

РЕШЕНИЕ

№ 4066

гр. София, 23.08.2011 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав, в публично заседание на 13.12.2010 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Цонка Вретенарова и при участието на прокурора М.Малинова, като разгледа дело номер **7541** по описа за **2010** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:
Производството е по чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителен процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на [фирма] с ЕИК[ЕИК] и адрес за кореспонденция: [населено място], [улица], П. Бизнес Център, ет. 8, чрез упълномощения си представител Е. Г. Д., срещу Ревизионен акт № [ЕГН]/14.04.2010 г., издаден от М. В. С. на длъжност главен инспектор по приходите при „Големи данъкоплатци и осигурители”, в частта му за установените задължения за данък върху добавената стойност по реда на Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ и съответните лихви за забава за данъчни периоди: м. 04.2008 г. и в частта на допълнително определените задължения за корпоративен данък по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО, отм./ за 2006 г. Р. акт в обжалваната част е потвърден при обжалване по административен ред от директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” /Д./ - С. с Решение № 1361 / 13.09. 2010 г.

В жалбата и в писмена защита от името на дружеството се излагат твърдения за наличие на В., анализира се съдебната практика на ВАС по прилагането на чл.73а ЗДДС и приложимите принципи, като и за направено искане за упражняване на правото на приспадане на данъка в хода на ревизионното производство. В частта по отказа да се признае данъчен кредит за данък удържан при източника в чужбина – Румъния, се позовава на чл. 24 Спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане(СИДДО) с тази държава и чл.17 ЗКПО за правото на дружеството да приспадне данъка, както и липсата на правила в спогодбата към кой момент да се приспадне данъка, както и

непредвидена забрана да се приспадне данъка през следващи години.

Ответникът - директор на Дирекция „О.“ чрез процесуален представител счита жалбата за неоснователна, и моли да бъде отхвърлена по подробно изложени в писмена защита съображения, освен по мотивите в решението в частта за СИДДО. По правото на приспадане на ДДС за м. 04 на 2008г. счита за безспорно установено, че дружеството не е упражнило правото си в срока по пар.18 от ПЗР на ЗИД на ЗДДС – от януари до април 2009г. чрез издаване на протокол по чл.117 от закона и включването му в отчетните регистри, с оглед на което и законосъобразност на непризнатото право на приспадане на данъка за този период. В частта за непризнат данъчен кредит по ЗКПО за 2006г. се твърди, че за данъчния период, през който са издадени фактурите, от които произтича дохода- 2003г. има влязъл в сила данъчен ревизионен акт и промяна на установените задължения в същия е допустима само ако са налице основания по чл.133 ДОПК, като не се оспорва правото на дружеството –жалбоподател да ползва данъчен кредит за удържания в Румъния данък за доходи от авторски и лицензионни възнаграждения, На основание разпоредбите, регламентиращи отчетен период и задълженото по разглежданата СИДДО за ежегодно определяне на печалбите, относими към място на стопанската дейност, се прави извод, че данъкът, дължим в България върху дохода, обложен с данък в Румъния е корпоративния данък за 2003г. Счита неправилно позоваване от страна на дружеството на чл.23А и чл. 23 Б относно доходите и чл.32.8 относно капитала по Примерната конвенция за О., въз основа на което поради и извод, че е следвало да иска възстановяването на данъка при източника по реда на СИДДО.

ПРОКУРОРЪТ дава заключение за неоснователност на жалбата.

По делото са приети доказателствата по административната преписка.

