

РЕШЕНИЕ

№ 3957

гр. София, 13.06.2018 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 11 състав,
в публично заседание на 21.05.2018 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Петя Стоилова

при участието на секретаря Цветанка Митакева, като разгледа дело номер **4278** по описа за **2018** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 – 161 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

Образувано е по жалба на [фирма] срещу РА №Р-22221017002134-091-001/18.12.2017г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на НАП – [населено място], потвърден с Решение №432/26.03.2018г. от Директора на дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ при ЦУ на НАП.

Твърди се, че ревизионният акт е нищожен, а ако не нищожен, то неправилен поради нарушение на материалния закон и съществени нарушения на административно - производствените правила. Според жалбоподателя липсва яснота какво точно влага органа в дадени понятия, поради което защитата на ревизираното лице е затруднена, като несъответствието на субективно вложеното в понятията с общоприетото в закона и доктрината е съществен порок, който води до отмяна на акта. Налице е недопустимо смесване на понятията „привидна“ и „прикрита“ сделка, което само по себе си опорочава направените изводи. Би било невъзможно дружеството да договаря привидно по отношение обстоятелства, за които е налице публичен регистър (апортите и прехвърлянето на дялове) се вписват и са публично достояние, а от друга страна прикрита сделка няма как да има защото апортите във всички им фази /оценка, учредяване на дружество и вписване на устави, с което прехвърлянето на собствеността става достояние на третите лица/ са били вече свършен факт към датата на постановяване на РА. Фискът не е ошетен, доколкото новообразуваните дружества

са регистрирани по ДДС, а освен това при начисляване на ДДС по договорите за продажба на дялове, би се получил ефект на кумулиране на данъка, което противоречи на неговата същност.

Не са взети предвид обстоятелства възникнали в хода на производството, като вписване на уставите на всички новоучредени дружества в имотния регистър, респ. станалото достояние на третите лица прехвърляне на собствеността върху имотите в тяхна полза, както и прехвърлянето на дяловете на едно от дружествата - [фирма] - в изпълнение на задълженията по един от предварителните договори, сключен с В. М. като купувач, които обстоятелства са меродавни за правилното решаване на спора, а игнорирането им е довело до погрешни изводи.

Липсват доказателства за компетентността на К. Г. М. да издава заповеди за възлагане на ревизии и заповеди за определяне на компетентен орган. На стр.10 от доклада, въз основа на който е издаден РА, органът квалифицира наличните според него сделки - обещания за продажба на имоти (които са облагаеми по ЗДДС) като привидни, а на стр.11 същите са квалифицирани като прикрити.

Сделката по прехвърляне на дялове е необлагаема доставка по смисъла на закона (чл. 46, ал.1, т.5 от ЗДДС), а в случая прикрита сделка по прехвърляне на имоти няма.

Към датата на постановяване на РА учредяването на дружествата, което е вменено в изрично задължение на продавача са факт. Към 18.12.2017 год. (дата на приключване на настоящата ревизия) са налице вписани в Службата по вписвания [населено място] на основание чл.73, ал.4 от ТЗ учредителни актове на тези дружества - представяме копия от посочените писмени доказателства с настоящата жалба. Последното в нарушение на административно-производствените правила е игнорирано при издаването на РА и при произнасянето на решаващия административен орган. Посочените обстоятелства относно съществуващи търговски дружества, с капитал непарична вноска напълно опровергава аргументите изложени в решението на директора на дирекция „ОДОП“ -налице са всички съществени елементи, респ. обявяването на договорите за окончателни е напълно осъществимо. Обратно същите не биха могли да се обявят за окончателни по повод имотите, тъй като те вече не са притежание на дружеството ни.

За получените авансови плащания ревизираното лице не е начислило ДДС на основание чл.46, ал.1, т.5 от ЗДДС. Същите според ревизиращият екип са изцяло обвързани с „финансиране" изграждането на недвижимите имот, обект на последваща доставка. Същевременно за всички разходи, свързани пряко с изграждането на недвижимите имоти [фирма] ползва пълен данъчен кредит.

В нито един етап от настоящото производство органът по приходите не е доказал връзката между авансовите плащания и разходите по изграждането на недвижимите имоти, поради което изводът е произволен и необоснован.

На последната страница от решението на директора на дирекция „ОДОП" се развива, че според цитираната правна норма изграждането на обекта, което е облагаема доставка и учредяването на дружествата и прехвърляне на дяловете, което е освободена доставка, следва че освободената доставка е съпътстваща на облагаемата, което отново ще доведе до облагане с ДДС на цялата доставка. Изводът за основна и съпътстваща доставка е нарушение на практиката на Съда на Европейската общност. Най-общо съпътстваща е тази доставка, която от гледна точка на получателя няма самостоятелно значение и същият не би сключил сделката, за да придобие самостоятелно предмета на тази доставка, а тя се явява необходимост, допълнение или

повишаваща качеството, добавка към другия, основен предмет на доставката. В този смисъл е решение на Съда на ЕО по дело C-349/96.

Двойното облагане е изключено и не кореспондира с целта на закона, която е справедливото и еднократно начисляване на съответния данък в законово определения му размер. Неначисляването на ДДС по авансовите вноски извършени в изпълнение на процесиите договори не води до ощетяване на фиска. Всички новообразувани дружества са регистрирани по ЗДДС съгласно чл.132 от закона, по което обстоятелство спор няма. При евентуално начисляване на ДДС по договорите за продажба на дялове, поради механизма на данъчния кредит по чл.68 от Закона би се получил ефект на кумулиране на данъка, което не кореспондира с целта на закона. В оспорвания РА подвеждащо и тенденциозно се приема, че „в основата на тези сделките (имат се предвид договорите за продажба на дружествени дялове) стои прехвърлянето на собствеността на недвижимите имоти, която сделка е прикрита, чрез поредица от придружаващи сделки, сред които продажба на дружествени дялове."

В откритото съдебно заседание жалбоподателят се представлява от адвокат, който поддържа жалбата, претендира направените разноски по делото в размер на 6050лева държавна такса и адвокатско възнаграждение.

Ответникът - Директорът на Дирекция "ОДОП" – [населено място] при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител юрк. М. оспорва жалбата като неоснователна и недоказана. Претендира присъждането на юрисконсултско възнаграждение и прави възражение за прекомерност на адвокатския хонорар.

Съдът, като прецени събраните по делото доказателства, доводите и възраженията на страните, намира за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед №Р-22221017002134-020-001/10.04.2017г., връчена на 18.04.2017 г. по електронен път, издадена от К. Г. М., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., оправомощена със Заповед №РД-01-369/30.03.2016 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за периодите от 01.12.2016г. до 28.02.2017г. Със Заповед за изменение №Р-22221017002134-020-002/10.05.2017г. е разширен обхватът на ревизията, като в същия е включено определяне на задълженията по ЗДДС за данъчните периоди от 01.11.2015 г. до 30.11.2016г. За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад

/РД/ №Р-22221017002134-092-001/27.09.2017г. По реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК, срещу съдържащите се констатации и направено предложение в РД, ревизираното лице е подало писмено възражение, което е преценено от издателите на акта за неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22221017002134-091-001/18.12.2017г., издаден от К. Г. М. – орган, възложил ревизията, и В. Б. Л., на длъжност старши инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 08.01.2017 г. по електронен път.

Процесната ревизия е първа за спорните периоди и видове задължения.

Като резултат от проведеното ревизионно производство с оспорвания РА е установен резултат за периода ДДС за внасяне, в това число лихви за забава, в общ размер на 84 189,70 лв., при деклариран от ревизираното лице резултат за същия период - ДДС за

възстановяване в размер на 215 240,92 лв. Разликата в размер на 299 430,62 лв. произтича от начислен ДДС в размер на 269 541,94 лв. на основание чл. 25, ал. 7 от ЗДДС и лихви за забава в общ размер на 29 888,68 лв.

С цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на ревизираното дружество, в хода на ревизията са предприети следните процесуални действия:

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице са връчени общо четири Искания за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/, с които са изискани счетоводни, търговски и банкови документи, касаещи ревизирания период. В отговор от задълженото лице са представени изисканите документи.

С Протокол №0778157/30.06.2017 г. са приобщени доказателства, събрани в хода на извършена проверка по прихващане или възстановяване, възложена с Резолюция №П-22221017042984-ОРП-001/14.03.2017 г.

На основание чл. 115, ал. 2 от ДОПК са прегледани счетоводни документи на място в счетоводството на ревизираното лице, за което е съставен Протокол №0769713/31.08.2017 г.

Извършено е фактическо посещение на обект на ревизираното лице /жилищен комплекс, находящ се в местност „Г. глава“, с оглед установяване степен на завършеност на обекта, за което е съставен Протокол №0778160/11.07.2017 г.

Въз основа на събраните доказателства е установено, че основната дейност на [фирма] е строителство на обекти, като конкретно през ревизирания период дружеството извършва строителни дейности във връзка с изграждане на жилищен комплекс „Т. Р.“. За построяването на обекта ревизираното лице получава доставки на услуги и стоки, за които е упражнило право на приспадане на данъчен кредит.

Констатирано е, че през ревизираните периоди [фирма] е декларирало извършени освободени доставки по смисъла на чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС с предмет на доставката „аванс за продажба на дружествени дялове“, за които е издало фактури без начислен ДДС.

В хода на ревизията органите по приходите са изискали и анализирали представените доказателства досежно извършените доставки, с оглед установяване попадат ли същите в обхвата на освободените доставки по смисъла на чл. 46 от ЗДДС и налице ли са основания за неначисляване на ДДС от ревизираното лице.

Установено е, че през процесните периоди [фирма], в качеството на продавач, е сключило предварителни договори за изграждане на недвижими имоти и покупко-продажба на дялове на дружество – собственик на същите недвижими имоти, с физически лица, като купувачи, както следва:

- 1.Предварителен договор от 11.11.2015 г., сключен между [фирма] и М. И. Ч.;
- 2.Предварителен договор от 28.06.2016 г., сключен с М. Д. С.;
- 3.Предварителен договор от 05.08.2016г.,сключен с Т. М. Н.;
- 4.Предварителен договор от 06.10.2016г., сключен с М. Р. Б.;
- 5.Предварителен договор от 16.12.2016 г., сключен с Р. Г. А.;
- 6.Предварителен договор от 01.07.2016 г., сключен с В. И. М.;
- 7.Предварителен договор от 01.06.2016г., сключен с И. Г. М.-Б.;
- 8.Предварителен договор от 26.10.2015 г., сключен със С. Х. Р..

Извършен е анализ на договорите, при който е установено, че същите съдържат аналогични клаузи. Съгласно чл. 1, ал. 1 от договорите, [фирма], като продавач и

собственик на конкретно описани в договорите поземлени имоти, се задължава да осигури изграждането, както и да прехвърли на купувача /косвено – посредством прехвърлянето на собствеността върху дружеството, което ще се легитимира като собственик/ съответните обекти, които ще бъдат построени и които са описани в договорите. В предмета на договорите е уговорено, че след завършването на сградата, в която се намират описаните обекти, на етап „груб строеж“, продавачът [фирма] се задължава да учреди еднолично дружество с ограничена отговорност, което да се управлява от двама управители заедно – един, посочен от купувача и един, посочен от продавача, да извърши апорт в новоучреденото от него дружество с ограничена отговорност - да внесе като непарична вноска в капитала на дружеството, правото на собственост върху описаните в предварителните договори обекти, както и да прехвърли на купувача 100 % от дружествените дялове на новоучреденото дружество при условията, сроковете и цената, уговорени в предварителните договори. Предвидено е задължение за купувача да придобие 100% от дружествените дялове на новоучреденото дружество.

Единствено в договора, сключен с Т. М. Н., е посочено наименованието на предстоящото на учредяване дружество - [фирма].

В чл. 2, ал. 1 на договорите е предвидено, че едновременно с пълното заплащане на цената от страна на купувача, [фирма] се задължава да прехвърли на купувача 100% от дружествени дялове на дружеството, което преди това е било учредено от продавача и в капитала на което са апортирани обектите, предмет на съответните договори. Съгласно уговореното, страните следва да сключат договор за прехвърляне на дялове на дружеството – собственик на обектите до 10 дни, считано от въвеждане на комплекса в експлоатация, но не по-късно от 2 месеца след подписване на акт обр. 15. Предвиден е срок за завършване на строителството на недвижимите имоти до 31.07.2017 г. Съгласно чл. 5 от договорите, срещу поетото от продавача задължение да осигури изграждането на обектите, както и да прехвърли /чрез прехвърляне собствеността върху новоучреденото дружество, в капитала на което ще бъдат апортирани обектите/ правото на собственост върху тях, включително и идеалните части от поземлените имоти, купувачът се задължава да му заплати сума, изрично посочена във всеки един от договорите. Уговорено е, че договорената сума не включва ДДС, който не се начислява отделно, доколкото предмет на договорите е продажба на дружествени дялове. Според чл. 6, ал. 1 от договорите, договорената сума следва да бъде заплатена на вноски, на определени етапи на завършеност на обектите. Предвидено е първата вноска да бъде заплатена при сключване на предварителния договор, втората вноска – до 3 дни след подписване на акт 14, третата вноска – до 3 дни след подписване на акт 15 за комплекса и последаната /окончателна/ вноска – едновременно със сключване на договора за прехвърляне на дяловете на дружеството, в чийто капитал са апортирани обектите – предмет на предварителните договори.

Договорът, сключен с М. И. Ч., е наименован само като „договор“, а тези, сключени с И. Г. М.-Б. и С. Х. Р. – като „предварителен договор“, но клаузите в посочените договори са аналогични с останалите предварителни договори за изграждане на недвижими имоти и прехвърляне на дружествени дялове. С анекс от 12.12.2016 г. предварителният договор от 26.10.2015 г., сключен със С. Х. Р. е прекратен. На същата дата е сключен предварителен договор за покупко-продажба на недвижими имоти между [фирма], като продавач и [фирма], като купувач, с предмет

изграждане и прехвърляне право на собственост върху обекти, предмет на предварителния договор със С. Р.. Отново на 12.12.2016 г. е подписано тристранно споразумение между [фирма], С. Х. Р. и [фирма], ЕИК[ЕИК], с което страните се съгласяват, че всички платени суми от купувача /С. Р./ на продавача, по прекратения предварителен договор, се считат платени от [фирма], като е уточнено, че доколкото сделката, сключена между [фирма] и [фирма] е облагаема, то последният /купувачът/ дължи ДДС.

При проследяване на движението по банковите сметки на ревизираното лице е установено, че във връзка с предварителните договори, горепосочените купувачи са извършили плащания в общ размер на 1 617 251,66 лв. Размерът на извършените отделни плащания /вноски/ от физическите лица – купувачи, е подробно описан в РА. Констатирано е, че нито един от купувачите не е платил последната вноска, представляваща окончателна цена по предварителните договори. За получените плащания ревизираното лице е издало фактури с предмет „аванс за продажба на дружествени дялове“, в които като основание за начисляване на ДДС е посочен чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС.

С възражението срещу РД от жалбоподателя са ангажирани 6 удостоверения, издадени от Агенция по вписванията, с които се удостоверява учредяване на шест дружества с едноличен собственик на капитала [фирма], в които последният апортира построени от него недвижими имоти, предмет на сключените предварителни договори с физическите лица, както следва:

- Удостоверение изх. № 20171101153805/01.11.2017г. за вписване на [фирма], ЕИК[ЕИК] с непарична вноска на недвижими имоти, предмет на предварителен договор от 11.11.2015г., сключен между [фирма] и М. И. Ч.;
- Удостоверение изх. № 20171101152026/01.11.2017г. за вписване на [фирма], ЕИК[ЕИК] с непарична вноска на недвижими имоти, предмет на предварителен договор от 28.06.2016г., сключен между [фирма] и М. Д. С.;
- Удостоверение изх. № 20171101155400/01.11.2017г. за вписване на [фирма], ЕИК[ЕИК] с непарична вноска на недвижими имоти, предмет на предварителен договор от 05.08.2016 г., сключен между [фирма] и Т. М. Н.;
- Удостоверение изх. № 20171101152515/01.11.2017г. за вписване на [фирма], ЕИК[ЕИК] с непарична вноска на недвижими имоти, предмет на предварителен договор от 06.10.2016г., сключен между [фирма] и М. Р. Б.;
- Удостоверение изх. № 20171101154553/01.11.2017г. за вписване на [фирма], ЕИК[ЕИК] с непарична вноска на недвижими имоти, предмет на предварителен договор от 16.12.2016г., сключен между [фирма] и Р. Г. А.;
- Удостоверение изх. № 20171109162756/09.11.2017г. за вписване на [фирма], ЕИК[ЕИК] с непарична вноска на недвижими имоти, предмет на предварителен договор от 01.07.2016 г., сключен между [фирма] и В. И. М..

В хода на ревизията е установено, че не е извършено прехвърляне на дружествените дялове на новоучредените дружества от [фирма] на физическите лица, с които са сключени предварителните договори.

След съвкупния анализ на събраните в хода на ревизията доказателства, **органите по приходите са формирали следните правни изводи:**

Сключените предварителни договори 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. Сделките по прехвърляне на дружествени дялове са възприети като привидни сделки, сключени с цел отклонение от данъчното облагане и прикриващи сделката по прехвърлянето на собствеността върху недвижими имоти. Формиран е извод, че чрез уговарянето на продажба на дружествените дялове, която сделка по смисъла на чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС представлява освободена доставка, се цели да се прикрие продажбата на недвижими имоти, която представлява облагаема доставка по смисъла на чл. 12, ал. 1, във връзка с чл. 6, ал. 1 от ЗДДС. Изложени са доводи за 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 договорите са сключени по начин и форма, които съзнателно са насочени към пораждане на правни последици, водещи до неначисляване на ДДС.

От представените в хода на ревизията първични документи и счетоводни регистри, отразяващи доставките, свързани с тези договори е установено, че към момента няма финализирана сделка и всички договори са на етап авансови плащания. 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. Към датата на получаване на авансовите плащания, същите са изцяло обвързани с финансиране на изграждането на недвижимите имоти, обект на последваща доставка. Въз основа на това е формиран извод, че получените авансови плащания са свързани с облагаеми доставки по смисъла на чл. 12, ал. 1 от ЗДДС. Поради това, на основание чл. 25, ал. 7 от ЗДДС за ревизираното лице е възникнало задължение за начисляване на ДДС на датата, на която е получило плащането, до размера на същото.

На основание чл. 25, ал. 7 от ЗДДС за получените авансови плащания в общ размер на 1 617 251,66 лв. върху данъчна основа, определена по правилото на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС, е начислен ДДС в размер на 269 541,94 лв. за данъчните периоди, в които е получено плащането: м. 11.2015 г., м. 04.2016 г., м. 06.2016 г., м. 07.2016 г., м. 09.2016 г., м. 10.2016 г., м. 11.2016 г., м. 12.2016 г. и м. 02.2017 г.

При така установеното от фактическа страна, съдът обосновава следните правни изводи:

Жалбата изхожда от надлежна страна – адресат на обжалвания РА, имаща право и интерес от оспорването. Подадена е в законоустановения срок за оспорване и е ДОПУСТИМА.

Разгледана по същество жалбата е НЕОСНОВАТЕЛНА.

Настоящата съдебна инстанция намира, че Р. акт е издаден от компетентен орган, в рамките на неговите правомощия, като при издаването му не са допуснати твърдяните в жалбата нарушения на административно-производствените правила, които да са съществени до степен да ограничат правото на защита на ревизираното лице.

Независимо, доколко в оспорения РА понятията „привидна“, „прикрита“ и „явна“ сделка са били прецизно използвани или не, и въпреки подробната теоретичната аргументация в жалбата и писмените бележки срещу решението на горестоящия орган, настоящата инстанция намира, че от събраните доказателства и най-вече от противоречивото съдържание на предварителните договори може да се установи волята на страните по тях, а именно да постигнат като резултат построяване и прехвърляне на правото на собственост върху недвижим имот на всяко от осемте физически лица, без сделките да бъдат надлежно обложени с ДДС, съгласно приложимото данъчно законодателство.

Сами по себе си не са забранени от закона поотделно нито договора за строителство, нито този за продажба на бъдещ недвижим имот, нито апортирането на имот в капитала на дружество, нито прехвърлянето на дяловете на това дружество на физическо лице, нито пък предварителните договори за сключване на всеки от посочените като окончателен в бъдещ момент.

Както е развил в мотивите си директорът на ДОДОП, предварителният договор по чл. 19 от ЗЗД е договор, с който страните се уговарят да сключат друг договор, който условно е прието да се нарича „окончателен“. Предварителните договори нямат вещноправно действие, а пораждат облигационни правоотношения между страните да сключат окончателен договор. За да е действителен предварителният договор трябва да отговаря на общите изисквания на чл. 26-33 от ЗЗД. Освен тях, съгласно чл. 19, ал. 2 от ЗЗД предварителният договор трябва да съдържа уговорки относно съществените условия на окончателния договор, като предпоставка за неговата валидност. Това изискване е породено от специфичното действие на предварителния договор – той поражда задължение за сключване на окончателен договор, като насрещното му право е преобразуващото право да се иска по съдебен ред сключването на окончателния договор – чл. 19, ал. 3 от ЗЗД. Затова, предварителният договор трябва да съдържа достатъчно данни относно волята на страните за параметрите на подготвяното правоотношение, което да позволи на съда да обяви решение, с което да замести окончателния договор. В противен случай няма да може да се породят претенция за изпълнение на задължението да се сключи окончателният договор, респективно няма да може да се издаде съдебно решение, което с влизането си в сила да замести окончателния договор /чл. 19, ал. 3 от ЗЗД/.

В конкретния случай, представените предварителни договори съдържат дотолкова противоречиви и правно неиздържани клаузи, че под тях прозира непоследователността на страните по отношение на желанието със сключването им легитимен резултат, който практически се свежда до построяване и прехвърляне на апартаменти и волята им това да се случи без начисляване и плащане на ДДС, което от правна страна представлява заобикаляне на данъчното законодателство.

Съгласно чл. 26 от ЗЗД нищожни са договорите или тези клаузи от тях, които противоречат на закона или го заобикалят, нищожни са и договорите, които имат невъзможен предмет, договорите, при които липсва съгласие, предписана от закона форма, основание, както и привидните договори.

Основанието се предполага до доказване на противното.

Нищожността на отделни части не влече нищожност на договора, когато те са заместени по право от повелителни правила на закона или когато може да се предположи, че сделката би била сключена и без недействителните ѝ части.

На първо място предметът на договора, така, както е формулиран в чл.1 показва желание да се заобиколи закона, чрез въвеждането на несъществуваща в българското право фигура на „косвено прехвърляне – посредством прехвърлянето на собствеността върху дружество, което ще се легитимира като собственик“. Разбира се, че страните не са имали предвид търговското представителство по глава VI от Търговския закон. Навсякъде ревизираното дружество [фирма] в договора се именува продавач, какъвто действително той е, но съгласно формулировката на чл.1 продавач на имота в бъдеще ще е не той, а все още несъществуващо дружество, което ще прехвърли собствеността на купувача - физическо лице. Това дружество не е страна по договора, следователно то по никакъв начин не е обвързано от него, следователно в тази си част предмета на договора е невъзможен, тъй като [фирма] е невъзможно да поеме задължения от името на друго и то несъществуващо все още дружество, тъй като такива задължения са принудително неизпълними, ако купувачът евентуално поиска по съдебен ред сключване на окончателен договор.

В чл.2 е уговорено едновременно с пълното изплащане на цената от страна на КУПУВАЧА , ПРОДАВАЧЪТ да му прехвърли 100% от дружествените дялове на дружеството, което преди това е било учредено от ПРОДАВАЧА и в капитала на което са апортирани обектите, предмет на договора. Действителната воля на страните за предмета и целта на договора може ясно да се изведе от следващите алинеи на чл.2:

„В случай, че продавачът виновно не изпълни задълженията си по ал.1 КУПУВАЧЪТ може по надлежния ред да обяви настоящия договор за окончателен. Същото се отнася и за продавача, в случай, че купувачът откаже да придобие идеалните части от двата поземлени имота. Ако задължението не бъде изпълнено посредством апорт и продажба на дружествени дялове, то страните се съгласяват, че КУПУВАЧЪТ ще има самостоятелно право по реда на чл.19, ал.3 от ЗЗД да предяви иск, с който да иска обявяване на настоящия договор за окончателен с предмет прехвърляне на вещно право на собственост върху недвижимите имоти, а не върху дяловете. В този случай върху цената по този договор се начислява ДДС.“

Нищожна е уговорка в един предварителен договор, тъй като противоречи на чл.19, ал.2 от ЗЗД, че след сключването му, която и да било от страните може да иска да бъде обявен за окончателен някакъв друг договор, с друг предмет, между други страни и на друга цена. Тъй като в чл.1, ал.1 договорката относно предмета в частта „косвено прехвърляне – посредством прехвърлянето на собствеността върху дружество, което ще се легитимира като собственик“ е нищожна, а нищожността на отделни части не влече нищожност на договора, когато те са заместени по право от повелителни правила на закона или когато може да се предположи, че сделката би била сключена и без недействителните ѝ части, то правилно органите по приходите са приели, че страните предварително са се договорили за сключване на облагаема сделка:

продавачът да осигури изграждането, както и да прехвърли на купувача правото на собственост на описаните в договора обекти, като са се опитали да избегнат начисляване на ДДС, което като резултат би било взаимно изгодно. В чл.5, уреждащ цената и начина на плащане са стигнали още по-далеч, като са договорили цената изрично „без ДДС, който не се начислява отделно, доколкото предмет на настоящия договор е продажба на дружествени дялове“, т.е.ограничили са предмета само до продажба на дружествени дялове. Такъв предмет на предварителен договор също е невъзможен поради невъзможното му принудително изпълнение с осъдително решение по чл.19, ал.3 от ЗЗД, тъй като дружеството за чиито дялове е договорено прехвърляне не съществува към момента на договарянето и не може да бъде принудително учредено от съда, ако продавачът е неизряден.

Представени са доказателства от жалбоподателя, че дружествата са понастоящем учредени, с капитал непаричната вноска на [фирма] което, предвид развитото по-горе е ирелевантно обстоятелство, както и че са регистрирани по ДДС. Купувачите са извършили плащания на продавача по предварителния договор - [фирма] в размер на 1 617 251, 66лв. върху които правилно му е начислено ДДС, тъй като авансовите плащания по сделката за строителство и прехвърляне на недвижим имот са облагаеми доставки по смисъла на чл.12, ал.1 от ЗДДС. А съгласно чл.25, ал.7 от ЗДДС когато, преди да е възникнало данъчно събитие по ал. 2, 3 и 4, се извърши цялостно или частично авансово плащане по доставка, данъкът става изискуем при получаване на плащането (за размера на плащането), с изключение на получено плащане във връзка с вътреобщностна доставка. В тези случаи се приема, че данъкът е включен в размера на извършеното плащане. При последваща доставка, както твърди адв. Л. от дъщерните дружества на което и да е друго лице, данъкът ще бъде начислен, но това вече е последваща доставка, а не е доставката, за която продавачът „Б. Д. резидънс“ е получил авансовите вноски. Правилно в писмените бележки е посочено, че ДДС е некумулативен данък и в крайната цена е включен само 20% ДДС, независимо през колко етапа и препродажби е преминала стоката, но механизмът му на начисляване и плащане е такъв, че да гарантира на нито един етап по веригата продажби да не остане необложена добавената от продавача стойност, което опровергава защитната теза на жалбоподателя. ДДС е данък върху потреблението на стоки и услуги и в този смисъл чл. 46, ал.1, т. 5 от ЗДДС обявява за освободена доставка сделката, включително договарянето, свързана с дружествени дялове, акции или други ценни книжа и техни деривати, с изключение на управлението и отговорното пазене, като това не се отнася за ценни книжа, установяващи права върху стоки или услуги извън посочените в този член.

Сделката не е финализирана, в смисъл че апартаментите към приключване на устните състезания по делото не са прехвърлени на физическите лица. Прехвърлени са дружествените дялове само на едното дъщерно дружество на купувача В. М.. В случай обаче, че купувачите са изрядни по предварителния договор за строителство и продажба, то биха могли да реализират правата си по чл.19, ал.3 от ЗДДС срещу продавача и да поискат сключване на окончателен договор, с параметрите описани в предварителния договор.

Направените апортни вноски в дъщерни дружества не освобождават продавача [фирма] от задължението, което валидно е поел по силата на предварителните договори да прехвърли собствеността на построените апартаменти. Видно е, че ревизията е започнала със заповед, връчена на 18.04.2017г., когато обектът все още не е бил завършен в груб строеж, поради което е обяснимо и неспазването към момента на заложените в предварителните договори срокове за финализиране, с оглед изчакване на окончателния резултат от ревизията.

След като получените авансови плащания са свързани с действително извършена облагаема доставка, то правилно органите по приходите са начислили ДДС до размера на полученото плащане на основание чл. 25, ал. 7 от ЗДДС и жалбата следва да се отхвърли.

При този изход на делото на основание чл.161 от ДОПК се дължи претендираното юрисконсултско възнаграждение, което съдът на основание чл.8, ал.1, т.5 от Наредба №1 за минималните размери на адвокатските възнаграждения определя на 5 524/ пет хиляди петстотин двадесет и четири/ лева.

Воден от гореизложеното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, Административен съд – София град, III – то отделение, 11-ти състав,

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма] срещу РА №Р-22221017002134-091-001/18.12.2017г., издаден от органи по приходите при Териториална дирекция (ТД) на НАП – [населено място], потвърден с Решение №432/26.03.2018г. от Директора на дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ С. при ЦУ на НАП.

ОСЪЖДА [фирма] да заплати на Дирекция „Обжалване и данъчно – осигурителна практика“ - С. при ЦУ на НАП юрисконсултско възнаграждение в размер на 5 524/ пет хиляди петстотин двадесет и четири/ лева.

Решението може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните.

СЪДИЯ: