



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

1000 София, бул. "Княз Дондуков" № 52 Телефон: (02) 98591 Факс: (02) 9870827

Изм. № *26-П-39/07*
Дата ... *18.01.2008*

ДО
ДИРЕКЦИЯ „ОУИ“ – ГР.
ПРИ ЦУ НА НАП

Относно: документиране на доставки на течни горива чрез електронна система с фискална памет, собственост на лице, различно от доставчика на горивата

В практиката при продажба на течни горива съществуват усложнени схеми, пораждащи въпроси относно документирането им, а именно:

1. При продажба на дребно на течни горива се е наложила схема за продажби, при която по силата на сключен договор при зареждане на горивото клиентът ползва магнитни карти за зареждане, издадени от Търговец на едро. Чрез магнитната карта се извършва регистрирането на продажбата между Търговеца на едро и Клиента, но цената за закупените горива се заплаща месечно по банков път. Търговецът на едро е предоставил възможност на клиентите да зареждат горива и от бензиностанции, които не са негова собственост. От друга страна собствениците на тези бензиностанции /Бензиностанциите/ са се задължили да зареждат гориво на клиентите на Търговеца на едро, приносители на издадените от същия магнитни карти, като разплащането между Търговеца на едро и бензиностанцията се извършва на определени периоди от време по банков път. Бензиностанциите издават на клиентите фискална касова бележка.

2. При продажба на едро на течни горива, намиращи се в данъчен склад по смисъла на Закона за акцизите и данъчните складове, осъществявана от Търговец на едро, собственик на горивата, към друг Търговец на едро - Трето лице. Търговецът на едро възлага на лицензиарния складодържател да измери съответното количество гориво и да го предаде на Третото лице. Отчитането на продадените горива се извършва чрез система за измерване, която е собственост на складодържателя. Същият издава на Третото лице фискална касова бележка.

Във връзка с гореизложената схема на доставки и изискването на Наредба Н-18 за регистриране и отчитане на продажбите в търговските обекти чрез фискални устройства от 13.12.2006 г. /Наредба № Н-18/ съгласно чл. 3, ал.2 на която „Лице, което извършва продажби на течни горива чрез средства за измерване на разход, е длъжно да регистрира и отчита продажбите на течни горива чрез издаване на фискална касова бележка от ЕСФП, включително на платените по банков път.“, възникват въпроси относно данъчното събитие за посочените доставки, отчитането им и признаването на правото на данъчен кредит, съответно на признаването за данъчни цели на счетоводните разходи, особено във връзка с отчитането на продажбите на горива чрез ЕСФП в случаите, при които фискалната касова бележка е издадена на клиента от лице, различно от Търговеца на едро.

Във връзка с постъпилите запитвания и на основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от Закона за Националната агенция за приходите изразявам следното становище относно документирането на тези доставки:

I. Документиране на доставки на дребно на течни горива чрез ЕСФП, собственост на лице (собственик на бензиностанция), различно от доставчика на горивата

По начало в случаите на зареждане на горива от бензиностанции, стопанисвани от лица, различни от доставчика по договора за зареждане с магнитни карти, са налице две доставки:

- доставка между лицето, стопанисващо бензиностанцията (доставчик) и доставчика на горива по договор за зареждане с магнитна карта (получател), и

- доставка между доставчика по договор за зареждане с магнитна карта (доставчик) и крайния клиент (получател).

Пресминаването на собствеността върху горивата по схемата от тези две доставки се извършва на практика едновременно.

1/ По отношение на Клиента

При сключен договор за периодично зареждане на горива с магнитни карти и от бензиностанции, които не са собственост на доставчика по договора, за удостоверяване на тези доставки получателът по доставката /Клиентът/ следва да притежава фактура, издадена от доставчика /Търговеца на едро/, с когото същият е сключил договора, тъй като на основание чл.113, ал.1 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) всяко данъчно задължено лице - доставчик, е длъжно да издаде фактура за извършената от него доставка на стока. На основание чл.113, ал.4 от ЗДДС, Търговецът на едро е длъжен в 5-дневен срок от датата на възникване на данъчното събитие за доставката да издаде фактура. Предвид характера на тези доставки следва да се приеме, че същите са с периодично изпълнение и съгласно чл.26, ал.5 от ЗДДС всеки период, за който е уговорено плащане, се смята за отделна доставка и данъчното събитие за нея възниква на датата, на която плащането е станало дължимо. В тази връзка, данъчното събитие възниква на датата, на която съгласно договора между Търговеца на едро и Клиента следва да се извърши плащането.

В случаите, когато Клиентът зарежда горива от бензиностанциите, които не са собственост на Търговеца на едро /съгласно посочената по – горе схема/, Бензиностанцията, на основание чл. 3, ал.2 от Наредба № Н-18, издава на Клиента от свое име фискални касови бележки от ЕСФН за регистриране и отчитане на тези доставки.

По отношение правото на приспадане на данъчен кредит за Клиентите - получатели по тези доставки, същото ще е налице в случай, че са изпълнени условията на чл.69 и чл.71 от ЗДДС и когато за същите не са налице ограниченията, посочени в чл.70 от същия закон. Съгласно чл.71, т.1 от ЗДДС, за да упражни правото си на приспадане на данъчен кредит, лицето следва да притежава данъчен документ, съставен в съответствие с изискванията на чл. 114 и 115 от същия закон, в който данъкът е посочен на отделен ред - по отношение на доставки на стоки или услуги, по които лицето е получател. Видно от текста на тази норма, необходимо условие за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит е лицата да притежават фактура или известие към фактура. В случая Клиентът ще притежава фактура, издадена от Търговеца на едро и условието, посочено в чл.71, т.1 от ЗДДС, ще е налице.

По отношение на признаването на този разход за целите на Закона за корпоративното подоходно облагане за лицата, получатели на тези доставки, същият следва да бъде признат поначало за данъчни цели (освен ако не са налице никакви други обстоятелства, водещи до непризнаване), независимо от обстоятелството, че Клиентът ще притежава фактура, издадена от Търговеца на едро и фискални касови бележки, издадени от Бензиностанцията.

Свободата на търговските и гражданските отношения и усложнените такива в гореизложената схема са основателна причина фискалната касова бележка да е издадена от лице, различно от доставчика. Това се дължи на обстоятелството, че на основание чл.3, ал.2 от Наредба Н-18 от 2006г., Бензиностанцията е задължена да издаде фискална бележка при зареждането на горивата чрез средствата за измерване, независимо, че плащането се извършва по банков път. В същото време това зареждане представлява доставка от Търговеца на едро към клиента, осъществена чрез Бензиностанцията.

При извършване на контрол задължените лица могат да докажат всички тези обстоятелства чрез сключените договори и конкретните счетоводни документи за тяхното изпълнение (фактури, платежни нареждания, фискални бележки и т.н.), като всички тези доказателства следва да се преценяват в тяхната съвкупност, а не взети отделно и сами за себе си.

2/ По отношение на Бензиностанциите и Търговците на едро

Тази доставка също е с периодично изпълнение, предвид факта, че длъжникът - Бензиностанцията трябва в течение на определено време да извърши редица еднакви престации, които се повтарят през определени или неопределени периоди от време. На основание чл.26, ал.5 от ЗДДС, всеки период, за който е уговорено плащане, се смята за отделна доставка и данъчното събитие за нея възниква на датата, на която плащането е станало дължимо, като за нея доставчикът, съгласно чл.113, ал.4 от ЗДДС, е длъжен да издаде фактура в 5-дневен срок от датата на възникване на данъчното събитие за доставката.

Тъй като доставката от Бензиностанцията към Търговеца на едро фактически не представлява доставка, осъществена чрез средства за измерване на разход, а такава, отчитана по документален път, за нея е неприложима разпоредбата на чл. 3, ал.2 от Наредба № Н-18. Това е така предвид сложните отношения, възникващи по силата на два паралелно действащи договора:

- между Бензиностанцията и Търговеца на едро и
- между Търговеца на едро и Клиента.

При тези взаимоотношения има фактически само една продажба, извършена чрез средства за измерване на разход – продажбата от Търговеца на едро към Клиента, осъществена чрез Бензиностанцията.

За едновременно извършваната с нея втора доставка - от Бензиностанцията към Търговеца на едро, не се извършва измерване, а отчитане въз основа на извършеното вече измерване по първата доставка. Бензиностанцията продава на Търговеца на едро, давайки /зареждайки течното гориво/ на Клиента.

Предвид изложеното, за доставката от Бензиностанцията към Търговеца на едро, касова бележка от ЕСФП не следва да се издава. Поради това, наличието на фактура с издател – Бензиностанцията и получател – Търговецът на едро, е достатъчно за документирането на счетоводните разходи с оглед признаването им за данъчни цели.

II. Документиране на доставки на едро на течни горива, чрез ЕСФП, собственост на лице (“лицензиран складодържател” по смисъла на Закона за акцизите и данъчните складове (ЗАДС)), различно от доставчика на горивата

Когато се извършват доставки на течни горива, складиращи от собственика им в “данъчен склад” по смисъла на ЗАДС, по които доставчик е Търговец на едро - лице, различно от “лицензиращия складодържател”, аналогично на посоченото в т.І.І. на настоящето становище на основание чл.3, ал.2 от Наредба Н-18 доставките следва да бъдат регистрирани и отчетени чрез издаване на фискални касови бележки от ЕСФП. В тези случаи издател на фискалните касови бележки ще е лицензиращият складодържател. За лицата - получатели по тези доставки по отношение на правото на приспадане на данъчен кредит и по отношение на признаването за данъчни цели на този разход е валидно изложеното в т.І.І. на настоящето становище.

Настоящото становище има принципен характер и се основава на гореописаната фактическа обстановка, изложена в запитванията на лицата. Същото е относимо единствено за описаните схеми на доставки.

**ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА
НАЦИОНАЛНАТА АГЕНЦИЯ ЗА
ПРИХОДИТЕ:**


/МАРИЯ МУРГИНА/