Съдът, като взе предвид приетите по делото доказателства, становищата и възраженията на страните, и след цялостна служебна проверка на оспорения акт по реда на чл.160,ал.2 ДОПК, намира за установено от фактическа и правна страна следното:

Жалбата до съда е подадена на 28.09.2010 г., като срокът за обжалване по чл.156, ал. 1 във вр. чл. 156, ал. 7 от ДОПК, е спазен предвид подадена жалба вх. № 26-О-55 от 28.04.2010 г. по административен ред, по която е постановено Решение № 1361/13.09. . 2010 г., за потвърждаване на РА в обжалваната пред съда част. Срокът за произнасяне по чл. 155, ал. 1 от ДОПК е продължен с подписано преди изтичането му споразумение с три месеца, считано от изтичането на първоначалния срок, т.е. до 12.09. 2010 г. – неработен ден. Решението на ответника, като постановено в първия работен ден след това, е издадено в срок и от компетентен орган, както и по подадена в срок жалба срещу акт, който подлежи на обжалване по административен ред, с оглед на което от връчването му на 16.09. 2010 г. е започнал да тече срок в полза на дружеството за обжалване пред съд по чл.156,ал.1 ДОПК.

.Жалбата по делото е процесуално допустима, като подадена в срок и от надлежна страна, както и срещу акт, който подлежи на съдебен контрол, при спазване и на

чл.156,ал.2 ДОПК за задължителност на обжалването по административен ред, както и на чл.156,ал.1 и ал.3 ДОПК - РА да не е отменен от решаващия орган в обжалваната пред съда част. При този извод, жалбата следва да бъде разгледана по същество.

По наличие на основания за нищожност на РА в обжалваната му част и спазване на предвидената форма и процесуални правила в производството по издаването му, съдът намира следното:

Ревизионно производство е допустимо, тъй като е спазен срокът по чл. 109 ДОПК за образуването му, предвид датата на издаване на първоначалната Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ - 02.12.2009г. с обхват установяване на задължения по ЗДДС за м.04.2006г. и за корпоративен данък за 2006г. по ЗКПО /отм./ .

Ревизионното производство е и законосъобразно образувано, тъй като ЗВР е издадена от компетентен орган – заемащ длъжността началник на отдел „Данъчно-осигурителен контрол” в ТД „Големи данъкоплатци и осигурители” – С., изменена с последваща заповед - № 1000059/17.02.2009г., както и за определяне на компетентен да издаде ревизионния акт орган по приходите - Заповед № К – 1000059 /22.03.2010г., издадени от същия орган, надлежно овластен по чл.112,ал.2,т.1 ДОПК, съгласно изричната заповед за това на директора на същата на ТД – Заповед № 03/03.01.2006г. и Заповед № 071/12.04.2010г., предвид възложените функции на този орган да възлага извършването на ревизии по чл.113 ДОПК. ЗВР и заповедта за определяне на компетентен орган имат необходимото съдържание съответно по чл. 113, ал. 1 и чл.119,ал.2 от ДОПК, с което е спазена изискуемата от закона форма за издаването им.

На основание чл. 110, ал. 2 от ДОПК, ревизията е съвкупност от действия на органите по приходите, насочени към установяване на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски. Ревизионното производство се образува с издаването на заповедта за възлагане на ревизията /чл. 112, ал. 1 от ДОПК/, като чл. 114, ал. 1 от същия кодекс установява начален момент на ревизията – датата на връчване на заповедта за възлагане, срокове за извършване на ревизията и основания за удължаването им. Предвид датата на връчване на ЗВР от 02.12.2009г. на 03.12.2009 г. и удължаването на срока за завършване на ревизията с последващата заповед до 06.04.2010г., то е спазен срока за извършване на ревизията по чл. 114 от ДОПК – първоначално тримесечен, удължен с 1 месец по чл.114, ал. 2 ДОПК.

Издадените актове в хода на ревизията са надлежно връчвани – Ревизионен доклад №1000059/22.03.2010г., връчен на 23.03.2010г. и Ревизионен акт № [ЕГН]/14.04.2010г., връчен на 14.04.2010г. Издаването на РА е съобразено с правото на възражения срещу РД, каквото е подадено от дружеството – на 06.04.2010г. и е разгледано в мотивите на РА, но прието за неоснователно. С това е спазен посочения 14-дневен срок по чл. 119, ал. 3 от ДОПК от подаването на възражение или изтичането на срока за това.

По тези съображения, съдът намира, че ревизионното производство е проведено в предвидените от закона срокове, като са спазени и сроковете за издаване на ревизионен доклад и ревизионен акт по чл. 117, ал. 1 и чл. 119, ал. 3 от ДОПК – съответно 14-дневен от датата на приключване на ревизията и 14-дневен от изтичането на срока за подаване на възражение срещу ревизионния доклад, или от датата на подаване на

такова.

Посочените актове са постановени от органите по приходите, надлежно определени със съответните заповеди по чл. 113 и чл. 119 от ДОПК: съответно от М. В. С., П. И. Г., С. Л. М., подписали РД и от М. С. - издател на РА и положила подпис под същия.

РД, представляващ акт по чл. 21, ал. 3 от АПК, има необходимото съдържание по чл. 117, ал. 1 от ДОПК, с което също е спазена предвидената в закона форма за издаването му, а предвид и липсата на констатация за нарушаване на процедурата по издаването му, на основание чл. 171, ал. 1 АПК вр. пар. 2 ДР на ДОПК, същият е доказателство пред съда/оборимо/ за съдържащите се в него констатации. Предвид издаването на РД и заповед за определяне на компетентен орган да издаде РА, както и формалното му съдържание, то следва извод, че РА, представляващ индивидуален административен акт по смисъла на чл. 21, ал. 2 от АПК, е издаден от компетентен орган и в рамките на предоставените му от закона правомощия по чл. 119-120 от ДОПК, като е спазена предвидената форма, изложени са правни и фактически съображения за установените задължения на дружеството.

По изложените съображения, съдът намира, че не са допуснати процесуални нарушения в хода на ревизионното производство, нарушаване на правата на защита на дружеството, както и други нарушения, водещи до нищожност на обжалвания акт поради некомпетентност или съществени процесуални нарушения.

По материалната законосъобразност на РА в обжалваната част, предвид доказателствата, доводите на страните и относимите правни норми, съдът намира следното:

По оспорването на установения дължим ДДС в размер на 64 832,71 лв. за данъчен период 01.04.- 30.04.2008г. във връзка с В. на стоки по смисъла на чл. 13, ал. 1 от ЗДДС не е налице спор по фактите между страните. Дружеството е получател по фактура № RO730000 от 20.12.2007 г., с предмет авансово плащане за покупката на 78 бр. хладилни гондоли, издадена от Hauser G. - A. с V1N № ATU55120103 на стойност 165 742,20 евро. Стоките са транспортирани до мястото на доставка на 04.03.2008 г., на която дата и ревизиращият орган е приема настъпване на данъчното събитие а на 15.04.2008г. – настъпила изискуемост на данъка, В. не е декларирано по реда на чл. 117 от ЗДДС чрез издаване на протокол за начисляване на дължимия ДДС в съответствие с изискванията на чл. 84 от същия закон. Дружеството не е упражнило и правото си на данъчен кредит, в това число и по чл. 73а от ЗДДС и § 18 от ПЗР на ЗИД на ЗДДС /ЗВ, бр. 106 от 2008 г., в сила от 01.01.2009 г./ и чл. 81, ал. 5 от ППЗДДС /ДВ, бр. 4 от 2009 г./.

При горните факти, с РА на основание чл. 86 от ЗДДС дължимият ДДС е определен по основание и размер при данъчна основа в размер на 324 163,57 лв., определена по реда на чл. 26 от ЗДДС и дължимият данък в размер на 64 832,71 лв. Резултата за данъчен период м. 04.2008 г. е променен на ДДС за внасяне в размер на 12 577 819,90 лв., вместо декларирания ДДС за внасяне в размер на 12 512 986,89 лв. и са начислени са и лихви в размер на 16 424,71 лв. върху начисления данък.

Още с възражението си против РД, дружеството изрично се позовава на приложимост на чл. 73а от ЗДДС, във връзка с § 18, ал. 3 от ПЗР на ЗИД на ЗДДС, но в мотивите на

РА и в решението на ответника на основание приложимите норми за упражняване на правото на данъчен кредит при неиздаден протокол за самоначисляване на данъка в законоустановения срок, този довод е приет за неоснователен. Дружеството е следвало да издаде протокол по реда на чл.117 от ЗДДС за спор-ната доставка, която да включи в дневниците за продажби и покупки в някой от данъчните периоди от м.01. до м.04.2009 г. по реда на §18, ал.1 от ПЗР на ЗДДС, което не е направено. Прието е, че не са налице предпоставките на §18, ал.3 от ПЗР на ЗДДС, тъй като към датата на влизане в сила на закона (01.01.2009 г.) за дружеството не е било налице висящо административно (ревизионно) или съдебно производство. По тези съображения приемат, че право на данъчен кредит не се следва за начисления от ревизията данък в размер на 64 832,71 лв. за осъществения В. на стоки, за който не се излагат доводи, че е укрит.

Видно от мотивите на жалбата до съда, не е спорно датата на настъпване на данъчното събитие, изискуемостта на данъка и възникване на задължението за издаване на протокол по чл.117 ЗДДС за начисляване на данък – приложимост на чл.63,ал.5 ЗДДС, когато плащането е направено преди датата на възникване на данъчното събитие при В., за която дата е приета датата на приключване на транспорта при доставката на стоките.

По отношение на дружеството за процесното В. е бил приложен § 18 от ПЗР на ЗИД на ЗДДС, с който са предвидени способите за упражняване на данъчен кредит в случаите на неначислен данък и/или неупражнено право на приспадане на данъчен кредит в хипотезата на самоначисляване на данъка за данъчни периоди преди влизане в сила на закона, както и относно случаите, при които по действащия до 01.01.2009 г. режим е било налице основание за непризнаване на данъчен кредит във връзка с пропуски по документирането, поради неначисляване на данъка или поради неспазване на законоустановения срок по чл. 72 от ЗДДС за упражняването му. Съгласно § 18, ал. 1 на § на регистрираните лица - получатели по доставката или вносителите, за които данъкът е станал изискуем като лица - платци по глава осма, до влизането в сила на закона, които към тази дата не са начислили данък по реда на чл. 86, ал. 1 ЗДДС и/или не са упражнили правото си на данъчен кредит, могат в периода от януари до април 2009 г. да начислят данъка чрез издаване на протокол по чл. 117 ЗДДС и да упражнят правото им на приспадане на данъчен кредит чрез включването му в отчетните регистри по ЗДДС.

Също така при начисляване на данъка за процесната В. по предвидения ред, съгласно чл. 68, ал. 1, т. 4 от ЗДДС, за дружеството би възникнало и правото да се приспадне като данъчен кредит в същия размер, без да възниква ефективно задължение за заплащане на данъка в бюджета.

При така изложеното, и тъй като от ответника не се оспорва, че за процесното В. е укриване, съдът намира доводите в тази част на жалбата, основани на безпротиворечивата съдебна практика на ВАС, и на принципите на системата на ДДС за изцяло основателни, които изцяло се споделят от настоящия състав на съда, обобщени в следното:

-Когато за В. приходната администрация начисли данък и го вмени като задължение на лицето, тя не може същевременно да не му признае правото на данъчен кредит - Решение № 10314 от 05.08.2009г. на ВАС по адм. д. № 1238/2009г.; Решение № 1481 от 04.02.2010г. на ВАС по адм. д. № 11146/2009г.; Решение № 3285 от 11.03.2009г. на ВАС по адм. д. № 10974/2008г.).

- Съобразяването с тълкуването на чл. 18, § 1, б. "г" и чл. 22 от Шеста директива 77/388, изменена с Директива 2000/17, и на съответстващите им норми от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност, в сила от 01.01.2007 г., както и на ал. 2 във връзка с ал. 1 във връзка с ал. 3 на § 18 от ЗИД на ЗДДС се налага извод за недопустимост на да бъде отказано правото на приспадане на данъчен кредит, когато самоначисляването и упражняването на правото на приспадане е след сроковете, визирани в чл. 71, ал. 2 от закона, както и когато не са спазени някои от изискванията за начисляване (Решение № 13869 от 18.11.2009г. на ВАС по адм. д. № 7918/2009г.).

- Нормата на чл. 73а ЗДДС е материалноправна и тя не може да се прилага с обратна сила за заварените правоотношения, но в случая с оглед създадените преходни правила - § 18 от ПЗР на ЗИД ЗДДС, следва да се приеме, че лицето има право на данъчен кредит, тъй като няма данни, нито пък твърдения за укрита сделка и данните за това са налични в счетоводството на дружеството - решение № 10314 от 05.08.2009г. по адм. д. № 1238/2009г. ВАС

- Като се начислява ДДС с ревизионния акт за В. , а на получателя се отказва правото на данъчен кредит, се получава обогатяване на фиска, с което се нарушава принципът на данъчен неутралитет. Когато начисляването на ДДС и признаване правото на данъчен кредит е в размер на начисления с акта данък, то неследва да се начисляват лихви. При режима на "самоначисляване", когато няма спор относно реалността на доставката - не е укрита и когато данъкът е начислен с ревизионния акт, няма пречка на платеща на данъка да се признае правото на данъчен кредит. Така в Решение № 4437 от 7.04.2010г. на ВАС по адм. д. № 13777/2009г. ВАС , Решение № 2238 от 18.02.2010 на ВАС по адм. д. № 10563/2009г.

Допълнителното начисляване от страна на органа по приходите с РА е незаконосъобразно, че несвоевременното начисляване на данъка може да има за последица налагането на административна санкция по ЗДДС, но не и отказ на правото на данъчен кредит - Решение № 5585 от 28.04.2009г. на ВАС по адм. д. № 383/2009 г.,

Съдебната практика на ВАС се позовава и на даденото тълкуване с Решение на Съда на Европейския съюз по съединени дела C-95/07 и C-96/07 Ecotrader S., - по т. 2 от диспозитива според което „член 18, параграф 1, буква г) и член 22 от Шеста директива 77/388, изменена с Директива 2000/17, не допускат данъчно-ревизионна практика, която санкционира неизпълнение като това по главните производства, от една страна, на задълженията, които произтичат от формалностите, установени от националната правна уредба на основание член 18, параграф 1, буква г), а от друга — на задълженията за счетоводна отчетност, както и за деклариране, които следват съответно от посочения член 22, параграфи 2 и 4, с лишаване от право на приспадане при прилагане на режима на самоначисляване.”

От своя страна ревизиращите органи се позовават на изтекъл срок за упражняване на правото на данъчен кредит, по което съдът със същото решение е приел, че Член 17, член 18, параграфи 2 и 3, както и член 21, параграф 1, буква б) от Шеста директива 77/388/Е. на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, изменена с Директива 2000/17/ЕО на Съвета от 30 март 2000 година, допускат национална правна уредба, която предвижда

преклузивен срок за упражняване на правото на приспадане като разглеждания в главните производства, стига да са спазени принципите на равностойност и ефективност.

В мотивите на цитираното решение на Съда на ЕС - т. 66 – 67 обаче също следва, че мерките, гарантиращи спазване на задълженията от данъчнозадължените лица за деклариране и плащане, не могат да бъдат използвани по начин, че систематично да поставят под въпрос правото на приспадане на данъка върху добавената стойност, данъчна ревизионна практика, която санкционира неспазването от данъчнозадълженото лице на задълженията за счетоводна отчетност и деклариране с лишаване от право на приспадане, надхвърля необходимото за постигането на целта за гарантиране на правилното прилагане на такива задължения по смисъла на член 22, параграф 7 от Шеста директива, след като общностното право не възпрепятства държавите-членки да налагат при необходимост глоба или имуществена санкция съразмерно с тежестта на нарушението, за да санкционират неизпълнението на посочените задължения. като се позовава и на предишна своя практика - Решение от 18.12.1997 г. по дело Molenheide и др., C-286/94, C-340/95, C-401/95 и C-47/96, точка 47, Решение от 21 март 2000 г. по дело Gabalfrisa и др., C-110/98—C-147/98, R., стр. I-1577, точка 52. Посочената възможност за санкции при неспазване на задължението за начисляване и деклариране на ДДС е предвидена изрично в българското право – чл.180а ЗДДС.

По т. 63 от мотивите на решението на Съда на ЕС е прието, че принципът на данъчния неутралитет налага да се предостави приспадане на ДДС по получените доставки, ако са изпълнени изискванията по същество, дори и ако данъчнозадължените лица са пропуснали някои формални изисквания, като се позовава и на предишна своя практика - Решение от 27.09.2007 г. по дело Coll'ie, C-146/05, точка 31

Изложеното води до извод, че на основание чл.73а ЗДДС тълкувана във вр. с § 18 от ПЗР на ЗИД ЗДДС на дружеството е следвало с РА да се признае и правото на данъчен кредит за начисления данък за данъчен период м. 04.2008г. в размер на 64 832,71лв. и съответните лихви, за доставката на 78 броя хладилни гондоли, по фактура № RO730000 от 20.12.2007 г. издадена от Hauser G. - A. с V1N № ATU55120103, в противен случай, както правилно твърди дружеството, ще бъде нарушен принципът за неутралност на ДДС. **В тази част РА е незаконосъобразен и съдът следва да постанови отмяната му.**

По отказания данъчен кредит за данък, удържан в чужбина, и начислен допълнителен корпоративен данък за финансовата 2006г. в размер на 95 042,39лв. и съответните лихви, също не е налице спор по фактите и съдът е сезиран с правен спор.

За 2006г. в подадената годишна данъчна декларация (Г.) по реда на ЗКПО /отм./ е приспаднал данъчен кредит в размер на 95 042,39 лв. за удържан в Румъния данък, с който е намален полагащия се корпоративен данък за финансовата година, който с РА не е признат.

Дружеството е декларирало размер на признат данъчен кредит за удържан

данък в чужбина в размер на 95 042,39 лв. по три удостоверения от 28.02.2007г. на Генерална дирекция „Големи данъкоплатци“ – Б. е за начислени в полза на [фирма] доходи от авторски и лицензионни възнаграждения от „О. Румъния М.“ С., върху които доходи е удържан данък. Доходите са на получени по Консултантски договор № 896/07.08.2003 г., за изпълнение на който са издадени 23 бр. фактури на обща стойност 790 747,34 лв., издадени от [фирма] и осчетоводени като приход през 2003 г. съответно отразени в годишния счетоводен отчет и формирали резултата за финансовата 2003 г. Данъкът е удържан както следва: през 2003г. върху а 69 700,71 евро е удържан данък 10 455,11 евро и върху 241 019,43 евро е удържан данък 24 101,94 евро; за 2004г. върху доход от 93 582,31 евро. е удържан данък 14 037,35 евро. По удостоверение № 68437/ 28.02.2007 г., е посочен дохода за 2004 г. са включени фактурите, издадени от [фирма] на 30.11.2003 г., на 30.12.2003 г. и на 31.12.2003 г.

При тези факти ревизиращите органи са приели, че така удържания данък в Румъния за доходи от авторски и лицензионни възнаграждения е следвало да се посочи в Г. за 2003 г., където са декларирани съответните доходи и се приложат към декларацията удостоверенията за удържания данък в чужбина съгласно чл. 51, ал. 1 и ал. 3 от ЗКПО /отм./, въз основа на което е направен извод, че дружеството няма право да ползва данъчен кредит в размер на 95 042,39 лв. през 2006 г. за удържан данък в чужбина за доходи, реализирани през 2003 г. и са начислени лихви в размер на 36 824,89 лв.

Безспорно правото на приспадане на данъка се свързва с конкретния доход, върху който е удържан данъка в чужбина, и приспадането се извършва от данъка, който в България следва да бъде платен за този доход. Във всички случаи при прилагането на чл. 24, ал. 2 ЗСИДДО ще бъде от значение данъка върху конкретния доход, определен за съответната финансова година, в която е отразен като приход – в случая за 2003г. В жалбата не се оспорва, че данъкът в чужбина е удържан за доходи, за които са издадени 23 фактури през 2003г., в която година са отразени и следвало да се отразят като приход.

По § 1, т.12 от ЗКПО (отм.) е дадена легалната дефиниция на понятието данъчен кредит по смисъла на този закон - като „правото при определените по този закон условия да се признае вече платен в чужбина корпоративен данък или дохода от определения корпоративен данък на данъчно задълженото лице от източници в страната и в чужбина.”

Следователно изискването както по националния закон, така и по спогодбата е данъкът да е бил ефективно платен за да бъде приспаднат. Съгласно удостоверението на л. 19 от делото - № 68437/ 28.02.2007 г., през 2004 г.е получен дохода и съответно е удържан данъка по издадени от [фирма] на 30.11.2003 г., на 30.12.2003 г. и на 31.12.2003 г. фактури на обща стойност 93 582,31 евро, за който е удържан данък 15% в размер на 14 037,35 евро. Този данък дружеството не би могло да приспадне по Г. за 2003г., тъй като не е бил ефективно удържан и не е налице данъчен кредит в посочения смисъл, който да бъде приспаднат.

Следва да се отбележи, че в чл.51, ал. 3 ЗКПО (отм.) със съдържание „когато на местно лице е удържан данък в чужбина, заедно с годишната данъчна

декларация местното лице представя удостоверение от компетентните власти на чуждата държава за размера на удържания в чужбина данък заедно с легализирания му превод.”, не се изисква изрично идентичност на доходите, за които се подава декларацията, с дохода, върху който е удържан данъка по удостоверението.

В случая за получения през 2004г. доход на стойност 93 582,31 евро, който дружеството е отразило като приход през 2003г. и по законосъобразността на това не се спори, според даденото тълкуване на чл.52,ал.3 ЗКПО (отм.) от приходната администрация, за удържания данък от 14 037,35 евро. за този доход дружеството не би могло да приспадне данъчен кредит нито от данъка за 2003г. нито за 2004г. За този доход през 2003г. не е налице изискването данъкът да е удържан в чужбина, а за 2004г. – тъй като дохода не е включен в Г. за тази година. Такава логика довежда до реалната неприложимост на чл.51,ал.3 ЗКПО (отм.), което конкретната фактическа ситуация го доказва. Тъй като не се съдържат конкретни правила за тази ситуация, то следва приложимост на общото правило по начин, който не пречатства упражняването на правото на приспадане на данъчен кредит по СИДДО, когато това право е възникнало.

Следва да се отчете и формалното изискване по чл.51,ал.3 ЗКПО (отм.) - за прилагане на удостоверение за платения данък, издаден от другата държава, в която данъкът е удържан, без спазването на което също не може да се упражни правото на приспадане на данъчен кредит за данъка, удържан в чужбина.

Удостоверенията са издадени през 2007г., като от ответника не въведено възражение за несвоевременното им издаване, на основание, че данъкът в чужбина е удържан още през 2003 и 2004г. Съдът намира, че обсъждането на това обстоятелство би довело до влошаване на положението на дружеството и нарушаване на забраната по чл.160,ал.5 ДОПК. Следва да се приеме, че дружеството е упражнило правото си на приспадане на данъчен кредит, като е приложило удостоверенията за удържания данък в чужбина към първата Г., която е следвало да подаде след получаването им – тази за 2006г.

За 2006 г. е приложим реда за подаване на Г. по отменения ЗКПО, съгласно § 27 от ПЗР на ЗКПО, в сила от 01.01.2007г. В същата разпоредба е предвидено, подлежащите на деклариране о реда на отменения закон данъци, се декларират с подаване на съответните данъчни декларации и в сроковете по същия закон, в това число и удържаните при източника данъци за 2006г. Последното не следва да се тълкува буквално според настоящия съд, тъй като ограничава упражняването на възникналото право за приспадане на данъчен кредит на дружеството.

В СИДДО с Румъния не се съдържат процесуални правила за приспадане на данъка удържан в другата държава и следователно, се прилагат процесуалните норми на всяка от договарящите държави. Налице е празнота в уредбата, и по арг. от чл.17, ал. 1 ЗКПО (отм.), се прилагат разпоредбите на националния закон относно приспадането на данъчния кредит. Същите обаче при непълнота не следва да се тълкуват по начин, който пречатства упражняването на правото на приспадане на удържания данък.

Задължението по чл.24 ал. 2 СИДДО с Румъния да се приспадне от данъка върху дохода на българското местно лице сума, равна на данъка, платен в

Румъния, като приспадналата сума не може да надвишава размера на българския данък върху този доход, който би бил дължим, ако се касаеше за доход от местен източник, изисква съпоставяне на платения и следващия се данък върху дохода през годината на облагането му. В случая върху доходите на дружеството с източник в чужбина по трите удостоверения, като отразени по Г. за 2003г., се е следвал данък по ЗКПО (отм.) , който е еднакъв с данъка, определен за 2006 г. от който е приспаднал удържания данък,, предвид препращането към правилата на ЗКПО (отм.) за определяне на финансовия резултат за 2006 г. с параграф 4 от ПЗР на ЗКПО, в сила от 01.01.2007г. Освен това корпоративният данък съгласно чл.44, ал.1 ЗКПО (отм.) е 15% за 2003 и за 2006, която данъчна ставка съвпада и с размера на удържания данък върху дохода при източника в Румъния, видно от удостоверенията. Поради това не се повдига и въпрос за разлики при приспадането на удържания данък, ако беше упражнено правото на данъчен кредит както през друг данъчен период.

Всичко изложено води до извод, че жалбата и в тази част е основателна, като при неправилно приложение на чл.51,ал.3 ЗКПО (отм.) не е признато правото на приспадане на данъчен кредит за 2006г. за данък, удържан при източника. При този извод за допустимост да се упражни правото и с подаването на Г. за 2006г., то неоснователни са доводите на ответника за приложимост на основанията по чл.133 ДОПК за промяна на резултата за 2003г. във връзка с издаден данъчен ревизионен акт. Следва да се отбележи, че никое от обстоятелствата по чл.133,ал.1 не е налице на основание удостоверенията от 2007г. за удържания данък в чужбина през 2003 и 2004г., тъй като удостоверенията не са нововъзникнало обстоятелство и не удостоверяват такова. Също така неоснователен е доводът в жалбата за безсрочно право на приспадане на данъчния кредит – правото следва да се упражни своевременно след като са изпълнени изискванията за това - издаване на удостоверение за платения данък в чужбина, както е в казуса по делото.

От дружеството не е направено искане за присъждане на разноски нито в жалбата нито в хода на устните състезания.

Водим от изложеното, Първо отделение, 12 съдебен състав на Административен съд София град,

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № [ЕГН]/14.04.2010 г., издаден от М. В. С. на длъжност главен инспектор по приходите при „Големи данъкоплатци и осигурители” , в частта му за установените задължения за данък върху добавената стойност за данъчен период месец 04 на 2008 г. в размер на 64 832,71лв. и за корпоративен данък за 2006 г. в размер на 95 042,39 лв. ведно със съответните лихви върху тези данъци, по жалба на [фирма], с ЕИК по БУЛСТАТ [ЕИК] и седалище С..

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване пред Върховен административен съд с касационна жалба в 14-дневен срок от съобщаването му.

Административен съдия: