ка 4531 Начислен данък за покупките	979.20
К-т с/ка гр. 40 Доставчици	5,875.20

#### **4. За уреждане разплащанията с консигнатора**

а) За полученото плащане от консигнатора

Д-т с/ка гр. 50 Парични средства

156,960

К-т с/ка 414 Клиенти по продажби при определени условия

156,960

б) За изплатеното задължение към консигнатора

Д-т с/ка гр. 40 Доставчици

5,875.20

К-т с/ка гр. 50 Парични средства

5,875.20

При последната статия може да има уговорка комисионата да се приспадне от задължението на консигнатора

Д-т с/ка гр. 50 Парични средства

151,084,80

Д-т с/ка гр. 40 Доставчици

5,875.20

К-т с/ка 414 Клиенти по продажби при определени условия

156,960

## **II. Счетоводно отчитане при консигнатора**

### **1. При получаване на стоката за продажба на консигнация**

а) За завеждане на стоките по задбалансови сметки

Д-т с/ка 913 Чужди материални активи, 146,880  
получени по консигнационен договор

(стоките се завеждат по продажна цена плюс ДДС )

к-т с/ка гр. 99 Обща пасивна кореспондираща сметка 146,880

б) За поучената фактура от консигнанта

Д-т с/ка 491 Доверители 122,400

Д-т с/ка 4531 Начислен данък за покупките 24,480

К-т с/ка 404 Доставчици при определени условия 146,880

### **2. Продажба от консигнатора на трети лица и получаване на дебитно известие от консигнанта.**

а) За отчитане на продажбата

Д-т с/ка гр. 41 Клиенти 156,960

К-т с/ка 491 Доверители 130,800

К-т с/ка 4532 Начислен данък за продажбите 26,160

б) За отчитане получената сума от трети лица

Д-т с/ка гр. 50 Парични средства 156,960

К-т с/ка гр. 41 Клиенти 156,960

в) За полученото дебитно известие от консигнанта

Д-т с/ка 491 Доверители	8,400
Д-т с/ка 4531 Начислен данък за покупките	1,680
К-т с/ка 404 Доставчици при определени условия	10,080

**3. За отчитане на паричните средства към консигнанта за продадените стоки**

Д-т с/ка 404 Доставчици при определени условия	156,960
К-т с/ка гр. 50 Парични средства	156,960

**4. Издаване фактура за дължимите комисионни от консигнанта**

**а) За отчитане продажбата на услуги**

Д-т с/ка гр. 41 Клиенти	5,875.20
К-т с/ка гр. 70 Приходи от продажби на услуги	4,896
К-т с/ка 4532 Начислен данък за продажбите	979,20

**б) За получената сума**

Д-т с/ка гр. 50 Парични средства	5,875.20
К-т с/ка гр. 41 Клиенти	5,875.20

В действащия сега ЗДДС липсват разпоредбите съдържащи се в отменения ЗДДС, относно доставка, при която комисионер действа от чуждо име и за чужда сметка (действа от името и за сметката на комитента). За разлика от ТЗ, в отменения ЗДДС беше дадено по-широко тълкуване на природата на комисионният договор, като за целите на данъчното облагане в

ЗДДС се допускаше комисонерът да действа и от чуждо име, докато в ТЗ комисонерът по комисионния договор действа само от свое име. Разпоредбата се отнасяше за действията свързани с пряко представителство или обикновеното посредничество.

Въпреки отпадането на тези разпоредби, принципът заложен в тях остава в сила и при действието на новият ЗДДС са налице две доставки, за които:

- относно доставката между доверителя и третото лице - датата на възникване на данъчното събитие и данъчната основа за тази доставка се определят по общите правила на ЗДДС;

- относно доставката на услуга между комисонера и доверителя - данъчната основа на тази доставка е насрещната престация на комисонера, която включва и обезщетението за извършените от него разходи във връзка с доставката, ако е уговорено такова, като доставчик в този случай е комисонерът. За датата на възникване на данъчното събитие се спазват общите правила на ЗДДС.

В разглежданата ситуация, комисонерът се явява представител на доверителя и само съдейства за осъществяването на сделката - водене на преговори по сключване на сделки, прехвърлянето на стоките, извършване на плащанията. При посочените доставки комисонерът няма пряко участие в тях, а само подпомага осъществяването им.

Както се вижда в отменения чл. 83, ал. 1 ЗДДС, не съществува разпоредба относно доставка между комисонера и третото лице, поради което и такава разпоредба няма място в новия ЗДДС, чл. 127.

Прилагането на разгледаните специфични разпоредби следва да става само за доставки, извършвани от лица, действащи от свое име и за чужда сметка, поради което следва много внимателно да се определя вида на договора или правните отношения между контрагентите, за да се избегнат много честите грешки при определяне на вида на взаимоотношенията между партньорите.

Честа практика е комитентът да издава фактура на комисионера за продадената стока или оказаната услуга, като на стойността им е начислена отстъпка, както и неиздаване на данъчен документ от страна на комисионера за комисионната му. Също така основна грешка е отчитането на доставката между комисионера и третото лице като приход от продажби. При наличие на доставка от лице, действащо от свое име и за чужда сметка това лице следва да отчита доставката към третото лице **като разчет**, който следва да се закрие с фактурираната доставка от страна на комитента, а не като приход от продажби. Също така комисионерът следва да издаде данъчен документ за комисионната, която комитентът му дължи относно извършените продажби от комисионера към трети лица.

Лице, което само подпомага воденето на преговори, сключването на сделки, приемане и предаване на документи, ценни книги, стоки, пари или друго не трябва да се считат за комисионери, а за пряк представител.

За избягване на новият данъчен режим затрудняващ прилагането на консигнационните договори може да се приложат няколко възможности. **Най-удачното и безпроблемно решение е предоставянето на стоката на комисионер действащ от чуждо име и за чужда сметка.** В този случай няма да се приложи и чл. 6, ал. 2, т. 2, тъй като собствеността на стоката няма да бъде

прехвърлена на комисионера, а директно на клиентите на комисионера. Доверителят трябва да предостави касов апарат и фактури за извършване на доставките от комисионера, което е единственият недостатък – при недобросъвестно отношение последният може да злоупотреби.