

РЕШЕНИЕ

№ 2880

гр. София, 11.06.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 12 състав, в публично заседание на 04.05.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Наталия Ангелова

при участието на секретаря Елена Георгиева и при участието на прокурора Милен Ютеров, като разгледа дело номер **1269** по описа за **2020** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Съдебното производство е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния и процесуален кодекс /ДОПК/. Делото е образувано по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] със седалище [населено място], чрез адв.А., против Ревизионен акт (РА) № Р-22221718007393-091-001/27.09.2019г., издаден от С. К. и Д. Т. - органи по приходите при ТД на НАП - С., потвърден с Решение №2111/13.12.2019г. на директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на Националната агенция за приходите С..

С РА са установени допълнителни задължения на основание допълнително начислен ДДС за месеци август, септември и октомври 2018г. и във връзка с деклариран ДДС за възстановяване по приключила процедура по чл.92 ЗДДС, започнала с подаването на СД по ЗДДС за месец август 2018г. в размер на 242 781,49лв., като за месец октомври 2018г. вместо посочената сума, с РА е определена за възстановяване само сумата от 6 171, 49 лв. За разликата до декларираната за възстановяване сума по СД за октомври 2018г. - до 242 781,49лв., са променени декларираните от жалбоподателя резултати за данъчни периоди м. 08-10.2018г.

С жалбата до съда се оспорва отказаното право на възстановяване на данъка до пълния деклариран размер за възстановяване, като се иска отмяната на РА изцяло.

Дружеството чрез от адв. А. поддържа жалбата изцяло, в ход по същество и в писмена защита излага правнисьобразения за незаконосъобразността на извършеното начисляване на допълнителен данък. По същество счита, че: за да е

налице основание за извършеното доначисляване, българската държава е следвало да транспонира чл.15, параграф 2, буква "в" от Директива 2006/112/ЕО за да облага сделки като процесните - продажбата на дялове от дружества, в които са апортирани имоти; позовава се на внесен законопроект за изменение на закона в съответствие с нормата на директивата; счита, че без изрична норма в националния закон не е налице основание, предвидено в закона за начисляване на данъка; изтъква и като съществено обстоятелство, че образуваните с апорт нови дружества са регистрирани по ЗДДС. Позовава се на съдебна практика на върховен административен съд по идентичен казус; както и, че правот она собственост върху имотите е на новоучредените дружества. Оспорва твърденията на органите по приходите за злоупотреба с право. Счита, че за да е налице „симулативна сделка“, следва страните да не целят пораждаване на правния ефект на привидната сделка и същата да е недействителна. В процесния случай това не е налице, доколкото се касае за договори за покупко-продажба на дружествени дялове, които са породили своя ефект и са вписани в публичен регистър. Приобретателите на дружествените дялове не ставали собственици на имотите, а те стават само и единственособственици на дяловете. Едва с евентуално последващо разпореждане с имотите, предмет на апорта - между дружеството и собственика на капитала, може да има за последица придобиването на собствеността върху самия имот от този приобретател. Счита, че след като според чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС доставките с предмет дружествени дялове са освободени от ДДС, не е нарушено българското законодателство, според законопроекта следвало да се създаде чл. 6, ал. 2, т. 5 от ЗДДС, според която доставка на стока ще бъде и „прехвърлянето на акции или дружествени дялове, еквивалентни на акции в дружества, които дават на притежателите им юридически или фактически права на собственост върху недвижим имот или част от него“. Претендира присъждане на разноски.

Ответникът - директорът на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" при ЦУ на НАП, чрез процесуален представител юрк А. оспорва жалбата, като иска от съда да постанови отхвърлянето ѝ. В ход по същество и в писмена защита претендира законосъобразност на РА, в това число на основание, че е налице злоупотреба с право, като чрез поредица от правни сделки и действия - учредяване на еднолично дружество с апорт на недвижим имот, продажба на дяловете му на едно лице, се постигал като резултат продажбата на недвижимия имот, но чрез поредицата от сделки се избягвало начисляването на ДДС и се придобивало данъчно предимство. Излага и довод, че св параграф 2 от преходните разпоредби на Закона за стоковите борси и тържищата се съдържа уредба на понятието "Опционна сделка", в отклонение на тази уредба в случая заплатената резервационна такса се приспадала от първата дължима вноска от продажната цена, също съществен белег бил срокът, в който опцията можело да се упражни, а в случая не бил уговорен срок за прехвърлянето на дяловете на новоучреденото дружество. Счита, че действителната воля на страните била за прехвърлянето на собствеността върху недвижимите имоти, каквато продажба несъмнено съставлявала облагаема доставка по чл. чл.12, ал.1 вр. чл. 6 ЗДДС, поради което за доставчика възникнало задължение за начисляването на ДДС Счита, че с поредицата от сделки се целял неправилен резултат, тъй като същият ефект би се постигнал и чрез сключването на предварителен договор за покупко-продажба на недвижимите имоти,, а на плоскостта на ЗДДС неправилен резултат се изразявал в неначисляване на ДДС, който би бил

дължим при положение, че е договорено прехвърляне на правото на собственост върху недвижимите имоти, каквато била действителната воля на страните. Процесните споразумения имали типичните клаузи на предварителни договори за продажба на недвижими имоти. Уговореното прехвърляне на дружествени дялове на несъществуващо към момента на споразуменията дружество, съставлява привидна сделка, целяща да прикрие продажбата на недвижимите имоти. Изложени са съображения за същността на симулативните/ привидните сделки, с акцент върху относителната симулация, съчетаваща привидна и прикрита сделка, регламентирана по чл.17, ал.1 Закона за задълженията и договорите.

Ответникът претеундира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Прокурорът - Ю. при Софийска градска прокуратура, представи заключение за основателност на жалбата и моли съдът да уважи същата в пълния размер.

По делото са приети доказателствата по административната преписка, допълнително са представени извлечения от Търговския регистър за регистрацията на четирите дружества, чиито дялове са прехвърлени, учредителните им актове, актове за регистрация по ЗДДС на новите дружества, договорите за прехвърляне на дружествени дялове и фактурите, въз основа на които са извършени плащанията и начислен ДДС с РА, оценки от вещи лица на недвижимите имоти, предмет на апротни вноски в ч [фирма] и в [фирма], споразумение за заместване, кредитно известия и СД за месец ноември 2018г. за отразяване на кредитно известие от страна на [фирма].

Административен съд София-град, Първо отделение, 12 състав, като обсъди доказателствата по делото, взе предвид доводите и възраженията на страните, извърши дължимата служебна проверка по реда на чл.160, ал.2 ДОПК, от фактическа и правна страна по законосъобразността на оспорения по делото РА приема за установено следното:

По допустимостта на жалбата съдът съобрази следното:

Жалбата до съда е с дата 27.12.2019г., а решението на директора е връчено на 17.12.2019г., с оглед на което жалбата до съда е подадена в срока по чл.156, ал.1 ДОПК. Решението на директора е издадено в срока по чл.155, ал.1 ДОПК, предвид датата на жалбата по административен ред - 09.10.2019г. Изложеното обуславя извод за допустимост на оспорването по делото.

По издаването на РА от компетентен орган, спазването на процесуалните правила, на изискванията за съдържание и форма:

Процесното ревизионно производство е образувано въз основа на Заповед Заповед №Р-22221718007393-020-001/03.12.2018 г.,

издадена от С. тодорова К., на длъжност началник сектор в Дирекция Контрол на ТД на НАП, оправомощена за орган по възлагане на ревизи - на основание чл.112, ал.2, т.1 ДОПК със заповеди № РД-01-803/07.06.2017г. и №РД - 01-818/10.05.2019г. на директора на ТД на НАП - С., представени на л. 26-30 от делото.

Със ЗВР е възложено извършването на ревизия на " [фирма] за установяването на задължения за данък върху добавената стойност за данъчни периоди м. 01.08.2018г. до

31.10.2018г. ЗВР е връчена на дружеството на 02.01.2019г., то която дата тече и срокът на ревизията - два месеца от връчването.

ЗВР е изменена със заповеди от 01.03.2019г., 29.03.2019г. и от 30.04.2019г., издадени от органа, възложил ревизията и относно срока на ревизията, като с последната заповед е удължен до 02.05.2019г., т.е. в съответствие с чл.114 ДОПК.

ЗВР и за изменението са издадени като електронни документи и връчени по електронен път на дружеството.

За установеното при ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221718007393-092-001/01.08.2019 г., издаден от органите по приходите, на които е възложено извършването на ревизията - със ЗВР - Д. терзиева - главен инспектор по приходите, ръководител на ревизията и К. Петков - старши инспектор по приходите.

РД е издаден също като електронен документ, връчен на 05.08.2019 г. по електронен път, срещу който е подадено възражение -от 16.08.2019г.

Въз основа на РД. - направените предложения за установяване на данъчни задължения за ДДС, е издаден и оспорения по делото РА №Р-22221718007393-091-001/27.09.2019г., от

С. Т. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП

С. - орган, възложил ревизията, и Д. Д. Т., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията. С РА са възприети изцяло констатациите на рД, съставляващ неразделна част от акта.

РА също е издаден като електронен документ, връчен по електронен път на 27.09.2019 г.

За подписването на актовете с квалифициран електронен подпис, разностоеен са саморъчен подпис, са представени доказателства на л. 77-85 от делото - в това число и разпечатки на скрийншотовете за проверка на електронните подписи.

В хода на ревизионното производство са събрани доказателства по реда на чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК - чрез връчване на Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/, като в отговор на същото са представени всички изискани документи от страна на жалбоподателя. Не са спорни фактическите установявания на органите по приходите, съставляващи основание за начисляване на допълнителните задължения - на основание чл.25, ал.7 ЗДДС и по съображения, че получените плащания са въз основа на симулативни сделки, спорни по делото са правните изводи на органите по приходите.

Изложеното обуславя извод, че са спазени са изискванията за съдържание и форма на актовете на органите по приходите, не са допуснати нарушения на процесуланите правила, като дружеството-жалбоподател е имало в пълнота процесуланата възможност да се запознае с актовете и да представи доказателства в защита на правата си, което е и направено.

Също изложеното обуславя извод, че РА е издаден от компетентни органи, във законосъобразно образувано ревизионно производство, при спазване на срока по чл.109, ал.1 ДОПК, като не са налице основания за обявяването на акта за нищожен.

По материалната законосъобразност на РА:

През ревизираните периоди дружеството -жалбоподател основната му икономическа дейност е свързана с проучване, проектиране и строителство на недвижими имоти, управление на недвижими собствени имоти, отдаване под наем и продажба на такива

имоти.

Не е спорно, че за строителството на недвижимите имоти, като регистрирано по ЗДДС лице, дружеството-жалбоподател е получавало доставки на услуги и стоки, за които е упражнило право на приспадане на данъчен кредит, декларирани са облагаеми доставки - продажби и отдаване под наем на недвижими имоти на територията на страната на основание чл.6 и чл.9 от ЗДДС, по които няма корекция на начисления ДДС по издадените фактури.

С РА е извършена корекция на данъчната основа на извършените доставки и на начисления данък, като на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2, във връзка с чл. 25, ал. 7 от ЗДДС е начислен данък общо в размер на 236 610,00 лв., върху данъчната основа за получените авансови плащания през ревизирания период и конкретно

- за получени плащания в общ размер на 1 010 000,00 лв. от Л. П. Т.,
- в размер на 352 049,40 лв. от Д. М. А.,
- в размер на 54 763,24 лв. от [фирма]
- в размер на 2 845,69 лв. от [фирма].

По данъчни периоди корекциите на начисления данък са както следва:

-за м. 08.2018 г. е доначислен данък в размер на 85 474,00 лв. за получени авансови плащания общо в размер на 512 845,69 лв. без ДДС - която сума съставлява данъчната основа за начисляване на данъка, а правното основание е чл.86, ал.1 и ал.2 във връзка с чл.25, ал. 7 ЗДДС , като видно от мотивите на РД - стр. 143 от него, л. 54 на гърба от делото, данъкът е начислен „за получени авансови плащания по договори за продажба на недвижими имоти с Л. П. Т., Д. М. А., [фирма] и [фирма]“.

-за м. 09.2018 г. е доначислен данък в размер на 92 461,00 лв. за получени авансови плащания общо в размер на 554 763,24 лв. без ДДС, която сума съставлява данъчната основа за начисляване на данъка, а правното основание е чл.86, ал.1 и ал.2 във връзка с чл.25, ал. 7 ЗДДС , като видно от мотивите на РД - стр. 143 и 144 от него, л. 54/55 от делото, данъкът е начислен „за получени авансови плащания по договори за продажба на недвижими имоти с Л. П. Т., Д. М. А., [фирма] и [фирма]“.

-зам. 10.2018 г.е доначислен данък в размеир на 58 675,00 лв. за получени авансови плащания общо в размер на 352 049,40 лв. без ДДС, която сума съставлява данъчната основа за начисляване на данъка, а правното основание е чл.86, ал.1 и ал.2 във връзка с чл.25, ал. 7 ЗДДС , като видно от мотивите на РД - стр. 144 от него, л. 55 от делото, данъкът е начислен „за получени авансови плащания по договори за продажба на недвижими имоти с Л. П. Т., Д. М. А., [фирма] и [фирма]“.

Видно е обаче от самия РД и от данните по делото, че от страна на жалбоподателя са издадени към посочените лица фактури по данъчни периоди както следва:

-към Л. П. Т. общо 1 010 000лв. през данъчни периоди м. 08 и 09.2018г., описани на стр. 121 и 122 от РД, л. 43 /44 от делото, т.е. към това лице не е издавана фактура през данъчен период м. 10.2018г.

-към Д. М. А. издадени две фактури през м. 10.2018г. за сумата от 352 049,40 лв., а втората фактура е с нулева стойност, тъй като приспада направено по-рано плащане за резервационна такса от общото задължение. Към същото лице от страна на дружеството жалбоподател са издадени две фактури през 2017г. - данъчни периоди м. 11 и 12. Следователно, към лицето Д. М. А. през ревизираните период м. 08 и

09.2018г. жалбоподателят не е издавал фактури (л. 124/125 от РД, л. 45 от делото. -към [фирма], жалбоподателят е издал през ревизираните периоди само една фактура - през м.09.2018г. с данъчна основа 54 763,24лв. и още 3 фактури през данъчни периоди м. 01 и м.10.2017г., м. 03.2018г. Следователно, неточно е прието в РД, че жалбоподателят е получил от същото дружество през м. 08 и м.10.2018г. авансови плащания.

-към [фирма] жалбоподателят е издал през ревизираните периоди само една фактура - през м.08.2018г. с данъчна основа 2 845,69лв. , още 2 фактури през данъчни периоди м. 12.2016г. и една през м.10.2017г. Следователно, без основание в РД е прието, че от посоченото дружество жалбоподателят е получил авансови плащания за данъчни периоди м. 09 и 10.2018г.

По отношение на плащанията от Л. П. Т. се установява, че са за придобиването на дялове от търговско дружество - [фирма], вписано в Търговския регистър съгласно справка на л. 98 от делото, вследствие на което физическото лице е станало едноличен собственик на капитала на дружеството. Капиталът на дружеството се състои от апортна вноска, направена от дружеството-жалбоподател при учредяването - предишен едноличен собственик на капитала, видно от учредителния акт - л. 101 от делото. Капиталът на дружеството е в размер на 2 698 000,00лв., разпределен в толкова дялове по 1 лев, внесен чрез непарична вноска на недвижим имот от дружеството учредител, описан в чл.5 от учредителния акт. Всъщност се касае за недвижими имоти - офиси - два броя и склад, идеални части от подземен паркинг, обособени като самостоятелен обект и представляващи 19 паркоместа, както и съответните идеални части, припадащи се на обектите от урегулирания поземлен имот, в който се намират. така учреденото дружество е регистрирано по ЗДДС въз основа на Акт за регистрация от 19.07.2018г. - л. 109 от делото.

За извършените плащания от г-н Т. към дружеството жалбоподател, от последното са издадени 10 броя фактури, представени на л. 112 -122 от делото от данъчни периоди м. 02.2018г., 18.07.2018г., 20.07.2018г., 26.07.2018г. - две фактури, от 06.08.2018г., 07.08.2018г., 09.08.2018г., 11.09.2018г., 13.09.2018г. и от 17.09.2018г. Всички фактури, без последната, са с предмет"плащане по споразумение за предоставяне на опция за възмездно придобиване на дялове от дружество, а последната по време фактура е с две основания "платени авансово" и " продажба на дялове [фирма] с ЕИК[ЕИК]", с една и съща сума, отразена като - минус и плюс, т.е. приспадане. Във всички фактури в частта за ДДС е посочено 0,00лева.

За получените плащания от Д. М. А., се установява, че са за придобиването на дялове от търговско дружество - [фирма], вписано в Търговския регистър съгласно справка на л. 123 от делото, вследствие на което физическото лице е станало едноличен собственик на капитала на дружеството, съгласно договор за прехвърляне на дружествени дялове от 09.10.2018г. - л. 133 от делото. Капиталът на дружеството се състои от апортна вноска, направена от дружеството-жалбоподател при учредяването - предишен едноличен собственик на капитала, видно от учредителния акт - л. 125 от делото. Капиталът на дружеството е в размер на 451 670,00лв., разпределен в толкова дялове по 1 лев., внесен чрез непарична вноска на недвижим имот от

дружеството учредител, описан в чл.5 от учредителния акт - апартамент ведно с мазе, идеални части от подземен паркинг, обособени като самостоятелен обект в сграда, съответстващо на самостоятелно подземно паркомясто и съответстващите на обектите идеални части от урегулирания поземлен, имот, в който се намират. За имота, предмет на апорта, е представено заключение за оценка на непарична вноска - л. 139 от делото, като трите вещи лица са достигнали до становище, че пазарната стойност на имота е в размер на 451 670,00лв.

Така учреденото дружество [фирма] е регистрирано по ЗДДС въз основа на Акт за регистрация от 18.10.2018г. - л. 128 от делото.

За извършените плащания от г-н А. към дружеството жалбоподател, от последното са издадени 4 броя фактури, представени на л. 135-139 от делото от данъчни периоди м.11.2017г.12.2017г.05.10-.2018г. и от .10.2018г. Всички фактури, без последната, са с предмет "плащане по споразумение за предоставяне на опция за възмездно придобиване на дялове от дружество", а последната по време фактура е с две основания "платени авансово" и "продажба на дялове [фирма] с ЕИК[ЕИК]", с една и съща сума, отразена като - минус и плюс, т.е. приспадане на платена сума. Във всички фактури в частта за ДДС е посочено 0,00лева.

За получените плащания от Б. Е. се установява, че касаят плащане по споразумение (л.208 и следващите от административната преписка)от 10.09.2018г. за придобиването на дялове от търговско дружество, което ще бъде учредено от дружеството-жалбоподател чрез непарична вноска в капитала му - жилищна сграда на три нива с номер по проектна документация 35-D4.2 от около 323,27 кв., състояща се от сутерен, партер, първи етаж и находяща се в [населено място], ж-к. С. Парк, фаза 3А, в процес на строителство към датата на споразумението. Общата продажна цена на всички дялове от капитала на новоучреденото дружество е в размер на 480 000,00 евро без ДДС, платима на две вноски 48 х. евро и 432 х. евро. Няма данни за учредяване на дружество чрез непарична вноска на конкретния имот от дружеството-жалбоподател, съответно и за прехвърляне на дяловете от капитала му на [фирма].

За извършените плащания от [фирма] към дружеството жалбоподател, от последното са издадени 4 броя фактури, едната от които от 10.09.2018г. на стойност 54 763,24лв. без начислен ДДС, като попадаща в ревизираните периоди, другите фактури са издадени през 2017г. - две фактури и една през м. 03.2018г. Всички фактури са с предмет "плащане по споразумение за предоставяне на опция за възмездно придобиване на дялове от дружество".

За получените плащания от [фирма] се установява, че касаят плащане по споразумение от 05.12.2016г. за придобиването на дялове от търговско дружество, което ще бъде учредено от дружеството-жалбоподател чрез непарична вноска в капитала му - жилищна сграда на три нива с номер по проектна документация 35-S1 ft около 580,08 кв., състояща се от сутерен, партер, първи етаж и находяща се в [населено място], ж-к. С. парк, фаза 3А, в процес на строителство към датата на споразумението. Дружеството е

учредено от жалбоподателя - [фирма], видно от справка от Търговския регистър на л.165 от делото и учредителен акт на дружеството от 11.03.2019г. (учредено е посредством непарична вноска на имота по чл.5 от акта - л. 166 от делото), съответно дяловете са прехвърлени от жалбоподателя на ВЕЦ Х." Е., видно от договор за прехвърляне на 100% дружествени дялове от 28.03.2019г. , те след ревизираните данъчни периоди.

Всички сключени от „Р. ПАРК С." ЕООД споразумения за предоставяне на опция за възмездно придобиване на дялове от дружество с лицата- Л. П. Т., Д. М. А., [фирма] и [фирма] са с идентични клаузи по отношение на правата и задълженията:

-по всички споразумения [фирма] се задължава да предостави на съответното лице - титуляр на правото, възможността да закупи всички дялове от дружество, което ще бъде регистрирано в Търговския регистър към Агенцията по вписванията, с наименование, посочено от титуляра, чийто едноличен собственик на капитала ще бъде [фирма] и в което, последният ще е извършил непарична вноска /апорт/ на право на собственост върху недвижими имоти, подробно описани в споразумението и със съответните идеални части земя.

-титулярът на правото се задължава до подпише окончателен договор за изкупуване на дружествените дялове от новоучреденото дружество в определен срок от уведомяването за вписването на дружеството в Търговския регистър.

- общата продажна цена на 100 % от дяловете от новоучреденото дружество чрез непарична вноска в капитала му, ще представлява паричната равностойност без ДДС на продажната цена на недвижими имоти, съставляващи непаричната вноска.

- плащането е уговорено на части, като първата вноска представлява резервационна такса, дължима до 10 дни от подписването на опционното споразумение, а следващите вноски в определен срок от датата на уведомяването за титуляра на правото за учредяване на дружеството, за регистрирането му в Агенцията по вписванията и предоставяне единния идентификационен код /ЕИК/, с който е вписано в Агенция по вписванията, последната вноска - към деня на подписване на окончателен договор за покупко-продажба на дружествени дялове, но не по-късно от определена дата.

- наименованието на новото дружество следва да бъде посочено от титуляра, а последният

се е задължил да подпише договор за изкупуване на 100% от дружествените дялове.

Видно от клаузите на споразуменията между жалбоподателя и титулярите на правата Т. и А., имотите предмет на апорт са обременени с договори за наем, т.е.същите не са в процес на строителство, за разлика от имотите към другите две лица, посочени в споразуменията.

Процесните сделки са определени като привидно сключени по чл.19 от ЗЗД, като процесните предварителни договори освен уговорки за прехвърляне на дружествени дялове от несъществуващи дружества предвиждали ясни и

конкретни параметри за бъдеща доставка, задължение за продавача [фирма] да прехвърли собствеността върху конкретни недвижими имоти, посредством апорт на същите в новоучредени дружества, а получените плащания са обвързани със степента на завършеност на обекта, изброени видовете СМР, които продавачът следва да извърши и сроковете за тях. От органите по приходите е прието също, че в случая са налице сделки, които сами по себе си не противоречат на повелителните правила, съдържащи се в ЗДДС, но чрез които е постигнат забранен от закона правен резултат - включвали явна и прикрита. Явната сделка -включвала апортирането на построените от [фирма] имоти /подробно индивидуализирани/ в новоучредени дружества. Вторият елемент на явната сделка, заложен в споразуменията е продажбата на дружествените дялове на тези новоучредени дружества. В резултат на това с РА е извършена корекция на данъчната основа на извършените доставки и на начисления данък.

Както се посочи, на основание чл. 86, ал. 1 и ал. 2, във връзка с чл. 25, ал. 7 от ЗДДС е начислен данък общо в размер на 236 610,00 лв., като е посочено, че получените плащания съставлявали данъчна основа за начисляване на данъка: общо 1 010 000,00 лв. от Л. П. Т., в размер на 352 049,40 лв. от Д. М. А., в размер на 54 763,24 лв. от [фирма] и в размер на 2 845,69 лв. от [фирма], общо 1 364 895,09лв. Съдът намира, че от фактическа страна данъкът е начислен неправилно, на първо място органите по приходите и ответника не са се позовали на правилото на чл.67, ал.2 ЗДДС, съгласно което когато не е посочено, че данъкът се дължи отделно, той се счита за включен в договорената цена, а изчислението за начислен данък в размер на 236 610,00лв. върху данъчните основи на плащанията от всяко лице - общо в размер на 1 364 895, 09лв., не съответства на правилото по чл. 67, ал.1 ЗДДС - - размерът на данъка се определя като данъчната основа се умножи по ставката на данъка, която за облагаемите доставки е в размер на 20 % - чл. 66, ал.1 ЗДДС. В случай, че тази сума е приета за данъчна основа, то ДДС в размер на 20% следва да бъде общо 272 979,02лв. а по правилото под 100,%, т.е при приемането, че в получените плащания е включен ДДС, данъкът е 227 482,52 лв.

Също органите по приходите не са направили разграничението, изискващо се по чл.45, ал. ал.3 ЗДДС- освободена доставка е прехвърлянето на правото на собственост върху сгради или на части от тях, които не са нови, доставката на прилежащите към тях терени, както и учредяването и прехвърлянето на други вещни права върху тях. Също съгласно ал.5, т.4 ЗЗД, освобождаването от данъка по ал.1 не се прилага при прехвърлянето на право на собственост на прилежащи терени към нови сгради, както и учредяването и прехвърлянето на други вещни права върху тези терени. В казуса по делото е безспорно, че само в два от случаите сградите са нови: по споразуменията с [фирма] и [фирма]. В случая не са изложени доводи от органите по приходите защо считат, че отдадените под наем недвижими имоти - офиси, склад и паркоместа по споразумението с Т. и жилищна сграда - къща по споразумението с А., не попадат в приложното поле на чл.45, ал.3 ЗДДС, т.е. защо считат и тези сгради като нови. Общо за всички имоти е посочено, че са

налице авансови плащания по чл. 25, ал.7 ЗДДС, без да се разграничат освободени и облагаеми елементи на доставките, свързани със сградия и земя по чл.45 ЗДДС. Получаването на авансово плащане по чл.25, ал.7 ЗДДС, което не е свързано с облагаема доставка на стоки и услуги, не съставлява основание за начисляването на данъка.

Ответникът в решението си допълнително се е позовал на чл.12, ал.1 ЗДДС, в която разпоредба е дадено общото определение за облагаема доставка - „Облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на [чл. 6](#) и [9](#), когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго.“ Този орган също не е обсъдил предвиденото друго по ч.45 ЗДДС за доставките с предмет земя и сграда, като също не е изложил съображения, свързани с вида на сградите и дали приема, че всички са нови и съобразно легалното определение на това понятие по пар.1, т.5 ЗДДС.

Също посоченото правно основание по чл.25, ал.7 ЗДДС, не съставлява основание за начисляването на данък за плащания, квалифицирани от органите по приходите като получени по привидни доставки. Органът по приходите е изложил съображения, че по чл.46, , ал.1, т.4 ЗДДС сделките, включително и договарянето, свързано с дружествени дялове, представлява освободена доставка и за доставчика не възниква задължение за начисляването на данъка, а обратното, по чл.6, ал.1 и чл.12, ал.1 ЗДДС прехвърлянето на правото на собственост върху стока, в случая недвижим имот , представлявало облагаема доставка на стока и на основание чл.86, ал.1 ЗДДС за доставчикът възниквало задължението да начисли данъка на датата на възникване на данъчното събитие. Ответникът приема, че процесните авансови плащания са такива по облагаема доставка, като данъкът по тях е изискуем.

Посоченото тълкуване на чл.6, ал.1 и чл.12, ал.1 ЗДДС е изключително разширително и поради това неправилно, доколкото към процесните данъчни периоди, а и понастоящем, в чл. 6 ЗДДС, който определя доставките на стоки, не се съдържа разпоредба, по силата на която прехвърлянето на акции и дялове от търговско дружество, се счита за доставка на стока. В друга разпоредба от националния закон също не се съдържа такава разпоредба.

Обосновано жалбоподателят се позова на чл. 15, от Директива 2006/112/ЕО, която разпоредба е озаглавена *Облагаеми доставки на Директивата, конкретно на предвиденото по пар.2, б. „в“ от разпоредбата, според която: „Държавите-членки могат да считат за материална вещ и следното: (...)* в) *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“. Доставка на стока с такъв предмет не е предвидена по националното право и към настоящия момент, както се посочва от страна на жалбоподателя, внесен е законопроект за транспониране на тази разпоредба.*

От съдържанието на чл.6, ал.1 ЗДДС, на който се позовава органът по приходите, не може да се приеме, че приравнява на доставка на стока и

продажбата на дружествени дялове, в каквато и да е хипотеза, а за дружествените дялове е приложимо предвиденото по чл.12, ал.1 ЗДДС за изключващата облагането на доставките специална разпоредба, в случая това е чл.46, ал.1, т.5 ЗДДС, която определя като освободени доставките с предмет дружествени дялове, технически неточно ответникът се е позовал в решението си на т.4 от последната разпоредба.

Посоченото тълкуване от органите по приходите противоречи на принципа за законоустановеност на данъчните задължения, установен в чл. 60, ал.1 от Конституцията на Република България, който определя, че данъчните задължения следва да бъдат установявани само със закон. Посочената разпоредба - като норма с пряко действие, е императивна, установява по същество, че със закон следва да бъдат установени всички елементи, относими към определянето на данъчното задължение, което от своя страна изключва установяването на данъчни задължения въз основа на тълкуване на закона.

Принципът за законоустановеност на данъчните задължения е общ за държавите членки и признат в съдебната практика на Съда на ЕС конкретно по отношение на облагането с ДДС. Така според Решение от 8 май 2019 година на съда на ЕС, Р., по дело C-566/17, Е.:EU:C:2019:390 , конкретно следното:

„ (...) видно от общите за държавите членки конституционни традиции, принципът на законоустановеност на данъчното облагане може да се счита за част от правния ред на Съюза като общ принцип на правото. Макар този принцип, (...), да изисква всяко задължение за плащане на данък, например ДДС, както и всички съществени елементи, които определят основните му характеристики да бъдат предвидени в закон, посоченият принцип не изисква всички технически аспекти на данъчното облагане да бъдат изчерпателно уредени, стига установените по закон правила да дават възможност на данъчнозадълженото лице да предвиди и изчисли размера на дължимия данък и да определи момента, в който той става изискуем.“ (т.39 от решението)

„ Също така не може да се счита, че сама по себе си възможността за избор на една от няколко възможни линии на поведение, предоставена от приложимата данъчна уредба на данъчнозадълженото лице, за да може да упражни определено право, е в разрез с този принцип.“ (т.40 от решението)

„По отношение на съществен елемент на данък, който е бил хармонизиран от законодателя на Съюза, какъвто е ДДС, въпросът кои негови елементи трябва да бъдат предвидени в закона, трябва да се разглежда в светлината на принципа на законоустановеност на данъчното облагане като общ принцип на правото на Съюза, **а не въз основа на тълкуването на този принцип в националното право.**“ (т.41 от решението).

Следователно, след като българската държава не е транспонирила изрично нормата на чл. 15, пар.2, б. „в“ от Директива 2006/112/ЕО, ще бъде в противоречие и с принципа за законоустановеност на данъчните задължения и по правото на ЕС, да бъде дадено разширително тълкуване на националните норми, в това число съответстващо на съдържанието норма на директивата, която не е транспонирана. Процесните плащания не могат да се

считат за облагаеми на основание посочената норма на директивата, тъй като в случая българската държава няма право да се позове на нея на каквото и да е основание. Това е така, тъй като нормата на директивата не е транспонирана. Също съгласно практиката на Съда на ЕС - Решение от 22 ноември 2017 година, по дело **Е. С. и други**, C-251/16, E.:EU:C:2017:881 : „Съгласно тази съдебна практика, когато разпоредбите на дадена директива се явяват безусловни и достатъчно точни по съдържанието си, на тях може да се прави пряко позоваване пред националните юрисдикции срещу държавата, но не могат сами по себе си да пораждат задължения за частноправен субект и следователно позоваването на самите разпоредби пред национална юрисдикция не е възможно срещу такъв субект (в този смисъл вж. по-специално решение от 12 декември 2013 г., *Portgbs*, C-425/12, EU:C:2013:829, т. 18 и 22 и цитираната съдебна практика). **Така задълженията, произтичащи от директива, трябва да бъдат транспонирани в националното право, за да може да се направи пряко позоваване на тях срещу частноправен субект.**“ (т.26 от решението).

На следващо място, с осъществяването на процесните освободени доставки, дружеството-жалбоподател не придобива данъчно предимство, в това число по съображенията на органите по приходите и ответника, че за построяването на процесните сгради, предмет на апортните вноски, е ползвало право на приспадане на данъка по доставки на стоки и услуги. Това е така, тъй като данъчно-задълженото лице извършва както облагаеми, така и освободени доставки, има право на приспадане на частичен данъчен кредит, съразмерно на облагаемите доставки - чл.173 - 175 от директивата за ДДС, които са транспонирани в националното право ч и конкретно в Глава седма на ЗДДС.

Не може да се приеме, че е налице привидна сделка, доколкото за да се изследва този въпрос следва да се вземе предвид само целта на процесните споразумения, а тя е за придобиване на 100% дялове от търговски дружества. Това следва също от дадените тълкувания на директивата за ДДС от съда на ЕС и конкретно относно преценката дали се касае за злоупотреба с право - така на в т. 55 и 57 от цитираното по-гоице решение по делото C-251/16 на Съда на ЕС:

„От член 2 от Шеста директива следва, че всяка доставка трябва в общия случай да се счита за самостоятелна и независима“ (т.55 от решението)

„Когато от Съда се иска да уточни необходимата проверка за определяне на основната цел на разглежданите сделки, той взема предвид само целта на сделката или сделките, за които следва да се прецени представляват ли злоупотреба, а не целта на доставките, които поради тези първи сделки формално изпълняват условията за получаване на данъчно предимство“ (т.56 от решението)

В случая по арг. от т. 58 от същото решение, следва да се вземе предвид целта на споразуменията, която без съмнение е прехвърляне на 100% от капитала на търговско дружество, учредено с непарична вноска - съответният недвижим имот. Тази цел е оправдана, доколкото е възможно имотите се ползват като нежилни за задоволяване на нуждите на физически лица, а

като част от икономическата дейност на дружеството, чиято собственост са. Следва също да се подчертае, че нито една от сделките не цели придобиването на право на собственост върху недвижим имот от физическо лице. Различно е правното положение, в което недвижим имот на дружество се ползва като жилищен от управителите или персонала на дружеството, в които случаи също са предвидени корекции на данъка по реда на Глава седма от ЗДДС. Предвиждането на корекции на данъка и в този случай е още един аргумент, че не е налице привидност или различна цел на процесните споразумения, нито получените плащания от жалбоподателя по тях могат да се превалифицират като облагаеми доставки с предмет земя и сграда.

На основание всичко изложено, жалбата е основателна изцяло, като съдът следва да постанови отмяната на процесния РА, а предвид този изход на делото, следва да бъде уважено искането за присъждане на разноски на жалбоподателя - за държавна такса в размер на 50 лв. и за адвокатско възнаграждение в размер на 6120 лв., за плащането на което са представени доказателства и списък на разноските - л. 217 и следващите от делото. Не е направено възражение за прекомерност, а предвид материалния интерес, правната сложност на делото, съдът следва да уважи искането за разноски в пълен размер, за което е и заключението на прокурора.

На основание изложеното и чл.160, ал.1 ДОПК, съдът

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] със седалище [населено място], Ревизионен акт № Р-22221718007393-091-001/27.09.2019г., издаден от С. К. и Д. Т. - органи по приходите при ТД на НАП - С., потвърден с Решение №2111/13.12.2019г. на директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ при Централно управление на Националната агенция за приходите С..

ОСЪЖДА Националната агенция за приходите със седалище С., да заплати по сметка на [фирма], ЕИК[ЕИК] със седалище [населено място], сумата от 6170 (шест хиляди сто и седемдесет) лева за разноски.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховен административен съд в 14-дневен срок от съобщаването му.

Съдия: