

РЕШЕНИЕ

№ 7083

гр. София, 29.11.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 65
състав**, в публично заседание на 03.11.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Ванина Колева

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **6258** 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], [населено място], [улица], представлявано от управителя Д. Б. С., против ревизионен акт (РА) № Р-22221420003466-091-001 / 08.02.2021 г., издаден от Г. И. М. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и А. А. Н. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 669/26.04.2021г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ДД“ОДОП“) С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (ЦУ на НАП).

В жалбата са изложени доводи за незаконосъобразност на РА като издаден при съществени нарушения на административнопроизводствените правила – ДОПК, така и в противоречие с материалноправните разпоредби на закона – Закона за задълженията и договорите (ЗЗД) и Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДДС). Изложени са подробни съображения за неправилност на изводите на административния орган, че е налице привидна сделка за прехвърляне на дружествени дялове. Твърди се, че действителната воля на купувача е да придобие дружествени дялове, а не апортираните имоти. Жалбоподателят се позовава на практика на Съда на европейския съюз (СЕС) и на Върховния административен съд (ВАС). Моли съда да отмени РА. Претендира разноски, съгласно представен списък.

Ответникът по жалбата - директорът на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител, оспорва жалбата. Счита, че оспорваният акт е

законосъобразен по мотивите изложени в него и в решението на директора на дирекция „ОДОП” - С.. Моли жалбата да бъде отхвърлена. Претендира юрисконсултско възнаграждение.

Прокурор от Софийска градска прокуратура не участва при разглеждане на делото.

Административен съд София-град, като прецени процесуалните предпоставки за допустимост на жалбата, събраните доказателства по делото, по отделно и в тяхната съвкупност, и взе предвид доводите на страните, съобразно с разпоредбата на чл.160 от ДОПК, прие за установено следното:

Обжалваният ревизионен акт е издаден след извършена ревизия, започнала със заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) №Р-22221420003466-020-001/12.06.2020 г г., връчена по електронен път на 29.06.2020 г., издадена от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощен със Заповед №РД-01-818/10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП С.. Предметът и периодът на ревизията обхваща задължения за ДДС за данъчни периоди от 01.03.2020 г. до 31.05.2020 г. Срокът за извършване на ревизията е удължаван със Заповеди за изменение на ЗВР №Р-22221420003466-020-002/24.09.2020 г. и №Р-22221420003466-020-003/28.10.2020 г., издадени от същия орган.

В законоустановения срок е съставен ревизионен доклад (РД) №Р-22221420003466-092-001/13.01.2021 г., връчен на 13.01.2021 г. по електронен път. От дружеството е подадено възражение срещу РД, на основание чл. 117, ал. 5 от ДОПК, прието с вх. №Р-22221420003466-В.-001-И/19.01.2021 г. г. В мотивите на РА, органите по приходите са приели възражението за процесуално допустимо, но по същество за неоснователно.

Констатациите в РД са дали основание на ревизиращите да издадат процесния ревизионен акт. Ревизионен акт №Р-22221420003466-091-001 от 08.02.2021 е издаден от Г. И. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и А. А. Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията, на основание чл. 119, ал. 2 от ДОПК. Връчен е електронно на 08.02.2021г.

Видно от разпоредителната част на РА, при деклариран от [фирма] данък за възстановяване в размер на 476 917,06 лв., е установен данък за възстановяване в размер на 468 767,77 лв., в резултат на доначислен ДДС в размер на 8 149,29 лв., предмет на оспорване в настоящото производство.

В ревизионния акт са посочени фактическите и правните основания за неговото издаване. Ревизиращият орган е извършил анализ на доказателствата, относими към данъчното облагане на жалбоподателя за спорните периоди, като е изложил подробно съображенията, мотивирали фактическите и правни изводи. Съгласно разпоредбата на чл. 120, ал. 2 ДОПК, ревизионният доклад е неразделна част от ревизионния акт. Изложените в РД мотиви предвид цитирания чл. 120, ал. 2 ДОПК представляват мотиви и на РА. В този смисъл е и трайната и непротиворечива съдебна практика, обективирана в множество решения на ВАС. В РД са изложени подробни мотиви на ревизиращите органи, обосноваващи изводите им относно привидност на предварителния договор за покупко-продажба на дружествени дялове. В мотивите на РА са обсъдени доводите и доказателствата представени с възражението на жалбоподателя срещу РД.

Предвид изложеното и съобразно разпоредбата на чл.160, ал.2 от ДОПК, съдът

приема, че ревизионният акт е издаден от компетентен орган по приходите, на основание чл.119, ал.2 от ДОПК, след надлежно възложена ревизия, съгласно чл.112 и чл.113 от ДОПК, в предвидената от закона форма, съгласно чл.113 от ДОПК, и съдържа всеки един от реквизитите, посочени в чл.120 от ДОПК. Не се констатира допуснати съществени нарушения на административно производствените правила при издаването му.

На 18.02.2021г., в регламентирания по чл. 152, ал. 1 от ДОПК срок, до директора на дирекция "ОДОП" С. е подадена жалба, вх. №53-06-10055 от 15.10.2019 г. по регистъра на ТД на НАП С. и жалба вх. №70-00-230 от 18.02.2021 г. по регистъра на ТД на НАП С., с която [фирма] оспорва РА №Р-22221420003466-091-001 от 08.02.2021 г., с който на дружеството е начислен допълнително данък върху добавената стойност /ДДС/ по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ общо в размер на 8 149,29 лв. за данъчен период м. 03.2020 г., като незаконосъобразен.

С решение № 669/26.04.2021г. на директора на дирекция "ОДОП" - С. при ЦУ на НАП ревизионният акт е потвърден.

Въз основа на събраните доказателства, установените факти и обстоятелства са направени следните констатации от органите по приходите:

Основната дейност на [фирма] е придобиване на недвижими имоти с цел изграждане на жилищни сгради и последващата продажба на жилищата в тях. Това включва покупка на поземлени имоти, изготвяне на проекти на жилищни сгради, получаване на необходимите разрешителни за строеж, възлагане на строителството на проектите и довършителните работи на строителна компания. През ревизираните периоди дружеството е извършвало изграждане на сграда със смесено предназначение с офиси, шоуруми, жилища и подземни гаражи, находяща се в С., [улица]. Към момента на проверката от ревизиращите сградата е с издаден Акт 14 и представлява осеметажен строеж с три входа - А,В и С, състоящ се от апартаменти и два офиса, както и подземни гаражи на две подземни нива.

На 22.03.2016 г. от [фирма] е закупен поземлен имот с Нотариален акт №83, том II, дело №0258 от 22.03.2016 г. от [фирма] 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 който имот заедно с имот планоснимачен №558 е отреден Урегулиран поземлен имот Х.-154, 558 в кв. 170 по плана на [населено място], местност „Л.“ III част, целия 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].

С Договор за управление на имот на 01.08.2016 г. [фирма] възлага на свързаното с него дружество [фирма] управлението на строителството на сградата, управление на реализацията на апартаменти от новопостроената сграда и финансово управление, а

строителството на сградата е възложено на [фирма] 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.

Съгласно предварителен договор за покупко-продажба на дружествени дялове от 28.08.2019 г., сключен между [фирма] и П. Б., жалбоподателят, в качеството си на продавач 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 имоти.

В чл. 3, ал. 1 от предварителния договор е предвидено регистрацията на новото дружество да бъде извършена след издаване на Разрешение за ползване за имотите. [фирма] 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. Страните се договарят и приемат безусловно, че 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.

В случая органите по приходите са посочили, че 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, която се разделя по следния начин: сумата в размер на 240 000,00 евро за апартамент С2; сумата в размер на 450 000,00 евро за апартамент С3; сумата в размер на 290 000,00 евро за апартамент С4; сумата в размер на 430 000,00 евро за апартамент С7; сумата в размер на 30 800,00 евро за гараж 1.9; сумата в размер на 24 200,00 евро за гараж 1.10 и сумата в размер на 22 500,00 евро за гараж 1.20.

В договора е посочено, че цената на придобиване на дружествените дялове е окончателна и не подлежи на промяна, независимо от икономическата обстановка в страната и инфлацията. Договорено е покупната цена да е платима, на няколко вноски, именно сумата в размер на 20 000,00 евро в деня на подписване на договора, по банков път, сума в размер на 180 000,00 евро в срок до три месеца от подписване на договора по посочена банкова сметка от продавача, сумата в размер 1 287 500,00 евро, представляваща остатъка от покупната цена, 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, [фирма] издава на П. Б. Б. фактура №0...074/13.03.2020 г. за платена авансова сума в размер на 48895,75 лв. Като основание за издаване на фактурата и начисляване на ДДС е посочен чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС. Органите по приходите са установили, че процесната фактура е отразена в дневника за продажби от продавача за съответния период – м. 03.2020

Ревизиращите органи са обобщили, че сключеният предварителен договор за

покупко-продажба на дружествени дялове от 28.08.2019 г., съдържа 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. Формирали са извод, че сделките по прехвърляне на дружествени дялове са привидни, сключени с цел отклонение от данъчното облагане и прикриващи сделката по прехвърлянето на собствеността върху недвижими имоти. С обжалвания РА, на основание чл. 25, ал. 7 от ЗДДС и съгласно чл. 67, ал. 2 от ЗДДС, за данъчен период м. 03.2020 г. е доначислен ДДС в размер на 8 149,29 лв. Задълженията са определени за получено плащане по декларирана от дружеството освободена доставка по смисъла на чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС, с предмет – продажба на дружествени дялове, за която е издадена фактура към П. Б. Б.. Допълнително начисленият с РА ДДС е обоснован със заключението, че процесната сделка по прехвърляне на дружествени дялове, които по смисъла на чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС представляват освободени доставки, в конкретния случай е привидна, 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. Органите по приходите са приели, че е налице 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. В този смисъл е прието, че в случая договорът е сключен по начин и форма, които съзнателно са насочени към пораждаване на правни последици, водещи до неначисляване на ДДС.

В хода на ревизията е установено, че за получените плащания ревизираното лице не е начислило ДДС по реда на чл. 25, ал. 7 от ЗДДС. Същевременно за всички разходи, свързани пряко с изграждането на недвижимите имоти [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит.

Получените плащания са свързани с облагаеми доставки по смисъла на чл. 12, ал. 1 от ЗДДС. Ревизиращият екип е приел, че в действителност се извършва продажба на недвижим имот и на основание чл. 25, ал. 7 от ЗДДС за ревизираното лице е възникнало задължение за начисляване на ДДС на датата, на която е получено плащането, до размера на същото.

Предвид изложеното с РА, на основание чл. 25, ал. 7 от ЗДДС за получените плащания в размер на 48 895,75 лв. по фактура №0...074/13.03.2020 г., върху данъчна основа, определена по Правилото на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС, е начислен ДДС в размер на 8 149,29 лв. за данъчен период м. 03.2020г.

Директорът на дирекция “ОДОП” – С. е намерил жалбата на [фирма] срещу РА за неоснователна. Намерил е за правилни и обосновани са изводите на органите по приходите, че сключения предварителен договор за покупко-продажба на дялове на несъществуващо дружеството, представлява привидна сделка, целяща да прикрие предварителни договорки за покупко-продажба на недвижими имоти, респективно издадената фактура за продажба на дружествени дялове прикрива окончателно плащане по продажба на недвижими имоти.

За да обоснове този извод се е позовал на съдържанието на предварителния договор. Изходил е на първо място от правната регламентация на предварителните договори, съдържаща се в чл. 19 ЗЗД и е приел, че няма как да бъде сключен окончателен договор, на база процесния предварителен договор, тъй като към датата на

сключването му 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 и съдържанието на предварителния договор не позволява да бъде издадено съдебно решение, което да замести окончателния договор.

Като се е позовал на начина, по който в предварителния договор е договорено заплащането на възнаграждението, е направил извод, че заплатената от купувача сума е предназначена за изграждане на обектите, въпреки представения в хода на ревизията договор за прехвърляне на дружествени дялове. По отношение на 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 изцяло договор за възлагане на строителство.

Посочил е, че предварителният договор има типичните белези на предварителен договор за продажба на недвижими имоти, като задължението на продавача е да изгради имотите и да прехвърли собствеността върху тях на купувача. 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. Намерил е за 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.

Извел е извод, че действителната воля на страните е прехвърляне на собствеността върху недвижимите имоти, подлежащи на изграждане от [фирма] 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 възниква задължение за начисляване на ДДС, включително и за полученото авансово плащане във връзка с доставката на основание чл. 25, ал. 7 от ЗДДС, поради което е потвърдил РА.

При така установеното от фактическа страна съдът формира следните **правни изводи:**

Спорът по делото е правен, по установените в хода на ревизията факти (относно сключения предварителен договор, авансовото плащане по него, издадената фактура, основанийето й и начина на отразяването й в счетоводството на жалбоподателя и пр.) липсва спор между страните.

Съгласно чл.6, ал.1 от ЗДДС прехвърлянето на право на собственост или друго вещно право представлява доставка, а съгласно чл.12, ал.1 ЗДДС облагаема е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл.6 или чл.9. На основание чл.46,ал.1,т.5 от ЗДДС освободени доставки са сделките, включително договарянето, свързани с дружествени дялове.

Спорен по делото е въпросът, дали сделките, обективирани в процесния предварителен договор са с предмет покупко-продажба на недвижим имот, респ. са облагаеми доставки. Тезата на органите по приходите е, че процесната фактура е издадена за облагаема доставка – авансово плащане по договор за прехвърляне на собственост върху недвижими имоти, прикрити чрез привидно прехвърляне на дружествени дялове от новоучредени дружества Тази теза се оспорва от жалбоподателя с твърдението, че имотите ще са апортирани в капитала на новосъздадени търговски дружества.

Съгласно чл. 9 ЗЗД страните могат свободно да определят съдържанието на договора, доколкото то не противоречи на повелителните норми на закона и на добрите нрави.

Необходимостта от сключване на предварителен договор е налице винаги когато страните не са напълно подготвени да сключат един договор, а у тях е налице интерес да обезпечат сключването му. С други думи предварителните договори се сключват, за да се поеме задължение в бъдеще да се постигне договорка по друг окончателен договор. Поради тази си характеристика предварителният договор съдържа клаузи, които са под условие. За да бъде действителен един предварителен договор, той трябва да съдържа уговорки относно съществените условия на окончателния договор и това е предпоставка за неговата валидност съгласно чл.19, ал.3 от ЗЗД. В настоящия случай съществените условия на сключения предварителен договор са – задължението да бъдат изградени конкретни обекти, предмет на договор; същите да бъдат апортирани в капитала на нарочно създадено търговско дружеството от [фирма] и дружествените дялове на новосъздаденото/новосъздадените търговско дружество да бъдат прехвърлени на физическото лице, което е страна по предварителния договор и заплаща авансови вноски за придобиване на дружествени дялове.

От предварителния договор за страните по него възниква само задължение да сключат окончателен такъв според своите намерения. Поради изложеното, неправилни са изводите на ответника, че сключеният предварителен договор има невъзможен предмет. Изводите, че по отношение на жалбоподателя не може да се проведе успешно иск за обявяване на предварителния договор за окончателен не се основават на доказателствата по делото и конкретните уговорки между страните. Задължението за [фирма] е да учреди търговски дружества, като в капитала им апортира конкретно посочени обекти. Задължението за прехвърляне на дружествени дялове не е за новоучредените дружества, а за жалбоподателя.

Видно от съдържанието на сделката и ясно изразената воля на страните, договърът има характер на предварителен договор по

смисъла на чл. 19, ал. 1 ЗЗД. Без значение е обстоятелството, че е уговорено отлагателно условие Съдържащите се клаузи, които са под условие, изхождат от самата характеристика на предварителния договор, който има облигационно действие, а не вещно-прехвърлително. В случая, със сключения между страните договор не е постигнат забранен от закона резултат и същият не може да се приеме за нищожен поради невъзможен предмет. От същността и функциите на предварителния договор следва, че предварителният договор за продажба на бъдеща вещь не е нищожен поради невъзможен предмет. Както е възможно една бъдеща вещь да бъде продадена и договорът да е валиден и да обвързва страните, независимо, че към момента на сключването му вещта не е налице, а ще бъде създадена или обособена по-късно, така е възможно същата обвързаност да бъде постигната с предварителен договор, като окончателният бъде сключен след създаването или обособяването на вещта. Такъв договор е напълно възможен и обвързва страните, както е посочил и ВКС в определение № 199 от 20.02.2012г. по дело № 1633/2011г. на ВКС, ГК. Ревизиращият орган, след тълкуване съдържанието на договорите, е стигнал до извод, че действителната воля на страните е прехвърляне на собствеността върху конкретни недвижими имоти, което по силата на чл.12, ал.1 във вр. с чл.6 ЗДДС поражда задължение за начисляване на ДДС, вкл. и за авансовите плащания на осн. чл.25, ал.7 ЗДДС. По смисъла на чл.20а ЗЗД, необходимост от тълкуване има тогава, когато договорът е неясен и не може да се разбере общата воля на страните. В случая липсва такава неяснота. Страните са изразили ясно и недвусмислено волята си, че целят прехвърляне на дружествени дялове на дружество/а, в което/които са апортирани имотите, съобразно условията на договора. Неоснователна е тезата на ревизиращия орган, че сделката е привидна и прикрива покупко-продажбата на недвижими имоти. Целта на сключването на прикрити сделки е да бъде реализиран резултат, който страните не желаят да бъде официализиран. И с прикритата, и със симулативната сделка резултатът следва да е един и същ. От доказателствата по делото не се установява прехвърляне правото на собственост от ревизираното лице на физическото лице, платец на авансовата вноска. За прехвърляне правото на собственост в закона е предвидена нотариална форма и тя е изискване за действителност на сделките. Само въз основа на нотариален акт физическото лице може да придобие правото на собственост върху недвижим имот и да бъде третирано като купувач по прикритата сделка. Следва да бъде отбелязано, че в резултат на сключения договор за прехвърляне на дружествени дялове не се променя собствеността върху недвижимите имоти. Същите остават собственост на търговското дружество, в капитала, на което са апортирани. Обстоятелството, че

друго лице е придобило дялове от капитала на това търговско дружество всъщност не означава, че същото е титуляр на правото на собственост върху недвижимите имоти. Доколкото собствеността продължава да е на дружеството, в капитала на което са апотирани недвижимите имоти, лицето няма никакви вещни права спрямо тези конкретни имоти, в това число не може да упражнява разпоредителни правомощия по отношение на тези имоти. Придобиването на част или на всичките дружествени дялове поражда членствени права в търговското дружество, но не прехвърля вещни права върху недвижимите и движими вещи, чийто притежател е самото дружество, в качеството му на самостоятелен правен субект.

След като физическото лице не е придобило правото на собственост върху недвижимите имоти, същото не може да бъде третирано и като купувач по прикритата сделка. От друга страна, няма как и жалбоподателят да прехвърли право на собственост върху недвижимия имот, с което да се осъществи твърдяната прикрита сделка, тъй като той самият не се явява собственик след апортирането на имотите в новоучредените дружества. Обстоятелството, че в последствие капиталовата собственост, която придобива физическото лице може да се превърне в обикновено право на собственост, не може да бъде основание авансовото плащане да се приеме за такова по сключване на предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот.

В настоящия случай е безспорно, че жалбоподателят е упражнил право на данъчен кредит при изграждането на обектите, предмет на предварителния договор за строителни материали и СМР, но след това е декларирало за същия период освободени доставки по смисъла на чл.46, ал.1, т.5 от ЗДДС. Въз основа на това в ревизионното производство се твърди, че е нарушен принципа на данъчен неутралитет.

Не е доказана от приходните органи тезата, че с процесните сделки се цели неплащане на ДДС. Системата на облагането с ДДС има ясно определени правила, като целта е да бъде обложена всяка доставка, при което тежестта на данъка се понася от крайния потребител. Няма спор, че [фирма] е регистрирано по ЗДДС, поради което при апорт на изградените обекти, за които дружеството е ползвало право на приспадане на данъчен кредит, новоучреденото дружество ще следва да начислява ДДС по общия ред на закона при последващи доставки на тези имоти или при осъществяване на доставки чрез тях. Данъкът, който се дължи при осъществяването на облагаема доставка, ще бъде дължим тогава, когато такава доставка бъде осъществена. До заплащане на ДДС ще се достигне дори, когато търговските дружества бъдат прекратени или при дерегистрация по ЗДДС. При погиване на имотите или при промяна начина им на ползване, дружеството е

длъжно да направи корекция на ползването при изграждането им данъчен кредит по реда на чл.79 и чл.79 а ЗДДС. По този начин няма да бъде нарушен и принципът на данъчен неутралитет.

В чл.15, пар.2 б."в" от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност държавите-членки могат да считат за материална вещ и акции или дружествени дялове, приравнени на акции, които дават на притежателя им юридически или фактически права на собственост или владение върху недвижим имот или част от него. От разпоредбата на чл.46, ал.1 т.5 от ЗДДС следва, че Българската държава не се е възползвала от тази възможност. Съдът на Европейския съюз в решението си по дело C-259/11 приема, че за държавите членки съществува такава възможност, което следва от диспозитива, според който член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива 77/388/ЕИО 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, трябва да се тълкува в смисъл, че това освобождаване от данък върху добавената стойност обхваща сделки като разглежданите в главното производство, чиято цел е да се прехвърлят акции в съответните дружества и това е и резултатът от тях, но които по същество са свързани с притежавани от тези дружества недвижими имоти и тяхното (косвено) прехвърляне. Предвиденото в същата точка 5, второ тире изключение от това освобождаване не се прилага, когато държавата членка не е използвала възможността, предвидена в член 5, параграф 3, буква в) от тази директива, да счита за материална вещ акциите или дружествените дялове, които дават на притежателя им юридически или фактически право на собственост или владение върху недвижим имот.

Следователно, апортните вноски и продажбата на дружествени дялове не подлежат на облагане, поради което и върху авансовите плащания за придобиване на дружествени дялове не се начислява ДДС. Те не са доставки по смисъла на ЗДДС, поради което не следва да бъдат облагани. В тежест на данъчната администрация е да докаже при условията на пълно и главно доказване настъпването на данъчно събитие. В хода на ревизионното производство е било необходимо да се установи безспорно, че авансовото плащане направено от физическото лице е за облагаема доставка по смисъла на чл.6 от ЗДДС. В РА изрично е констатирано, че параметрите на сделката са: изграждане на жилищна сграда, апорт на новопостроените обекти в търговски дружества, учредени от РЛ и прехвърляне на дружествените дялове. Обстоятелството, че в последствие капиталовата собственост, която придобива физическото лице може да се превърне в обикновено

право на собственост не може да бъде основание авансовото плащане да се приеме за такова по сключване на предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот. Ревизиращият орган може да се позове на привидност, предвид правилото че всеки може да се позове на нищожността на един договор, но следва да докаже привидността, което в случая не е сторено.

С оглед на изложеното, съдът приема, че процесната фактура документираща освободена, а не облагаема доставка, както неправилно са приели органите по приходите, поради което извършената от тях корекция за съответния данъчен период в резултат на начисляването на ДДС по нея е незаконосъобразна. В този смисъл е и непротиворечивата и постоянна практика на ВАС по идентични случаи, обективирана в Решение № 3882 от 18.03.2019г. по адм.д. №11375/2018г. на ВАС, Решение № 13613 от 03.11.2020г. по адм.д. №6454/2020г. на ВАС, Решение № 5331 от 27.04.2021г. по адм.д. № 12773/2020г. на ВАС.

По изложените съображения обжалваният РА следва да бъде отменен като незаконосъобразен поради противоречие с материалноправните разпоредби на закона.

На основание чл. 161, ал.1 ДОПК, с оглед изхода на спора на жалбоподателя следва да бъдат присъдени направените по делото разноски и възнаграждението за един адвокат в размер на 2450 лв., съгласно представения списък. (2450 лв. заплатено адвокатско възнаграждение и 50 лв. държавна такса).

Водим от горното, на основание чл.160, ал.1 ДОПК, Административен съд София-град, Л. състав,

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], [населено място], ревизионен акт № Р-22221420003466-091-001/ 08.02.2021 г., издаден от Г. И. М. на длъжност Началник на сектор, възложил ревизията и А. А. Н. на длъжност главен инспектор по приходите – ръководител на ревизията, потвърден с Решение № 669/26.04.2021г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, с който на дружеството са установени задължения по Закона за данъка върху добавената стойност в размер на 8 149,29 лв.

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], [населено място], разноски по делото в размер на 2450 (две хиляди четиристотин и петдесет) лева.

Решението подлежи на обжалване пред Върховния административен съд в 14-десетдневен срок от съобщаването за неговото за неговото

изготвяне.

Съдия: