

РЕШЕНИЕ

№ 3363

гр. София, 18.05.2022 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 64 състав, в публично заседание на 08.03.2022 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Калинка Илиева

при участието на секретаря Анжела Савова, като разгледа дело номер **12464** по описа за **2021** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу ревизионен акт №Р-2222140006045-091-001/6.7.2021 г., в частта, с която е потвърден с решение № 1514/29.9.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на НАП, с който са определени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ общо в размер на 50 959,25 лв. ДДС лв. за данъчен период м. юни и м. август 2020 г.

Жалбоподателят твърди, че не се спори относно установените в ревизионното производство факти. Счита обаче, че са неправилни правните изводи. Не е налице твърдяната от приходните органи конструкция на привидна и прикрита сделка. Сделката е една – продажба на дружествени дялове, но е под условие – когато се завършат недвижимите имоти, които ще се придобиват. Именно защото имотите не са довършени и дружеството не е създадено, то страните са подписали предварителен договор. Ето защо твърди, че са неправилни изводите, че е сключен предварителен договор поради липса на предмет. Предварителните договори се сключват именно за да се създаде правна връзка когато е невъзможно сключване на окончателен договор. В този смисъл е и практиката – предварителен договор за покупко-продажба на бъдеща вещ не е нищожен. Липсват мотиви за привиден и прикрит договор. Неправилен е изводът, че всеки предварителен договор, който предвижда сключване на окончателен при освободени доставки, е привиден. Възможно е обаче да се сключи

верига други облагаеми доставки, чийто краен резултат да доведе до освободена доставка. Приходната администрация следва да зачете обективния характер на планираната сделка. Доколкото държавата ни не се е възползвала от правото си да третира сделката с дружествени дялове като материална вещ, както и предвид чл. 46, ал. 1, т. 5 ЗДДС, е недопустима практика, която да променя този избор. Цитира практика, според която данъчно задължените лица имат правото да избират най-добрата правноорганизационна форма, както и вида на правната сделка, с оглед плащането на по-малки данъци, поради което и данъчните органи не могат да предлагат друг, алтернативен способ за постигане на тази цел. В случая съществените условия на сключения предварителен договор са задължението да бъдат изградени/довършени конкретни обекти, предмет на договора, като те бъдат апортирани в капитала на нарочно създаденото от жалбоподателя-продавач търговско дружество и дружествените дялове на това новосъздадено дружество да бъдат прехвърлени на физическите лица-купувачи срещу договорена цена. Купувачът ще придобие „правото на собственост“ върху дружествените дялове, но не и право на собственост върху недвижимите имоти, поради което и не може да бъде третирано като купувач по прикрита сделка. Обстоятелството, че купувачите впоследствие биха могли да придобият правото на собственост не би било основание сделката да се третира като прехвърлителна или като предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот. В този смисъл е и съдебната практика на ВАС. Но дори и да се приеме, че е налице привидност, то това автоматично не води до извод, че прикритата сделка е валидна, по арг. от чл. 17 ЗЗД, като се приложат правилата за прикритата сделка. Липсват каквито и да е индикации, че ще се сключи окончателна сделка за покупко-продажба на недвижим имот, като за валидността ѝ законът изисква нотариална форма. Органите по приходите не са отчетели и това, че в случая няма загуба за бюджета доколкото непаричната вноска в дружеството е доставка, съгласно чл. 10, ал. 1, т. 3 ЗДДС, като дружеството, в което се апортира, е правоприемник на всички права и задържения по ЗДДС, като за да се гарантира това данъчно правоприемство законът предвижда задължителна регистрация по ЗДДС. Датата на регистрация е датата на вписване на апорта в търговския регистър. Ето защо се счита, че не е налице избягване на облагането с ДДС, както и не се цели данъчно предимство. Ето защо моли да се отменят оспорените актове. Претендира разноски.

Ответникът – директорът на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на НАП моли да бъде потвърден обжалваният акт. Счита, че следва да се възприемат изводите, направени в обжалваното решение. Претендира разноски.

Административен съд София – град, 64 състав, като обсъди доводите на страните и доказателствата по делото, намира от фактическа и правна страна следното:

По допустимостта.

Жалбата е в срок. Подадена е от лице с правен интерес от оспорването и пред компетентния административен съд, поради което се явява ПРОЦЕСУАЛНО ДОПУСТИМА.

Относно фактите.

Със заповед №Р-22221420006045-020-001/07.10.2020 г., издадена от И. М. Р., оправомощен съгласно заповед №РД84-2200-664/28.07.2020 г., на Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., определен като компетентен орган за възлагане на ревизията на основание чл. 11, ал. 3

от Закона за Националната агенция за приходите /ЗНАП/, във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК със Заповед №РД-01-128/18.02.2020 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.06.2020 г. до 31.08.2020 г. ЗВР е изменена със заповеди за изменение на ЗВР №Р-22221420006045-020-002/14.12.2020 г., №Р-22221420006045-020-003/12.01.2020 г. и №Р-22221420006045-020-004/10.02.2020 г., издадени от определения компетентен орган.

За резултатите от ревизията е съставен ревизионен доклад /РД/ №Р-22221420006045-092-001/30.03.2021 г., връчен на 30.03.2021 г. На основание и в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК от ревизираното дружество е подадено възражение с вх. №70-00-426/13.04.2021 г. срещу констатациите в РД. По изложени в РА мотиви същото е прието за процесуално допустимо, но по същество за неоснователно.

Ревизията е приключила с РА №Р-22221420006045-091-001/06.07.2021 г., издаден от Р. Р. Б., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и М. К. М., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 06.07.2021 г.

Видно от разпоредителната част на РА, при деклариран от [фирма] данък за възстановяване, в размер на 451 120,80 лв., е установен данък за възстановяване, в размер на 400 161,55 лв., като е доначислен ДДС в размер на 50 959,25 лв., предмет на оспорване в настоящото производство.

Основната дейност на [фирма] е придобиване на недвижими имоти с цел изграждане на жилищни сгради и последващата продажба на жилищата в тях. През ревизираните периоди дружеството е извършвало изграждане на сграда със смесено предназначение с офиси, шоуруми, жилища и подземни гаражи, находяща се в С., [улица].

На 22.03.2016 г. от дружество е закупен поземлен имот с нотариален акт №83, том II, дело №0258 от 22.03.2016 г. от [фирма],[ЕИК] с правото на собственост върху дворно място, с площ от 5 784 кв.м., представляващо УПИ с пл. №154 в кв. 170 по плана на [населено място], местност „Л.“ III част. За този имот, заедно с имот планоснимачен №558 е отреден Урегулиран поземлен имот X.-154, 558 в кв. 170 по плана на [населено място], местност „Л.“ III част, целият с площ от 6 800 кв. м. заедно с триетажна масивна сграда с административно стопански функции и масивна стопанска сграда склад, както и върху поземлен имот с пл. №664, находящи се в [населено място], кв. Л., [улица], срещу заплащането на продажна цена от 4 300 000,00 евро без ДДС.

На 17.05.2016 г. е подписан договор за проектиране с [фирма]. На 28.03.2018 г. е получено разрешение за строеж №55/28.03.2018 г. от СО-Направление „Архитектура и градоустройство“, с което на [фирма] се разрешава изграждане на строеж: „Сграда със смесено предназначение с офиси и шоуруми, жилища и подземни гаражи“ с административен адрес: [населено място],[жк], [улица]. То е обжалвано от ДНСК. На 23.08.2018 г. [фирма] получава разрешението за строеж на сграда.

С договор за управление на имот на 01.08.2016 г. от [фирма] е възложено на свързаното с него дружество [фирма],[ЕИК], управлението на строителството на сградата, управление на реализацията на апартаменти от новопостроената сграда и финансово управление, а строителството на сградата е възложено на [фирма],[ЕИК] чрез договор за строителство от 01.06.2018 г. На 30.10.2019 г. е издаден акт обр. 14 за приемане на сградата на ниво груб строеж.

С РА, на основание чл. 25, ал. 7 от ЗДДС и чл. 67, ал. 2 от ЗДДС /по правилото за включен данък/, за данъчни периоди м. 06.2020 г. и м. 08.2020 г., е начислен ДДС в размер на 50 959,25 лв. Задълженията са определени за получени плащания по декларирани от дружеството освободени доставки по смисъла на чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС, с предмет – продажба на дружествени дялове, за които са издадени фактури към П. Б. Б., [фирма],[ЕИК] и М. А. К.. Прието е, че е налице хипотезата на привидна сделка, сключена с цел отклонение от данъчно облагане и прикриваща сделките по прехвърляне на собствеността на недвижими имоти, които представляват облагаеми доставки по смисъла на чл. 12, ал. 1 от ЗДДС, в връзка с чл. 6, ал. 1 от ЗДДС.

По отношение на декларираните освободени доставки по 2 фактури с предмет продажба на дружествени дялове, е констатирано, че [фирма], в качеството на продавач, е сключило на 28.08.2019 г. с П. Б. Б. /купувач/ предварителен договор за покупко-продажба на дружествени дялове. В качеството си на продавач ревизираното дружество желае да продаде свои собствени имоти /апартаменти и гаражи/, находящи се в новостроящата се сграда, намираща се на адрес С., [улица], а именно апартамент №С2 със застроена площ от 138,55 кв. м., апартамент №С3 със застроена площ 187,27 кв. м., апартамент №С4 със застроена площ от 128,93 кв. м., апартамент №С7 със застроена площ от 187,27 кв. м., гараж №1.9 със застроена площ от 45,86 кв. м, гараж №1.10 със застроена площ от 30,85 кв. м. и гараж №1.20 със застроена площ от 28,29 кв. м., а купувачът П. Б. желае да придобие описаните имоти. Съгласно договора, покупко-продажбата на имотите следва да стане чрез продажба на 100% от капитала на едно или повече новоучредени еднолични дружества с ограничена отговорност, създадени от [фирма], в което/които капиталът ще бъде набран чрез апортна вноска на описаните имотите.

Съгласно чл. 3, ал. 1 от предварителния договор, регистрацията на новото дружество следва да бъде извършена след издаване на разрешение за ползване за имотите. Също така ревизираното дружество се задължава да продаде на купувача, а купувачът се задължава да закупи от продавача 100% от дружествените дялове от регистрирания капитал на новото дружество, набран чрез апортна вноска на имотите. Броят на новоучредените дружества и комбинирането на имотите, които ще бъдат апортирани в тях, ще се определи едностранно от купувача, въз основа на изходящо от него изрично писмено искане. Срещу 100% от регистрирания капитал на новото дружество, набран чрез апортна вноска на имотите, купувачът се задължава да плати покупна цена в размер на 1 487 500,00 евро, както следва: в размер на 240 000,00 евро за апартамент С2; в размер на 450 000,00 евро за апартамент С3; в размер на 290 000,00 евро за апартамент С4; сумата в размер на 430 000,00 евро за апартамент С7; в размер на 30 800,00 евро за гараж 1.9; в размер на 24 200,00 евро за гараж 1,10 и в размер на 22 500,00 евро за гараж 1,20.

Договорено е покупната цена да е платима на няколко вноски: в размер на 20 000,00 евро в деня на подписване на договора, по банков път, в размер на 180 000,00 евро в срок до три месеца от подписване на договора по посочена банкова сметка от продавача, в размер 1 287 500,00 евро, представляваща остатъка от покупната цена, като купувачът се задължава да заплати на продавача по банков път на продавача на 20 равни месечни вноски, платими до края на всяко тримесечие на съответната година.

В изпълнение на посочения предварителен договор, жалбоподателят е издал на П. Б. Б. следните фактури: №0... 079/08.06.2020 г., №0... 88/10.08.2020 г. и №0...

82/10.06.2020 г. за платената авансово сума в размер на 88 012,35 лв., без начислен ДДС, като основание е посочен чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС. Органите по приходите са установили, че процесните фактури са отразени в дневника за продажби от жалбоподателя за съответните периоди – м. 06.2020 г. и м. 08.2020 г.

Издадената фактура на М. А. К. от [фирма] е при идентична фактическа обстановка. Подписан е предварителен договор за покупко-продажба на дружествени дялове от 14.08.2020 г., съгласно който [фирма] поема ангажимента да учреди ново юридическо лице /Новото дружество/, в чиито капитал да апортира следните собствени на ревизираното лице имоти: апартамент С2 със застроена площ от 138,55 кв. м. и гараж №2.4 със застроена площ от 35,71 кв. м., находящи се в новостроящата се сграда в С., [улица]. След учредяването на новото дружество, [фирма] се задължава да прехвърли 100% от собствеността върху неговите дружествени дялове на М. А. К. срещу сумата от 288 000,00 евро, както следва: 55 600,00 евро, платими в деня на подписването на договора; 232 400,00 евро 10 дни след при подписване на окончателен договор - продажба на дялове пред нотариус, вписване на промените в Търговския регистър, при вписване на ипотека в полза на кредитиращата банка върху притежаваните от новото дружество, предоставяне на удостоверение за тежести за имота. По цитирания предварителен договор през ревизираните периоди М. А. К. превежда авансово суми за периода на ревизията в размер на 108 744,20 лв., за които му е издадена фактура №0... 91/18.08.2020 г. с неначислен ДДС на основание чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС. Същата е намерила отражение в кл. 19 „Данъчни основи на освободените доставки и освободените В.“ на подадената за съответния данъчен период справки-декларация.

Фактурите към [фирма] са издадени при аналогична фактическа обстановка. Основание за издаване на процесните фактури е представения предварителен договор за покупко-продажба на дружествени дялове от 21.08.2020 г. Съгласно предмета на договора, [фирма] поема ангажимента да учреди ново юридическо лице /Новото дружество/, в чиито капитал да апортира следните собствени на ревизираното лице имоти: апартамент №А-12 със застроена площ от 131,53 кв. м. и гараж №2,19 със застроена площ от 42,26 кв. м., находящи се в новостроящата се сграда, намираща се в С., [улица]. След учредяването на новото дружество, [фирма] се задължава да прехвърли 100% от собствеността върху неговите дружествени дялове на [фирма] срещу сумата от 303 500,00 евро, както следва: 55 730,00 евро, платими в деня на подписването на договора, от които 5000, 00 евро са платени преди това; 4 970 евро до 31.12.2020 г.; 242 800,00 евро два дни преди подписване на окончателен договор пред нотариус. В изпълнение на цитирания предварителен договор през ревизираните периоди [фирма] превежда авансово суми за периода на ревизията в размер на 108 999,00 лв., за които са издадени фактури с №0...89/12.08.2020 г. и №0... 92 24.08.2020 г. с предмет „продажба на услуга“. Цитираните фактури, в които, на основание чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС не е отразен начислен ДДС, са намерили отражение в кл. 19 „Данъчни основи на освободените доставки и освободените В.“ на подадените за съответния данъчен период справки-декларации.

Ревизиращите органи са приели, че с процесните фактури са извършени авансови плащания са издадени на основание предварителни договори за покупко-продажба на дружествени дялове, които съдържат в себе си три различни престации - изграждането на недвижими имоти, апортирането им в дружества, които към момента на сключването на договорите са неучредени, поради което и несъществуващи, и

продажбата на дялове от несъществуващи към момента на сключването им дружества. Приели са, че чрез уговарянето на продажба на дружествените дялове, което по смисъла на чл. 46, ал. 1, т.5 от ЗДДС представлява освободена доставка, се цели да се прикрие продажбата на недвижими имоти, представляваща облагаема доставка по смисъла на чл. 12, ал. 1, във връзка с чл. 6, ал 1 от ЗДДС. Заключение са, че е постигнато заобикаляне на закона, тъй като чрез поредицата от сделки, които пряко не противоречат на закона, се цели постигане на забранен резултат, а именно неначисляване на ДДС. При така установеното са формирали извод, че сделките по прехвърляне на дружествени дялове са в хипотезата на привидни сделки, сключени с цел отклонение от данъчното облагане и прикриващи сделката по прехвърлянето на собствеността върху недвижими имоти. Гореписаните договори касаят плащания за придобиване на недвижими имоти от П. Б. Б., М. А. К. и [фирма], за които ревизираното лице не е начислило ДДС по реда на чл. 25, ал. 7 от ЗДДС, а е възникнало задължение за начисляване на ДДС на датата, на която е получено плащането, до размера на същото.

За всички разходи, свързани пряко с изграждането на недвижимите имоти [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит. Към датата на получаване на плащанията, те са изцяло обвързани с финансиране на изграждането на недвижимите имоти, обект на последваща доставка. Предвид изложеното на основание чл. 25, ал. 7 от ЗДДС за получените плащания по процесните фактури, върху данъчна основа, определена по правилото на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС, която по всички процесни доставки за м. 06.2020 г. е в размер на 16298.58 е начислен ДДС в размер на 3 259,72 лв. и за м. 08.2020 г. върху данъчна основа в размер на 238 497,72 лв. е начислен ДДС в размер 47 699,53 лв.

При оспорване на РА пред по-горестоящия административен орган е пирето, че основателно органите по приходите са счели, че сключените предварителни договори за покупко-продажба на дялове на несъществуващи дружества са привидни сделки, с цел да се прикрият предварителни договорки за покупко-продажба на недвижими имоти. Издадените фактури за продажба на дружествени дялове прикриват окончателно плащане по продажба на недвижими имоти. За същността на процесните доставки от съществено значение е чл. 19 от **Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/**. Прието е, че основателно са констатирани органите по приходите, че гореписаните предварителни договори съдържат в себе си три елемента – изграждане на недвижими имоти, апорт на същите и прехвърляне на дружествени дялове. Видно от съдържанието им, обаче, не може да се каже, че същите съдържат достатъчно данни относно прехвърлянето на дружествените дялове, което се твърди, че е основния му предмет доколкото се уговаря прехвърляне на дружествени дялове на дружества, които нито съществуват в правния мир, нито на които жалбоподателят е собственик, към момента на сключване на процесния договор. В този смисъл няма как да бъде сключен окончателен договор, на база процесните предварителни договори, тъй като към датата на сключването им не съществува предмет, който да се прехвърля, а именно не съществува дружество, чиито дялове да бъдат прехвърлени, нито ревизираното лице е собственик на такива дялове. По същата причина по никакъв начин предварителният договор не позволява да бъде издадено съдебно решение, което да замести окончателния договор.

Прието е, че освен уговорки за прехвърляне на дружествени дялове от несъществуващи дружества, договорите предвиждат задължение за продавача

[фирма] да изгради описаните в тях недвижими имоти и да прехвърли собствеността върху тях чрез апортиране на същите в новоучредени дружества, на които ще прехвърли дяловете. Срещу това задължение е договорена цена, както и начина на плащане. Заплащането на цената е на етапи, като първоначалната вноски е дължима при сключване на предварителния договор, а всяка следваща вноски е обвързана с етапа на завършеност на обектите. Само за последната вноски от цената е уговорено да се дължи при прехвърляне на дружествените дялове, в които са апортирани изградените обекти.

По отношение възлагането на услугата по построяване на обекта са налице подробни клаузи и уговорки – идентифицирани са обектите по архитектурни планове, видове СМР, етапите на строителство - т. е. налице е договор за възлагане на строителство.

Прието е от ответника, че от тълкуването на съдържанието на предварителните договори е видно, че действителната воля на страните е прехвърляне на собствеността върху недвижимите имоти, подлежащи на изграждане от ревизираното дружество на купувач, за което е извършено плащане, съобразно уговорения в договора начин. Такава продажба представлява облагаема доставка на стока по смисъла на чл. 12, ал. 1, във връзка с чл. 6 от ЗДДС, поради което за доставчика - ревизираното лице, възниква задължение за начисляване на ДДС, включително и за полученото авансово плащане във връзка с доставката на основание чл. 25, ал. 7 от ЗДДС. Целейки неначисляването на дължимия данък, жалбоподателят си служи с поредица от сделки, които сами по себе си не са забранени от закона, защото с тях могат да се постигат и правомерни резултати. Тези сделки са насочени към постигане на същият ефект, който би бил постигнат и при положение, че бе сключен предварителен договор за продажба на недвижимите имоти, съответно впоследствие договор за продажба във форма на нотариален акт. Неправомерният резултат, който се цели чрез поредицата от сделки, е неначисляване на дължимия данък, който би се дължал от ревизираното лице, в случай, че бе сключен договор за продажба на недвижимите имоти, включително и предварителен договор за продажба на недвижими имоти, въз основа на който е получено договореното авансово плащане.

Прието е, че процесните договори имат типичните белези на предварителни договори за продажба на недвижими имоти, като задължението на продавача е да изгради имотите и да прехвърли собствеността върху тях на купувачите. Начинът, по който е договорено да се извърши прехвърляне на собствеността, е не чрез пряка продажба, а е чрез учредяване на дружества, апортни вноски на недвижимите имоти в тях и накрая - продажба на дяловете от тези дружества, несъществуващи към момента на сключване на договорите. Желаната от страните правна последица, предмет на предварителните договори, е прехвърляне на правото на собственост върху недвижимите имоти на купувачите, независимо от начина, по който е уговорено да стане това прехвърляне. В подкрепа на този извод е предвидената изрична възможност купувачите да искат прехвърляне на вещно право върху недвижимите имоти, а не върху дружествени дялове. Прието е, че са правилни и обосновани изводите на органите по приходите, че уговореното прехвърляне на дружествени дялове от новоучредените дружества е привидна сделка, целяща да прикрие продажбата на недвижимите имоти.

При така изложената фактическа обстановка, съдът приема от правна следното:

По допустимостта на жалбата:

Жалбата срещу РА в оспорваната част е подадена в срок от лице с право и интерес от оспорване, срещу акт, който подлежи на съдебен контрол и след като е изпълнена абсолютната процесуална предпоставка на чл. 156, ал. 1 и 2 ДОПК за обжалване по административен ред. Актът в оспорваната част е потвърден с решението на директора на Дирекция „ОДОПІ С.“. С оглед на това жалбата е процесуално допустима и следва да бъде разгледана по същество.

По същество на спора:

Съгласно чл. 160, ал. 2 ДОПК съдът преценява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материално-правните разпоредби по издаването му.

Ревизионният акт е издаден от компетентен орган – този, който е възложил ревизията и от ръководителя на ревизията в съответствие с изискванията на чл.119 ал.2 от ДОПК, както и т.р. №5/13.12.2016г. на Върховния административен съд по т.д. №10/2016г. Актът е подписан с електронен подпис, като са представени документи, както и диск, от които се установява наличието на такъв, както и подписването на акта от издалия го орган.

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и е със съдържанието, предвидено с чл.120, ал. 1 от ДОПК - РА е мотивиран, включително с подробно изложените констатации в РД, който е неразделна част от него и съдържа диспозитивна част в табличен вид с посочени вид, основание, период и размер на установените задължения.

Видно от приложеното копие на процесния РА, същият е подписан с квалифицирани електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване, което се потвърждава, както от представените по делото доказателства, така и от служебно извършената от съда справка в публичния електронен регистър на доставчика на удостоверителни услуги по чл.28 ЗЕДЕУУ, в който регистър съобразно чл. 25, ал. 5 ЗЕДЕУУ и задължението си по чл. 22, т. 4 ЗЕДЕУУ, доставчикът на удостоверителни услуги публикува удостоверенията по чл. 24 ЗЕДЕУУ, което публикуване е форма на самото издаване на удостоверение по чл. 24 ЗЕДЕУУ – арг. чл. 25, ал. 5 ЗЕДЕУУ. Поради това РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК, като подписан с квалифициран електронен подпис от органите по чл.119, ал. 2 от ДОПК.

Ревизията е възложена след надлежно образувано ревизионно производство съгласно чл. 112 и чл.113 от ДОПК. Спазени са сроковете за извършването ѝ по чл. 114, ал. 1 и ал. 2 ДОПК, след надлежно удължаване на срока за това с горепосочените заповеди за изменение на заповед за възлагане на ревизия. Доказателствата, послужили за издаването на РА, са събрани по предвидения в ДОПК ред. Не се установяват съществени нарушения на процесуалните правила за провеждане на ревизионното производство и издаването на акта.

По материалната законосъобразност на акта:

Между страните няма спор по фактите – така, както са установени още в ревизионното производство и изложени по-горе. Спори се по делото представляват ли посочените доставки освободени такива по смисъла на чл. 46, ал. 1, т. 5 ЗДДС, на каквото основание жалбоподателят не е начислил ДДС по тях; налице ли е твърдяното от приходните органи заобикаляне на закона посредством сключване на описаните в обстоятелствената част на това решение сделки, именно по които са извършени

спорните доставки; налице ли е твърдяната симулация – наличие на една привидна сделка и една прикрита.

За да се отговори на тези въпроси следва да се анализират сключените три договора, наименовани, всеки един от тях, „предварителен договор за покупко-продажба на дружествени дялове“.

Съгласно тези договори жалбоподателят, като продавач и собственик на имотите, описани в договорите, се е задължил да:

построй тези имоти съобразно уговорената степен на завършеност;

„купувачът желае да придобие от продавача, а продавачът желае да продаде на купувача имотите посредством продажба на 100 % от капитала“ на новоучредени от продавача дружества с ограничена отговорност, които ще бъдат създадени от продавача чрез апортна вноска на имотите в капитала на новото дружество;

Покупната цена на 100 % от дружествения капитал на Новото дружество е обвързана с цената на недвижимите имоти /чл. 2, ал. 1/.

Плащането на тази цена е предпоставка за сключването на окончателния договор за прехвърляне на дружествените дялове /чл. 7/, след което е уговорено вписване на промяна на собствеността и управлението /чл. 8/.

При анализа на цитираните по-горе договорни клаузи, следва да се направи извод, че тези договори обективират следните съществени задължения в тежест на жалбоподателя-продавач:

за изработка на описаните недвижими имоти;

за „придобиване“ на тези имоти посредством „продажба“ на новоучреденото дружество;

задължение за продавача да учреди дружество – О.;

да прехвърли дяловете от това дружество на купувача, което е предпоставено от плащане на цената на имотите от купувача, като цената им е приравнена на цената на придобиване на дяловете.

Процесните фактури, издадени от жалбоподателя и описани по-горе, са за следната доставка: „авансова вноска за продажба на дружествени дялове с прехвърляне на...“ и следва описание на имотите, предмет на описаните договори.

За да се приеме тезата на данъчните органи, че посочените доставки са доставки по привидни договори, по които законът предвижда те да освободени и всъщност прикриват действително и прикрито съглашение /което е облагаемо/, следва да се изясни и институтът на симулацията.

Съгласно чл. 17, ал. 1 ЗЗД: Ако страните прикриват сключеното между тях съглашение с едно привидно съглашение, прилагат се правилата относно прикритото, ако са налице изискванията за неговата действителност. Легалното определение за симулацията е доразвито както от правната теория, така и от съдебната практика.

Така напр. следва да се цитира решение на ВКС № 247/18 г. от 04.02.2019 г., постановено по гр.дело № 4288/2016 г., по реда на чл. 290ГПК, поради което и задължително за съдилищата:

„При привидни (симулативни) договори страните нямат намерение да бъдат обвързани така, както външно са изразили воля. Те обективират волеизявления в правната действителност, които стават известни на трети лица, но в действителност те съзнателно изобщо не желаят настъпването на правните последици (абсолютна симулация) или желаят настъпването на други последици, различни от тези, които

биха се породили от външно изразената им воля (относителна симулация). Самите страни създават по своя воля и с постигнато между тях съгласие тази двойственост; симулацията е насочена към трети лица.

При персоналната симулация привидността се отнася не до съществуването на правните последици на явната сделка, а до това, кой е техен носител. И при нея знанието и съгласието на прикритата и на явната страна е необходимо – за търсените последици, за действителните титуляри на правата и задълженията и за симулираното участие на привидна страна.....

От всичко изложено следва заключението, че знание и намерение за симулирането винаги е налице между действителната (прикрита) страна и явната – именно общото им желание да скрият от външния свят кой е приобретелят е мотивирало сключването на привидния договор.“

Следва да се цитира и решение № 34 от 23.3.2015 г., постановено по гр.д. № гр. д. № 7201/2013 година, отново по реда на чл. 290 ГПК:

„Персоналната симулация няма изрична уредба. Обикновено тя се разглежда като частен случай на привидната сделка. Привидните и прикритите сделки нормативно са уредени в чл. 17 ЗЗД и чл. 26, ал. 2 ЗЗД. При абсолютната и относителната симулация е налице, относно привидната сделка, липса на волеизявление, на съгласие, докато при подставеното лице симулацията не е във волеизявлението, а в субектите. Сделката между подставеното лице (привидната страна) и третото лице (явната страна) съдържа волеизявление и тя като волев акт не е привидна. Привиден характер има само сделката между истинския носител-на правоотношението (скритата страна) и лицето, чието име се поставя (привидна страна) в иначе желаната сделката. В този смисъл страната, която си служи с фигурата на подставеното лице („сламен човек“) сама сключва сделката с насрещната страна, сама става носител на правата и задълженията към нея, като вместо нейното име фигурира като участник името на подставеното лице. При случаите на подставено лице е налице абсолютна симулация само на овластителната сделка на упълномощаването (мандат на симулация между скритата и привидната страна), но не и на сделката с третото лице, от която възникват целените правни последици. Затова привидността се отнася не до съществуването на тия правни последици, а до това, кой е техен носител, което произтича от двойствеността на едната от страните по договора - вместо явният контрагент в договора участва прикритият зад него.

При подставеното лице се извършват две привидни сделки и една прикрита, която е действителна, ако не страда от пороци. Симулативни са упълномощаването (между скритата и привидната страна) и сделката, извършена въз основа на привидното упълномощаване (между явната и привидната страна). Прикрита е сделката между упълномощителя и третото лице, и ако тя не страда от пороци, съобразно нейното съдържание следва да се уреждат отношенията им. Прикритата сделка ще бъде нищожна, ако има забрана за придобиване на съответно право от лицето, което се прикрива зад чуждо име, или ако то се разпорежда чрез нея с имуществени права, придобити неправомерно. Въпреки тези особености, подставеното лице се третира като симулация и доказването му се подчинява на правилото уредено в чл. 134, ал. 2 ГПК (отм.), чл. 165, ал. 2 ГПК, чрез т. нар. начало на писмено доказателство.“

За персоналната симулация в теорията следва да се цитира и статията *Персонална симулация*. Видове, хипотези, сравнения с други правни конструкции, (55 стр.), сп. Юридически свят, бр. 2/2005 К. Т..

На следващо място, при тълкуване волята на страните, на основание чл. 20 ЗЗД, следва да се търси действителната им воля; отделните договорки да се тълкуват във връзка едни с други и всяка една да се схваща в смисъла, който произтича от целия договор, с оглед целта му, обичаите в практиката и добросъвестността.

С оглед критериите, изложени по-горе, съдът намира, че действителната воля на страните е била именно придобиване собствеността на недвижим имот, който жалбоподателят е следвало да довърши/изработи/, а след това – да прехвърли тази собственост. В този смисъл изрично са цитираните по-горе договорки - „купувачът желае да придобие от продавача, а продавачът желае да продаде на купувача имотите посредством продажба на 100 % от капитала“ на новоучредени от продавача дружества с ограничена отговорност. Следователно, целта на договора е именно „продажба“ на имотите. Както е посочено и в самия договор, страните са постигнали предварителна договореност това да стане „посредством продажба на 100% от капитала“ на бъдещи, новоучредени дружества, като това са еднолични дружества с ограничена отговорност.

Ето защо следва да се направи извод, че е налице една привидна сделка, обективирана по предварителните договори, а именно за покупко-продажба на 100 % от капитала. Действителното намерение, основание, *causa* на сделката е именно продажба на имотите, както и придобиването им от приобретателя по предварителния договор.

Прикриването е уговорено да се извърши посредством поредица от сделки - тези по учредяване на Е., апортиране в него на имотите, за които се цели продажба и впоследствие – прехвърляне на 100 % от „капитала“ на Е. на приобретателите по предварителните договори. Посредством описаната поредица от сделки, следва да се направи извод, че е използвана и фигурата на т.нар. персонална симулация – чрез използване на привидна страна /новоучреденото дружество/, която жалбоподателят се е задължил да учреди и която привидно ще е притежател на правото на собственост върху имотите. Същевременно съконтрагентът по процесния предварителен договор е уговорено да придобие 100 % от дяловете върху новоучреденото дружество.

При тази правна конструкция действително се създава дружество, притежаващо самостоятелна правосубектност, различна от титулярите на техните дялове, съответно и то ще притежава собственост, която не се припокрива с тази на притежателите на капитала им. За третите лица именно дружеството ще се легитимира като собственик на недвижимите имоти. Но, съдът намира, че това е само привидно. За направата на този извод следва да се имат предвид цитираните по-горе клаузи от договора. Следва да се има предвид и обемът на права и задължения на единствения съдружник и едноличен собственик на капитала в Е., вкл. и тези по чл. 136 ТЗ, вр. чл. 137, ал. 1, т. 7 ТЗ- той взема решения за придобиване и отчуждаване на недвижими имоти. Единственият, който може да вземе решение относно разпореждането с правото на собственост е именно собственикът на капитала, който е съконтрагент по процесните предварителни договори. По арг. от по-силното основание той може да вземе решение и относно останалите правомощия, включващи се в обема на правото на собственост. При това положение се създава привидност, за пред третите лица, че бъдещият приобретател е именно бъдещото О., а в действителност правото на собственост /в пълния обем правомощия/ ще се упражнява от неговия едноличен собственик.

Ето защо и предвид използването на фигурата на персоналната симулация не може да се поставят и обсъждат въпросите относно приложението на чл. 19 ЗЗД, нито за

възможността впоследствие за прехвърляне на имота от Е. на едноличния му собственик на капитала.

Предвид използването на фигурата на персоналната симулация не е необходимо да бъде доказано, че собствеността върху имотите впоследствие е или ще бъде прехвърлена в полза на физическите лица – купувачи по договорите за прехвърляне на дружествени дялове. Отделен е въпросът, че в процесния случай става дума за предварителни договори и съответно – облагане на авансови вноски по тези договори. Ирелевантно за делото е това, че са представени доказателства относно факта, че останалите самостоятелни обекти в процесната сграда са прехвърлени по обичайния начин чрез покупко-продажба във формата на нотариален акт. Действително, следва да бъде признато правото на участниците в оборота да организират по най-удачния за тях начин търговската си дейност и да се отчете възможността им да извършват независима икономическа дейност чрез недвижими имоти, която дейност на общо основание подлежи на данъчно облагане. Но, доказателства в подкрепа на тези изводи не са представени от жалбоподателя, чиято е доказателствената тежест за тези факти и която му беше указана. Не е поискано събирането, нито са представени доказателства в подкрепа на извода, че са налице бъдещи /към момента на сключване на предварителните договори/ или впоследствие извършени действия или налични намерения за извършване на търговска дейност посредством новоучреденото Е., вкл. и посредством апортираните в него имоти.

Действително е възможно имотите да се ползват от новоучредените дружества като част от икономическата им дейност, за което новоучреденото дружество ще следва да начислява ДДС при последващата им продажба или при осъществяване на облагаеми доставки чрез тях. Действително е предвидена за тях задължителна регистрация по ЗДДС в чл. 132, ал. 1 от ЗДДС, вр. чл. 10, ал. 1, т. 3 ЗДДС, в случаи като настоящия. Но, както бе посочено по-горе, липсват каквито и да е доказателства в тази насока; не може да се направи извод за наличие на такива намерения от самите договори, а напротив – установяват се намерения за придобиване само на право на собственост от купувача. Това, че са избрали тази правно-организационна форма, за разлика от останалите съдоговорители на жалбоподателя, само по себе си и без наличие на други доказателства, не би могло да доведе до извод за намерения за извършване на търговска дейност.

Същевременно, съгласно чл. 9 ЗЗД страните могат свободно да определят съдържанието на договора, доколкото то не противоречи на повелителните норми на закона и добрите нрави. Доколкото обаче съдът намира, че е налице т.нар. персонална симулация, именно за изпълнението на която е извършено авансовото плащане /чл. 25, ал. 7 ЗДДС/, не може да се възприеме тезата, че свободата на договоряне е неограничена и преминава отвъд повелителните норми на закона. В този смисъл са и мотивите на последното тълкувателно решение – от 17.3.2022 г., постановено по т.д. № 2/2020 г. на ВКС.

За пълнота следва да се отбележи, че законът не само не забранява договорите с предмет бъдещи вещи, но те са типични за някои видове сделки. Недействителен би бил договорът когато е уговорено престирането на невъзможен предмет напр., но не и на бъдеща вещ. Ето защо и не може да се възприеме тезата, че е недействителен предварителен договор за продажба на дружествени дялове на дружества, които предстои да бъдат учредени в един по-късен момент, съгласно волята на страните.

С оглед на изложеното, настоящият съдебен състав намира, че процесните сделки по

прехвърляне на дружествените дялове не представляват освободена доставка по смисъла на чл. 46, ал. 1, т. 5 ЗДДС. Жалбата е неоснователна и следва да се отхвърли.

По разноските: На основание чл. 161 ДОПК, вр. чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредбата за адвокатските възнаграждения жалбоподателят дължи на ответника юрисконсултско възнаграждение, съответно на обжалваемия интерес /50959,25 лв./, което възнаграждение следва да се изчисли в размер на 2058,77 лв.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, I отделение, 64-ти състав

РЕШИ:

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] срещу ревизионен акт №Р-2222140006045-091-001/6.7.2021 г., потвърден с решение № 1514/29.9.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] при Централно управление на НАП, в частта, с която са определени задължения по *Закона за данък върху добавената стойност* /ЗДДС/ общо в размер на в размер на 50 959,25 лв. ДДС лв. за данъчен период м. юни и м. август 2020 г.

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] да заплати на Националната агенция по приходите, дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ [населено място] сумата от 2058,77 лв. разноски.

РЕШЕНИЕТО може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

При подаване на касационна жалба, тя следва да бъде придружена с доказателства за внесена по сметка на ВАС държавна такса от 407,67лв. При неизпълнение на указанията жалбата следва да бъде върната.

СЪДИЯ: