

РЕШЕНИЕ

№ 46

гр. София, 05.01.2017 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 46 състав,
в публично заседание на 20.12.2016 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Красимира Желева

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **11174** по описа за **2015** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по чл. 156 от ДОПК.

Образувано е по жалба на [фирма], [населено място], представлявано от Ю. В. против РА № Р-22001414003196-091-001/03.08.2015г. на органи по приходите при ТД на НАП - [населено място], с който за данъчен период м.10.2014г. на основание чл. 79, ал. 3 от ЗДДС на дружеството са определени задължения за ДДС в размер на 20 740,60лв. главница и 1612,24лв. лихва, във връзка с установена липса на стоки на стойност 103 703,02лв., потвърден с решение № 1563 от 16.10.2015г. на директора на Д“ОДОП“-С..

Жалбоподателят оспорва изцяло констатациите в ревизионния акт и установените с него задължения като твърди, че изводът за липси е необоснован, тъй като е изведен без да е извършена инвентаризация. Твърди, че в хода на ревизията не е провеждана инвентаризация, документирана с изискуемите документи и протоколи. Сочи, че дружеството съхранява стоки в два обекта, като фактическо преброяване на стоката е извършено само в първия от тях, в резултат на което и видно от констатираното в РА по отношение на количеството стоки в този обект няма противоречие с НАП. Различие е установено единствено по отношение на наличните стоки във втория обект, като в случая НАП са констатирани „липси“ единствено по снимков материал. Сочи, че предвид изложеното реално измерване на стокова наличност не е правено. Наред с това установената липса е само стойностна, а не за конкретни видове стоки, за които се претендира, че липсват. Не е установена реална наличност като количество и вид, която да бъде съпоставена с количествата и видове заведени в счетоводната

отчетност. Наред с това освен съображения по същество на спора жалбоподателят сочи, че органите по приходите са били длъжни да изследват доставките по всяка конкретна фактура, да посочат размера на ползвания данъчен кредит и да конкретизират липсата по тези доставки и едва тогава да начислят данък в размер на ползвания данъчен кредит. В случая не са установени липси на конкретни стоки нито упражненото право на данъчен кредит при придобиването им. Не е ясно, кои стоки липсват, с кои фактури са придобити, в тях начислен ли е ДДС и упражнено ли е за този данък право на ДК, което да се коригира по реда на чл. 79, ал. 3 от ЗДДС.

На следващо място твърди, че необоснован от страна на ревизиращите е и данъчният период, за който е прието, че са възникнали липсите - м. 10.2014 г., като твърди, че в тежест на данъчните органи е да установят периода в който са възникнали липсите. По изложените съображения иска отмяна на ревизионния акт и присъждане на направените по делото разноски.

Ответникът по жалбата, Директорът на Дирекция "ОДОП" [населено място] при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юрисконсулт К., оспорва жалбата. В съдебно заседание излага съображения за неоснователност на жалбата и моли същата да се отхвърли. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение в полза на Дирекцията.

Съдът, след преценка на събраните доказателства, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22001414003196-020-01 от 11.12.2014 г., издадена от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии” в ТД на НАП С., връчена на 13.01.2015 г. е възложено извършване на ревизия на [фирма], за определяне на задълженията на дружеството за ДДС за периодите 01.04.2014 г. - 30.11.2014 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22001414003196-092-01/ 23.04.2015 г. Задълженото лице е подало възражение с вх. № 53-03-521/ 10.07.2015 г. по реда чл. 117, ал. 5 от ДОПК, срещу констатациите в РД. Същото е обсъдено и прието за неоснователно в РА.

Ревизията е завършила с издаване на РА № Р-22001414003196-091-001 от 03.08.2015 г., издаден от М. Й. С., на длъжност началник сектор „Ревизии” в ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията и Е. М. Н., на длъжност главен инспектор по приходите в ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. С ревизионния акт са определени допълнителни задължения по ЗДДС, в размер на 20 740,60 лв. и са начислени лихви за несвоевременно разчитане с бюджета в размер на 1 612,24 лв., в резултат на начислен ДДС, на основание чл. 79, ал. 3 от закона, във връзка с констатирани липси на материали и стоки и в отсъствие на хипотезите, предвидени в чл. 80, ал. 2 от с.з.

По време на ревизията са установени обстоятелства, довели до промяна на данъчната основа и начисления данък на извършените продажби от дружеството.

През ревизирания период дружеството извършва търговия с мебели и стоки за обзавеждане на дома и офиса. Дружеството разполага с нает обект: магазин с адрес [населено място], [улица] Завод „Кристал“ [населено място].

Допълнително установените задължения по ЗДДС са в резултат на обосноваване при ревизията липса на стоки, за които на основание чл. 79, ал. 3 от ЗДДС за установените липси на стоки на стойност 103 703,02 лв. ревизията е начислила ДДС в размер на 20 740,60 лв. през д.п.м. 10.2014 г.

Установяването на липсите е извършено чрез извършена инвентаризация на

наличните активи на дружеството към 28.10.2014г. от органите по приходите на отдел „Оперативни проверки“. В хода на ревизията са присъединени П.№ 0173421 от 22.10.2014г., № 0173422 от 28.10.2014г. и доклад ведно със събрани доказателства приложени към него за резултатите от извършена инвентаризация на наличните в обекта/ магазин и складово помещение/ стоки-мебели за дома, описани в 102 позиции съдържащи вида на стоката, количество и цена.При инвентаризацията е представен опис-Протокол за здрави и повредени стоки съхранявани в завод „Кристал“ в [населено място].Не е извършено фактическо преброяване на стоката, приложен е снимков материал.Данните за количествата и видовете стоки са предоставени от ревизираното лице.

Съгласно представената оборотна ведомост с натрупване от 01.01.2014г. до 30.09.2014г. салдото по сметка 304 Стоки към 30.09.2014г. е в размер на 154 975,64лв. От ревизираното лице при инвентаризацията е представен опис протокол на намиращата се здрава и повредена стока в складово помещение в завод „Кристал“ в [населено място], предвид преместване на търговския обект от [улица] на [улица].Същия съдържа вида, броя и стойността на продажните цени.Не се спори, че при извършената инвентаризация фактическо преброяване от органите на НАП е правено само на стоките в обект на [улица], не и на тези в завод „Кристал“ [населено място].За тези стоки е приложен единствено снимков материал.Протокол за налични стоки в завод „Кристал“ е съставен към 13.10.2014г. и е подписан от управителя и счетоводителя.

С възражението срещу РД са представени доказателства за извършена инвентаризация съгласно Заповед №3 от 28.10.2014г., установените стоки в магазина на [улица] съответстват на установените в хода на ревизията.Предвид това за наличните стоки в посочения обект няма несъответствия и не е начисляван данък за липси. Разликата е единствено в наличностите на стоки намиращи се в завод „Кристал“, [населено място].

С възражението е представена Заповед № 2 от 28.10.2014г. , съгласно която на 30-31.10.2014г. е извършена инвентаризация на наличните стоки в склада в завод „Кристал“ в [населено място].От представения инвентаризационен опис се установява, че стоките в склада са 20 649бр.,отразени в 123 позиции на стойност 129 170лв.Същевременно при извършената проверка от НАП към 28.10.2015г. управителя на дружеството е декларирал и е представил опис с общ брой на стоките 79бр. в 5 позиции на обща стойност 6082лв.Протокола е подписан от управителя.Не са дадени обяснения и не са представени доказателства установяваща разлика на наличностите към 28.10.2014г. и 31.10.2014г.

Представени са протоколи за обезценка на материални запаси от 01.04.2014г. и към 03.11.2014г. Съгласно протоколите към 01.04.2014г. стоката е обезценена на 19522,47лв., а към 03.11.2014г. на 92185,20лв.

Според констатациите в РА от представената оборотна ведомост за периода 01.04.2014г.-30.11.2014г., както и регистър на стойности по аналитичности за периода от 01.04.2014г. до 30.11.2014г. такива обезценки не са осчетоводявани.Това е видно и от подадената за 2014г. Г. по чл.92 от ЗКПО.

Предвид изложеното е прието, че доказателствената тежест за установяване на наличното количество стоки към 31.10.2014г. е на ревизирания субект, като този извод произтича от основния принцип за разпределение на доказателствената тежест.Въз основа на установената към 31.2014г. липса на стоки на стойност 103

703,02лв. с РА на основание чл.79,ал.3 от ЗДДС е начислен ДДС в размер на 20 740лв. За да потвърди РА директора на Д“ОДОП“-С. е приел, че общата установена наличност на стоки в двата обекта е 53 245,50лв., съпоставена с представеното извлечение от сметка 304 Стоки към 28.10.2014г. в размер на 156 948,52лв., правилно в хода на ревизията липсата е установена в размер на 103 703,02лв.

В съдебното производство е изготвена и приета ССЧЕ с основно и допълнително заключение

Предвид установеното от фактическа страна, съдът прави следните правни изводи:

Жалбата е подадена от легитимирано лице, в срока по чл. 156 ДОПК и след изчерпване на възможността за обжалване по административен ред и в частта потвърдена с Решение № 1563/16.10.2015г. на Директора на ДОДОП-С., поради което се явява допустима.

При извършване на задължителната проверка по чл. 160, ал.2 ДОПК, съдът констатира, че ревизията е възложена от компетентен орган и е приключила в определения от него срок. Ревизионният акт е издаден от компетентни органи по приходите и определя данъчни задължения за периода, за който е възложена ревизията, поради което обжалваният ревизионен акт не страда от пороци влечащи неговата нищожност.

По приложението на материалния закон съдът намира следното:

Спорът между страните е формиран по въпроса дали е към 31.10.2014г. за [фирма] липса на стоки на стойност 103 703,02лв., респективно следва ли върху стойността на тези липси да се начисли ДДС в размер на 20 % върху посочената стойност.

За разрешаване на формирания между страните спор, съдът съобрази следното:

Спорните задължения за ДДС са определени с процесния ревизионен акт на основание чл. 79, ал. 3 от ЗДДС. Съгласно цитираната разпоредба, регистрирано лице, което изцяло или частично е приспаднало данъчен кредит за произведени, закупени, придобити или внесени от него стоки, при унищожаване, установяване на липси или при бракуване на стоките, както и при промяна на предназначението им, за което вече не е налице право на приспадане на данъчен кредит, начислява и дължи данък в размер на приспаднатия данъчен кредит. Съгласно ал. 4 от с. р., корекцията се извършва в данъчния период, през който са възникнали съответните обстоятелства, чрез съставяне на протокол за извършена корекция и отразяване на този протокол в дневника за продажбите и справка - декларация за този данъчен период.

В случая изводът за липси на стоки на стойност 103 703,02лв. е обоснован със счетоводните записвания в счетоводството на жалбоподателя, инвентаризация в обект на [улица] снимков материал и протокол –опис от представляващия за обект в завод „Кристал“ [населено място], от които органите по приходите са приели, че към 31.10.2014г. салдото по с/ка 304 "стоки" – 156 948,52лв., а наличностите на стоки в двата обекта са на стойност в общ размер 53 245,50лв. Не са кредитирани доказателства за обезценка на стоки.

Констатациите в ревизионния акт са необосновани и недоказани, поради което жалбата се явява основателна.

В тежест на органите по приходите е да установят по безспорен начин основанието послужило за начисляване на ДДС.

Съдът намира, че от страна на ревизиращите органи по приходите не е установено основанието по чл. 79, ал. 3 от ЗДДС за начисляване на ДДС за липси на стоки

стойност 103 703,02лв. Основателно е оплакването на жалбоподателя за това, че липси могат да се установят само чрез инвентаризация, каквато органите по приходите не са извършили. Съгласно § 1, т. 10 от ДР на ЗСч, целта на инвентаризацията е установяване към точно определена дата на наличните активи и пасиви, както и съпоставка на получените резултати със счетоводните данни и установяване на евентуални разлики. За целта се завеждат всички счетоводни сметки към датата на проверката, коригират се евентуално сгрешените счетоводни операции и се извършва фактическо преброяване на материалните запаси. За резултатите от инвентаризацията се съставя инвентаризационен опис - сравнителна ведомост, като в него се отразява намереното при инвентаризацията, намереното по счетоводни данни и явяващата се между тях разлика под формата на липси или излишъци. В конкретния случай, от страна на органите по приходите не е извършвана съпоставка между наличността в обект завод „Кристал“, [населено място] и наличността по счетоводните документи, поради което изводът им за липса е необоснован.

Само по счетоводни данни, каквото изследване е направено от органите, не може да се установи липса. Според констатациите на стр.4 от РА на стоките съхранявани в помещението на завод „Кристал“ не е извършено фактическо преброяване, а е приложен снимков материал. По този начин не е установена действителна стокова наличност на дружеството, чрез реалното и измерване, т.к. такова е извършено само на стоките налични в обекта на [улица]. Не е извършена и съпоставка между видове и количества стоки, които са установени при физическото преброяване и тези налични по счетоводни данни. Установената липса е стойностна, а не са констатирани конкретни видове стоки за които се претендира, че липсват, след като не е установена реална наличност като количество и вид и не е съпоставена с количествата и видовете заведени в счетоводната отчетност. В тежест на ревизиращите е да установят какви видове и количества стоки липсват от наличните по счетоводни данни към 28.10.2014г., чиято липса е послужила за определяне на данъчни задължения чрез корекция на ползван данъчен кредит. Действително справка за налични стоки е представена от управителя към 13.10.2014, но същинска инвентаризация е направена към 31.10.2014г. на стоки в завод „Кристал“, [населено място].

След инвентаризацията установените стоки обезценени и отчетната им стойност е намалена с процента на обезценката. Преди това обезценка е извършена на 30.04.2014г. Извършването на двете обезценки е потвърдено от основната и допълнителна ССчЕ.

За документиране процеса на обезценяване към възражението срещу РД са представени заповеди за инвентаризация, заповеди и протоколи за обезценка.

Корекции на ползван данъчен кредит по реда на чл.79, ал.3, вр. с ал.1 ЗДДС в случаите на преоценка не се извършват. В процесния случай стоките не са били бракувани, липсващи унищожени или с променено предназначение, което да налага корекция на данъчен кредит.

Както беше посочено предвид неизвършването на инвентаризация, констатацията за липса е недоказана, тъй като несъответствието в количеството не е задължително да се дължи именно на липси.

В случай, че се установи липса, на основание чл. 79, ал. 3 от ЗДДС следва да се начисли ДДС в размер на приспаднатия за липсващата стока данъчен кредит, като във всички случаи в тежест на органите по приходите е да установят основанието за начисляване на ДДС, от което пряко зависи и размера изискуемия ДДС. Както бе

посочено по - горе, за да се установи липса следва да се извърши инвентаризация и да съпоставят установените данни с тези в счетоводството.

Само на база представените оборотни ведомости, не може да се обоснове извод за липса стоки.

По изложените съображения, след като от страна на органите по приходите не е извършена инвентаризация и от събраните по делото доказателства не се установява наличие на липса на стоки и то посочени стойностно, а не по вид и количество, констатациите на ревизионния акт са необосновани и основанието по чл. 79, ал.3 от ЗДДС за начисляване на ДДС в размер на упражненото право на приспадане на данъчен кредит е недоказано.Цитираната разпоредба на чл.79,ал.3 от ЗДДС визира установени липси на стоки, за които е приспаднал данъчен кредит при придобиването им.Касае се за фактически установени липси на конкретни видове и количества стоки, а не за разлика между отчетната стойност на стоките по счетоводни данни и стойността на фактически установените стокони наличности при проверка на място в търговския обект.

Освен гореизложеното, неправилно е определен размера на дължимия ДДС върху установените "липси" – $103\,703,02\text{лв.} \times 20\% = 20\,740,60\text{лв.}$, т. е. на практика е извършено облагане като за неотчетена доставка, а разпоредбата на чл. 79, ал.3 от ЗДДС, сочи, че размера на данъка за установените липси е размера на приспадания при придобиването на липсващите стоки данъчен кредит, какъвто анализ не е извършен от органите по приходите и не са събирани доказателства за размера на приспадания за "липсващите" стоки данъчен кредит.В случая неправилно е обложена разликата между общата отчетна стойност на артикулите по счетоводни данни и стойността на реално изброени артикули в обекта.

Не е установено, по кои фактури каква стока е постъпила в завод „Кристал“.При констатация за липси, следва да може да се установи и точно по кои фактури е липсващата стока, а от там и за същата какъв данъчен кредит е приспаднал. Предвид изложеното и след като ревизиращите не са извършили реална материална проверка на наличността в завод „Кристал“, на практика е невъзможно да бъде установен размера на данъка, който следва да се начисли на основание чл. 79, ал.3 от ЗДДС.Корекцията се извършва по стойността на фактурата, по която е упражнено право на приспадане на данъчен кредит, а не по счетоводната стойност, която може да е коригирана по реда на преоценките съгласно СС2.

Основателно е оплакването на жалбоподателя, че по никакъв начин не е обоснован периода на възникване на липсите. За разлика от отменената разпоредба на чл. 82, ал.2 от ЗДДС (в сила до 31.12.2006г.), съгласно която данъкът в размер на приспадания данъчен кредит се начислява на датата, на която липсата е установена, според разпоредбата на чл. 79, ал. 3 от ЗДДС (в сила от 01.01.2007г.), данъкът следва да се начисли в периода, през който е възникнало съответното обстоятелство - в случая липсата, като се състави протокол, който да се отрази в дневника за продажби и справка декларация за този данъчен период. В ревизионният акт не се съдържат констатации защо именно през данъчен период м.10.2014г. е приета за осъществена липсата, поради което необосновани са и констатациите не само относно основанието за начисляване и размера на начисления данък, но и относно периода в който следва да се извърши корекция с начисления за липси данък, а това

нарушение предвид месечното отчитане на ДДС се явява особено съществено и влече незаконосъобразност на установените с акта задължения.

По изложените съображения съдът намира, че жалбата е основателна и следва да бъдат отменени определените на основание чл. 79, ал.3 ЗДДС задължения за ДДС.

Искане за присъждане на разноски не е формулирано от жалбоподателя, поради което и такива не следва да се присъждат.

Водим от горното, АССГ, III-то отделение, 46-ти състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], [населено място], РА № Р-22001414003196-091-001/03.08.2015г. на органи по приходите при ТД на НАП - [населено място], с който за данъчен период м.10.2014г. на основание чл. 79, ал. 3 от ЗДДС на дружеството са определени задължения за ДДС в размер на 20 740,60лв. главница и 1612,24лв. лихва.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване пред Върховния административен съд на РБ в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: