

РЕШЕНИЕ

№ 2636

гр. София, 31.05.2011 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 14 състав, в публично заседание на 02.05.2011 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Пламен Горелски

при участието на секретаря Макрина Христова и при участието на прокурора Димитров, като разгледа дело номер **447** по описа за **2011** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството се провежда по реда на чл. чл. 156 – 161 от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс.

Делото е образувано във връзка с жалбата от „С. Т.” Е., против Ревизионен акт № */21.09.2010 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП град С. и потвърден от директора на Д. „Обжалване и управление на изпълнението” – С. с Решение № 1886/09.12.2010 г.

В съдебно заседание жалбоподателят се представлява от редовно упълномощен адвокат, който поддържа жалбата и претендира отмяна на акта.

Ответникът – Д. на Д. „О.” – С., представляван от юрисконсулт оспорва жалбата с доводи за правилност и законосъобразност на оспорения акт. След датата на съдебното заседание, в което не участва процесуален представител, на 04.05.2011 г. са представени писмени бележки. Не е заявено искане за присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД С. - ГРАД, след като извърши проверка на оспорения акт, обсъди доводите на страните и взе предвид приложените в административната преписка писмени доказателства, приема за установено следното.

Извършването на ревизията на „С. Т.” Е. е възложено с редовно издадена от началник на сектор „Ревизии” в Д. „Контрол” при ТД на НАП – С. Заповед №

1003096/14.04.2010 г., за определяне на задължения по ЗДДС за данъчен период 01.12.2008 г. – 31.12. 2008 г. и от 01.02.2009 г. до 28.02.2009 г. Ревизията за тези периоди е повторна, след като с Решение № 354/15.03.2010 г. решаващият административен орган е отменил в тази част РА № */28.12.2009 г. След приключването ѝ е съставен Ревизионен доклад № 1003096/06.08.2010 г., надлежно връчен, а с дата 21.09.2010 г. е издаден и оспорения в настоящото съдебно производство РА № * от орган по приходите, определен със Заповед № К 1003096/10.08.2010 г. В акта са обсъдени и отхвърлени като неоснователни възраженията на дружеството, като са потвърдени констатациите от РД. С ревизионния акт дружеството – жалбоподател е задължено да внесе ДДС в размер на 12 595, 55 лева за данъчен период: 01.12.2008 г. – 31.12.2008 г., като му е отказано право на данъчен кредит в същия размер, въз основа на Протокол № 1/04.02.2009 г. Задължението, съответно отказът да бъде възстановен претендирания данъчен кредит произтичат от осъществено от „С. Т.” Е. придобиване на движими вещи - употребявани товарен автомобил (влекач) марка „Д” и автомобилно ремарке от установен по време на ревизията доставчик, осъществяващ дейността си в Република Г. За сделката е издадена фактура № 47/12.12.2008 г. с данъчна основа на доставката 32 200 евро (62 977, 73 лева). Вещите (транспортните средства) били транспортирани до територията на РБ и на 22.12.2008 г. са регистрирани по реда на Закона за движението по пътищата. Тази дата е приета от ревизиращите като дата на настъпване на данъчното събитие, а доставката е квалифицирана като вътреобщностно придобиване, по смисъла на чл. 13, ал. 1 ЗДДС. Въз основа на това е направен изводът, че на основание чл. 99, ал. 3 ЗДДС за дружеството е възникнало задължение да подаде заявление за регистрация по този закон и най-късно до 27.12.2008 г. да състави протокол по чл. 117, ал. 1, ал. 3, в който да начисли данък в размер на 12 595, 55 лева. Такъв протокол обаче е бил съставен на 04.02.2009 г. (Протокол № 1/04.02.2009 г.), едва след като дружеството е било регистрирано по ЗДДС на основание чл. 100, ал. 1 – по негово искане (регистрация по избор), на дата 03.02.2009 г. Като дата на възникване на данъчното събитие дружеството посочило датата на издаване на протокола – 04.02.2009 г. и е отразило същия, както в дневника за продажби, така и в този за покупки, за м. 02.2009 г. На 04.02.2009 г. товарният автомобил и ремаркетото са били записани в счетоводството като ДМА.

Разглеждайки жалбата срещу РА решаващият административен орган е възприел констатациите и заключенията на ревизиращите, но е определил за дата на данъчното събитие датата на издаване на фактура № 47/12.12.2008 г.

Решение № 1886/09.12.2010 г., с което Д. на Д. „Обжалване и управление на изпълнението” – С. се е произнесъл по жалбата срещу Ревизионен акт № */21.09.2010 г. и е отхвърлил същата е валидно. Жалбата до Съда е съобразена с изискванията на чл. 156, ал. 1 - 3 ДОПК и затова е процесуално допустима за разглеждане по същество.

Като се позовава на две решения на Съда на ЕО (понастоящем Съд на

Европейския съюз) и абстрактно на Шеста директива (очевидно имайки предвид Шеста директива на съвета, от 17 май 1977 година, за хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно общата система на данъка върху добавената стойност) подателят на жалбата счита, че: а) неспазването на формалните изисквания на закона подлежи на санкциониране, чрез налагане на глоба, но не следва да води до отказ от право на данъчен кредит; б) по отношение на Протокол № 1/04.02.3009 г. е приложима нормата на § 18 ПЗР на ЗИД на ЗДДС; и в двете хипотези на регистрация – по чл. 99 и по чл. 100 ЗДДС резултатът за фиска би бил нулев, т.е. няма да бъде ошетен Бюджета. В съдебно заседание допълнително изтъква като довод за незаконосъобразност, че органите по приходите не направили необходимото, за да установят, дали доставчикът на процесната стока е внесъл „дължимия ДДС”. Заявява желание да представи доказателства в тази насока, но не представя такива до приключване на устните състезания.

Жалбата е неоснователна.

Страните не спорят по фактите. Не е оспорено, че процесната доставка представлява вътреобщностна, по смисъла на чл. 13, ал. 1 ЗДДС – придобито е правото на собственост върху стока, която се изпраща или транспортира до територията на страната от територията на друга държава членка, когато доставчикът е данъчно задължено лице, което е регистрирано за целите на ДДС в друга държава членка. Не се оспорва също, че: дружеството - жалбоподател не е подавало заявление за регистрация, на основание чл. 99 ЗДДС; транспортните средства са регистрирани в РБ на 22.12.2008 г.; данъчната основа на сделката е 32 200 евро. Спорът се свежда до тълкуването и прилагането на материалноправни и процесуални норми от ЗДДС. При решаването му са относими разпоредбите на ЗДДС. Изводите следва да бъдат съобразени и с норми от Директива 2006/112/ЕО на Съвета, от 28.11.2006 г., относно общата система на данъка върху добавената стойност.

Настоящият състав на решаващия съд споделя съображенията на ответника, че за дата на данъчното събитие следва да бъде приета датата, на която е издадена фактура № 47/12.12.2008 г., доколкото в същата са индивидуализирани подробно стоките и с издаването ѝ е прехвърлена собствеността върху тях.

Разпоредбите на чл. 63, ал. 1, ал. 3 ЗДДС определят, че данъчното събитие при вътреобщностно придобиване възниква на датата, на която би възникнало данъчното събитие при доставка на територията на страната, като данъкът става изискуем на 15-ия ден на месеца, следващ месеца, през който е възникнало данъчното събитие, съгласно ал. 1 и 2. Според общото правило на чл. 25, ал. 2 данъчното събитие възниква на датата, на която собствеността върху стоката е прехвърлена или услугата е извършена. По тази логика, данъкът по процесната доставка е станал изискуем на 15.01.2009 г., тъй като тази дата е петнадесетият ден на месеца, следващ месеца на възникване на данъчното събитие – 12.12.2008 г. Изискуемостта на данъка е предпоставка за възникване на задължение за начисляването му по съответния ред.

Несъмнено, по отношение на осъществяването на 12.12.2008 г. вътреобщностно придобиване, представляващо облагаема доставка на обща стойност над 20 000 лева, за дружеството е възникнало задължение да подаде заявление за регистрация по ЗДДС, не по-късно от 7 дни преди датата на възникване на данъчното събитие за придобиването, т.е. не по – късно от 05.12.2008 г. Такава е императивната норма на чл. 99, ал. 3, вр. ал. 2 и ал. 1 ЗДДС. Заявление по този ред и в определения за това срок не е било подадено. Дружеството не твърди и не представя доказателства да е издало протокол на основание чл. 117, ал. 1, т. 1, вр. ал. 3, вр. чл. 84 ЗДДС в срок до 15.01.2009 г., когато данъкът по доставката е станал изискуем, съобразно правилото на чл. 63, ал. 1, ал. 3 от същия закон, както и да е внесло ДДС. Каза се вече по – горе, че такъв протокол е бил съставен по – късно - на 04.02.2009 г. (Протокол № 1/04.02.2009 г.), след като дружеството е било регистрирано по ЗДДС по негово искане, по избор, на основание чл. 100, ал. 1. Тези обективни факти поставят основният спорен въпрос в настоящото производство, а именно: неиздаването на протокол по реда и в срока по чл. 117, ал. 1, т. 1, вр. ал. 3, вр. чл. 84 ЗДДС има ли за последица погасяване на правото на приспадане на данъчен кредит за получателя на доставката и само на това основание ли може да бъде отказан кредита.

Установеният в ЗДДС ред за регистрация (чл. 99), въз основа на извършени ВОД е специален. Извършването на регистрация по този ред е свързано от една страна със задължението получателят на доставката (местно лице) да „самоначисли” ДДС, а от друга страна е пречка (чл. 70, ал. 4) това лице да ползва данъчен кредит по същата доставка и пречка за друго начисляване на ДДС, в случай на последващи сделки.

Основният принцип и практическият смисъл на косвения данък, какъвто е ДДС, е да се облага стоката при нейния краен потребител. Именно за постигане на тази цел законодателят е уредил специалния ред за регистрация – чл. 99 ЗДДС. Когато местно лице, макар и да не е регистрирано по ЗДДС извърши вътреобщностно придобиване на стоки по облагаема доставка, на стойност над 20 000 лева, за него възниква задължението, само на това основание да подаде заявление за регистрация. В този случай доставчикът няма да начислява данък, а получателят ще си „самоначисли” такъв, съгласно действащата в страната ставка. В процесния случай доставчикът – гръцко дружество, видно от фактурата (л. 78) не е начислило ДДС. За това и неоснователно жалбоподателят твърди вероятност от двойно облагане на доставката. Начислявайки сам ДДС получателят преклудира правото си да иска приспадане на данъчен кредит, включително и на самоначисления, но и при последваща продажба на същата стока няма да бъде начисляван ДДС. Така се постига крайният резултат за облагане на стоката само веднъж - при получателя в Р. Б. В спорния случай дружеството - жалбоподател през ревизирания период действа не като регистрирано на основание ВОП лице, а като такова, регистрирано на общо основание. Не изпълнява задължението си по чл. 99 ЗДДС, а заявява желание за регистрация по избор. Регистрирането по реда на чл. 99 ЗДДС, извършвано въз

основа на заявление е пречка за упражняване правото на данъчен кредит, предвид изричната разпоредба на чл. 70, ал. 4. Обратно, с издаването на Протокол № 1/04.02.3009 г. и включването му в дневниците за покупки и продажби, както и в СД за м. 02.2009 г. дружеството неправомерно, целейки да заобиколи императивните законови норми е претендирало данъчен кредит, който самото то е било задължено да начисли. В този смисъл, твърдението за неощетяване на Бюджета е некоректно. Позицията на Шеста директива на Съвета/1977 г., както и на решенията на СЕО, № № С-62/93 и С-147/98 за случая е неуместно. Директивата е отменена и заместена от Директива 2006/112/ЕО на Съвета, от 28 ноември 2006 г., относно общата система на данъка върху добавената стойност. Според чл. 18, пар. 1, б. „г” от отменената Шеста директива, за да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице е длъжно, когато се изисква да плати данък като получател да спазва формалностите, установени от всяка държава-членка. Чл. 178, б. „г” от Директива 2006/112/ЕО пък постановява, че за да може да упражни правото си на приспадане, данъчнозадълженото лице трябва да отговаря на условието, за целите на приспадане, съгласно чл. 168, б. „в”, по отношение на вътреобщностното придобиване на стоки да включи в справка-декларация по ДДС, предвидена в чл. 250 цялата информация, необходима за изчисляването на сумата на дължимия ДДС по неговото вътреобщностно придобиване на стоки, и да притежава фактура. С други думи, и разпоредбата на чл. 168, б. „в” от Директивата установява задължение за плащане на дължимия ДДС по отношение на вътреобщностни придобивания на стоки.

Непротивопоставима е и тезата на оспорващия за приложение на § 18 ПЗР на ЗИД на ЗДДС, независимо, че регистрацията по ЗДДС по избор на дружеството е била извършена на 03.02.2009 г., т. е. в рамките на 4-месечния период, очертан в тази разпоредба. Внимателният прочит на текста на § 18, ал. 1 сочи, че жалбоподателят не може да се ползва от очертаните хипотези. Разпоредбата е преходна и не може да бъде тълкувана разширително. С нея е била дадена възможност, чрез удължаване с четири месеца регистрираните лица - получатели по доставката или вносителите, за които данъкът е станал изискуем като лице - платец по глава осма, които до влизането в сила на ЗИД ЗДДС (до 01.01.2009 г.) не са начислили данък по реда на чл. 86, ал. 1 и/или не са упражнили правото си на данъчен кредит, да сторят това. Привилегията касае само регистрирани по този закон лица, имайки предвид препращането към чл. 86, който е с наименование: „Задължение за начисляване на данъка от регистрирано лице”. Имат се предвид стандартните случаи на доставки на стоки или на услуги, при които изискуемостта на данъка поражда задължение за доставчика да го начисли, вкл. като посочи размера на отделен ред. Процесната доставка е ВОП и изискуемостта на данъка поражда задължение за начисляване от страна на вносителя, при условията на чл. 63 ЗДДС. Неприложимостта на § 18 и не само тя изключва прилагането и на чл. 73а ЗДДС, който е в сила от 01.01.2009 г. и предназначението му е да хармонизира (транспонира) норми от Директива

2007/74 ЕО на Съвета, от 20.12.2007 г. относно освобождаването от данък върху добавената стойност и акциз на стоки, внасяни от лица, пътуващи от трети страни. Разпоредбата на чл. 73а е материалноправна, поради което е недопустимо да ѝ бъде придавана обратна сила. Освен това, след като не е „самоначислил” ДДС по процесната доставка жалбоподателят не може да претендира възстановяване на данък, който не е бил внесен реално по ДДС – сметка. Да се приеме обратното, означава да бъдат игнорирани коментиранията по – горе цели, характер и принципи на облагането с ДДС. Не на последно място, чл. 73а не може да дерогира забраната на ал. 4, чл. 70, която е част от специално въведените ограничения на правото на приспадане на данъчен кредит. Предвидената с текста на чл. 178 ЗДДС административнонаказателна отговорност за данъчно задължено по този закон лице, което е длъжно, но не подаде заявление за регистрация или заявление за прекратяване на регистрация в установените срокове, не е основание да се приеме необоснованост и незаконосъобразност на ревизионния акт. Неподаването на заявление, както бе изяснено представлява основание за облагане на задълженото лице. Законодателят е преценил отделно от това, че такива деяния подлежат и на административно наказване.

В заключение, оспореният ревизионен акт е издаден от компетентен орган по приходите, който се е съобразил с изискванията за форма и е спазил установените процесуални правила. Актът е обоснован и мотивиран, въз основа на правилно тълкуване и прилагане на относимите материалноправни разпоредби на ЗДДС. Правилно е установено задължение за дружеството – жалбоподател за внасяне на ДДС по ВОП на стоките – транспортни средства, респ. правилно и обосновано е отказано възстановяване на данъчен кредит в същия размер.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, ал. 2, чл. 161, ал. 1 ДОПК, Административен съд С. - град, 14^{-ти} състав

Р Е Ш И:

ОТХВЪРЛЯ оспорването по жалбата на „С. Т.” Е., против Ревизионен акт № */21.09.2010 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП град С..

Решението подлежи на касационно обжалване пред Върховния административен съд, в 14 - дневен срок от съобщаването на страните.

СЪДИЯ: