

РЕШЕНИЕ

№ 12950

гр. София, 02.04.2026 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 3 състав, в публично заседание на 29.01.2026 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Атанас Николов

при участието на секретаря Ирена Йорданова, като разгледа дело номер **4116** по описа за **2025** 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 „ЕСТЕРА 2018“ ЕАД. ЕИК[ЕИК], срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221724002088-091-001/16.12.2024 г., издаден от И. М. Р. - орган, възложил ревизията и С. М. М. - ръководител на ревизията в частта, потвърдена с Решение № 301/20.03.2025 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика“ /ДОДОП/ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите /ЦУ на НАП/, в която на жалбоподателя са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 219 630.14 лв., в т. ч. главница в размер на 198 695.90 лв. и лихви за просрочие в размер на 20 934.24 лв. Жалбоподателят оспорва РА като счита, че същият е неправилен, незаконосъобразен, необоснован, постановен при неправилно тълкуване на материалния закон и в противоречие със събраните при ревизията доказателства. В заключение излага аргументи, че в случая няма нито укрит ДДС, нито данъчна измама, поради което се иска отмяна на РА.

В съдебно заседание жалбоподателят „Естера 2018“ ЕООД – редовно призовано, чрез адв. Т. поддържа жалбата.

Ответникът директорът на дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП – С. – редовно призован, представлява се от юрк. В., с пълномощно по делото. Процесуалният представител на ответника оспорва жалбата и моли обжалваният акт да бъде потвърден по съображения изцяло изложени в решението на директора на дирекция „ОДОП“. Претендира юрисконсултско възнаграждение

съобразно материалния интерес.
СГП – редовно призована, не изпраща представител.

От фактическа страна:

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221724002088-020-001/ 26.04.2024 г. връчена на 10.05.2024 г. по електронен път. изменена със заповеди за изменение на ЗВР №Р-22221724002088-020-002/09.07.2024 г., №Р-22221724002088-020-003/30.07.2024 г. и №Р-22221724002088-020-004/04.09.2024 г., издадени от И. М. Р. на длъжност началник на сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ГД на НАП С., оправомощен със Заповед №РД-01-849/31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на „ЕСТЕРА 2018“ ЕАД за определяне на задълженията за данък върху добавената стойност за периода от 01.02.2024 г. до 29.02.2024 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД №Р-22221724002088-092-001/21.10.2024 г., връчен на 21.10.2024 г. по електронен път.

На основание и в срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено писмено възражение срещу съдържащите се в РД констатации и предложение за установяване на задължения, преценено от органите по приходите като процесуално допустимо, но неоснователно по същество.

Ревизията приключва с издаването на РА от И. М. Р. - орган, възложил ревизията и С. М. М. на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията, връчен на 06.01.2025 г. по електронен път. Установени са допълнителни задължения за ДДС в размер на 198 695.90 лв.. произтичащи от начислен данък върху продажна цена на дружествени дялове в размер на 993 479.50 лв. На основание и по реда на чл. 1 75 от ДОГТК във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ' са начислени лихви в размер на 20 934.24 лв.

С цел установяване на факти и обстоятелства и събиране на доказателства от значение за определяне данъчните задължения на дружеството са предприети процесуални действия, подробно описани в констативната част на доклада, който по силата на чл. 120. ал. 2 от ДОПК е неразделна част от ревизионния акт.

На основание чл. 37. ат. 3. чл. 53 и чл. 56. ат. 1 от ДОПК на жалбоподателя е връчено искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/. В отговор на което са представени изискваните доказателства, подробно описани и обсъдено в РА.

На основание чл. 45 от ДОПК е извършена насрещна проверка на „БАЛИ КОНСУЛТИНГ“ ЕООД. ПИК[ЕИК]. резултатите от която са обективирани в протокол за извършена насрещна проверка ПИНП №П-22221724097772-141 - 001/10.06.2024 г. В отговор на връчено ИПДПОЗЛ са представени доказателства.

Извършен е преглед на счетоводни и търговски документи в офис на „ЕСТЕРА 2018“ ЕАД. за което е съставен протокол №1962498 07.10.2024 г.

С протокол №Р-22221724002088-ППД-001/08.10.2024 г. са присъединени документи, събрани в хода на извършена проверка при заличаване, прекратяване, прехвърляне и преобразуване по чл. 77 ал. 1 от ДОПКУ на жалбоподателя. приключила с протокол №П-22221724048411 -073-001 /25.04.2024 г.

Въз основа на събраните доказателства органите по приходите са констатирани следните факти и обстоятелства:

„ЕСТЕРА 2018“ ЕАД е регистрирано по ЗДДС. считано от 01.05.2019 г. - задължителна регистрация при преобразуване. като правопреемник на „ЕСТЕРА 2018“ ЕООД. ЕИК[ЕИК]. Извършваната дейност е свързана с изграждане и продажба на обекти в многофункционална

сграда върху собствен терен УПИ находящ се в [населено място], [улица]. Строежът е с издаден Акт 16. считано от м. 01.2023 г. и Разрешение за ползване №СТ-05-23/23.01.2023 г. След завършването на обекта, в двугодишен срок дружеството изпълнява услуги, свързани с поддръжка на сградата, периода са декларирани продажби на обекти от нея /апартамент и паркоместа/.

На 28.12.2023 г. „ЕСТЕРА 2018“ ЕАД учредява „БРАХА 1“ ЕООД, чийто капитал се формира от апортна непарична вноска, представляваща ателие №13 и апартамент №40. находящи се в „Многофункционална сграда с офиси, ателиета, жилища и подземни гаражи“, находяща се в [населено място], район Т., [улица] и прилежащите им идеални части. Констатирано е, че апортирането на имотите е отразено от жалбоподателя по счетоводна сметка 221 „Инвестиции в дъщерни предприятия“.

На 22.02.2024 г. между „ЕСТЕРА 2018“ ЕАД, в качеството на продавач и Ш. Браха, гражданин на И., в качеството на купувач, е сключен договор за продажба на 967 806 дружествени дяла от капитала на „БРАХА 1“ ЕООД. ЕИК[ЕИК] за сумата от 993 479.50 лв. Съгласно чл. 2 от договора сумата е платена изцяло преди подписването му.

С Акт за назначаване на вещи лица №20231018140441/20.10.2023 г. е назначена оценителна експертиза за изготвяне на заключение за оценка на непарична вноска в капитала на „БРАХА“ ЕООД. Определена е стойност на недвижимите имоти в размер на 1 066 000.00 лв.

С РА е формирано заключение, че с продажбата на дружествени дялове е прикрита привидна сделка по продажбата на недвижими имоти към физическото лице Ш. Браха, доколкото същите са апортирани първоначално в новоучредено дружество, а впоследствие дяловете са прехвърлени към физическото лице. което става едноличен собственик на капитала.

След извършена проверка в информационния масив на НАП, по-конкретно в отчетните регистри по чл. 124 от ЗДДС на „БРАХА 1“ ЕООД, е установено, че няма декларирани данни за извършени покупки и продажби.

В подкрепа на формираното заключение са изложени съображения, че апортът на недвижимите имоти в търговско дружество и последваща продажба на дяловете от капитала на същото цели косвено придобиване на собствеността върху тях от Ш. Браха, а не развитие на търговска дейност. Изтъкнат е аргумент, че действителната воля на страните, участници в сделките е била прехвърляне на собствеността върху недвижимите имоти, водещо до неправомерен резултат - неначисляване на ДДС. какъвто при сделка по пряка продажба следва да се начисли.

При определяне на дължимия ДДС са посочени специалните разпоредби на ЗДДС относно третирането на доставките по чл. 45 от ЗДДС. Формиран е извод, че в конкретният случай се касае за продажба на „нова сграда“ и въз основа на констатираните обстоятелства е прието, че доставката, декларирана като апорт. е облагаема по смисъла на чл. 12, ал. 1 от ЗДДС и на датата на данъчното събитие за ревизираното лице е възникнало задължение за начисляване на ДДС, съгласно изискването на чл. 25. ал. 1 от ЗДДС.

Предвид изводите на ревизиращите за относителна симулация и привидност на сделките за данъчен период м. 02.2024 г. е начислен данък в размер на 198 695.90 лв.. при данъчна основа в размер 993 479.50 лв. на основание чл. 86 от ЗДДС. във връзка с чл. 12. ал. 1 и чл. 6 от ЗДДС.

РА е оспорен по административен ред, като с Решение № 301/20.03.2025 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика“ /ДОДОП/ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите /ЦУ на НАП/, в която на жалбоподателя са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 219 630.14 лв., в т. ч. главница в размер на 198 695.90 лв. и лихви за просрочие в размер на 20 934.24 лв.

От правна страна.

Жалбата е подадена в срока по чл. 156, ал. 1 от ДОПК от надлежна страна –адресат на оспорения административен акт /АА/, с който се установяват задължения, и имаща правен интерес от обжалването, до компетентния съд и след изчерпване на процедурата по административното оспорване на РА, поради което същата е допустима.

Разгледа по същество жалбата е основателна.

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдебният контрол за законосъобразност и обосновааност на РА включва преценка дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби при издаването му.

Оспорваният РА е издаден от възложителя на ревизията и ръководителя на ревизията съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК. В качеството на възложител на ревизията съгласно ЗВР №Р-22221724002088-020-001/26.04.2024г. е И. М. Р. - орган, възложил ревизията и С. М. М. - ръководител на ревизията. В този смисъл РА е издаден от компетентен орган съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК.

Спазена е изискуемата от закона писмена форма, но обжалваният акт е издаден при противоречиви мотиви, водещи до неговата необосновааност. Съображенията за това са следните:

Предмет на спор в конкретното производство е допълнително начисления в тежест на дружеството ДДС, с мотив че намерението на страните по договорите е прехвърляне на правото на собственост върху конкретни недвижими имоти, а не прехвърляне на дружествени дялове, поради което според органа по приходите е налице относителна симулация.

Органът по приходите е приел, че от анализа на представения договор ясно личи, че действителната воля на страните е прехвърляне на собствеността върху недвижимите имоти. Именно в същия е вписано, че за неуредените въпроси се прилагат правилата на сключения предварителен договор от 09.06.2020 г. и подписаните допълнителни споразумения към него. Посочените документи не са налични по преписката и не са ангажирани в хода на административното обжалване. Независимо от това е прието, че страните са имали взаимоотношения на много по-ранен етап преди създаването на „БРАХА 1“ ЕООД, респективно преди сключването на процесната сделка по продажба на дружествени дялове и именно тези взаимоотношения са наложили необходимостта от извършването на поредицата от последващи сделки.

Въз основа на ангажираните в предходни производства доказателства органът по приходите е приел за установено, че нееднократно жалбоподателят е сключвал предварителни договори за продажба на обекти от посочената сграда с физически и юридически лица. Впоследствие сделките са развалени, а имотите са апортирани в новоучредени дружества, чиито дружествените дялове са придобити от същите лица, сочени за купувачи на недвижимите имоти.

Гореизложеното, според него налага извода, че действията на „ЕСТЕРА 2018“ ЕАД съставляват трайна търговска практика, същите са целенасочени и преднамерени, като с извършването им се цели осигуряване на данъчно предимство, чрез заобикаляне на закона и като резултат - невнасяне на дължимият данък.

По нататък в Решението е мотивирано и посочено, че процесната продажба несъмнено представлява облагаема доставка по смисъла на чл. 12, ал. 1, във връзка с чл. 6 от ЗДДС. За да избегне начисляването на данък, жалбоподателят си служи с поредица от сделки, които сами по себе си не са забранени от закона, защото с тях могат да се постигат и правомерни резултати. Тези сделки са насочени към постигане на същия ефект, който би бил постигнат и при положение, че се сключи предварителен договор за продажба на недвижимите имоти, съответно впоследствие договор за продажба във форма на нотариален акт. е крайния приобретател — Ш. Браха.

Неправомерният резултат представлява именно неначисляването на ДДС, който би бил дължим при положение, че бе договаряна сделка по прехвърляне на собствеността върху недвижимите имоти, каквато именно е действителната воля на страните.

В подкрепа на аргументите, че намерението в случая е именно продажбата на недвижимите имоти е обстоятелството, че апартамент №40 е деклариран като постоянен и настоящ адрес на Ш. Браха и на децата му. което предполага експлоатацията на същия за жилищни нужди.

С оглед гореизложеното съдът намира, че са налице противоречиви мотиви за издаването на процесния РА, тъй като, от една страна, се твърди наличието на симулация – стр.4 от РА, а от друга – се сочат елементи от фактическия състав на заобикаляне на закона – стр. 5 от РА.

Във връзка с това настоящият съдебен състав счита за необходимо да посочи релевантна практика по този въпрос на Върховния касационен съд /ВКС/. С Решение № 475 от 14.07.2010 г., постановено по дело № 621/2009 г., ВКС е направил разграничение между сделка, сключена при заобикаляне на закона, и привидна сделка.

Съгласно посоченото решение една от хипотезите по чл. 26, ал. 1 ЗЗД на нищожност на договорите е сключването им при заобикаляне на закона. Сделката е сключена при заобикаляне на закона, когато забранена от закона цел се постига с позволени средства; когато макар и от външна страна правната форма да е спазена, целта е чрез нея да се постигне един непозволен или забранен от закона резултат. Сключената при заобикаляне на закона сделка е поначало позволена – недопустима е нейната по-далечна цел.

В същото решение е посочено и следното: съгласно чл. 26, ал. 2 ЗЗД, пр. V-то ЗЗД нищожни са и привидните сделки. Привидни са сделките, сключени при абсолютна симулация – когато между страните е постигнато вътрешно съгласие сделката да не прояви правните си последици между тях, както и сделките, с които се прикрива друго съглашение, чиито правни последици са целените от страните по сделката.

След направеното разграничение ВКС е посочил още, че при установяване на относителна симулация при иск по чл. 17, ал. 1 ЗЗД съдът постановява приложение на правилата относно дисимулираната сделка. Възможна е и хипотеза, в която е нищожна не само привидната, но и прикритата сделка, като сключена в нарушение на закона или с цел заобикалянето му; случаи, в които недопустимият резултат да се постига чрез дублиране на правните способности, характерен за симулацията. Несъмнено, не във всички случаи целта на симулацията е заобикаляне на закона – по общо правило целта на симулацията е създаването на една привидност спрямо третите лица по отношение на действително съществуващите правни отношения, които не противоречат на закона и морала. Каква е целта на прикритата сделка (или поредица от сделки) и доколко чрез нея страните са се домогвали да постигнат непозволен или забранен от закона резултат е въпрос, който следва се разрешава от съда съобразно конкретиката на делото.

С оглед изброените по-горе хипотези, а именно – нищожност на сделка поради заобикаляне на закона; нищожност на привидната сделка и действителност на прикритата сделка; нищожност на привидната сделка, както и нищожност на прикритата сделка на основание заобикаляне на закона, съдът намира, че фактическият състав на нито една от тях не е посочен точно и конкретно в атакувания акт, така че да стане ясно какво в крайна сметка твърдят органите по приходите – че е налице симулация или заобикаляне на закона.

Като се имат предвид мотивите, изложени в процесните РД и РА, се налага изводът, че ревизиращите органи са смесили две от основанията за нищожност по чл. 26, ал. 1 и 2 от ЗЗД, като са се опитали да аргументират, че една и съща сделка, респ. поредица от сделки, е едновременно и симулативна, и заобикаляща закона. Все пак, както вече стана ясно от

горецитираното решение на ВКС, съществува възможността към една и съща поредица от сделки да се приложат и двете основания за нищожност. Никъде обаче в процесните РД и РА приходните органи не са изложили доводи, с които да обосноват съществуването на такова правно положение в процесния случай, а именно прикритата сделка да е нищожна на основание заобикаляне на закона.

С оглед гореизложеното съдът приема, че от процесните РД и РА е невъзможно да се направи категоричен извод кой юридически факт ревизиращите органи сочат като пораждащ основанието за възникване на процесните данъчни задължения – симулацията или заобикалянето на закона. Поради това обстоятелство съдът счита, че мотивите са противоречиви до степен достатъчна, за да бъде нарушено значително правото на защита на жалбоподателя, тъй като той не може да организира адекватно защитата си именно поради факта, че липсва безспорна яснота срещу какво се защитава. Освен това, поради вътрешната противоречивост на мотивите и за съда остава само в сферата на предположенията каква е действителната воля на ревизиращите органи. В т.см. е и съдебната практика обективирана и обобщена в Решение № 1701/15.02.2023г. по адм.д. № 3832/2022г. по описа на ВАС.

С оглед изчерпателност на мотивите, съдът намира за необходимо да отбележи и следното: ревизиращите органи многократно определят продажбата на стоки като „привидната сделка“. Това е абсолютно алогично твърдение, тъй като, ако продажбата на стоки наистина е привидна сделка, то тя ще бъде нищожна по смисъла на чл. 26, ал. 2 вр. чл. 17, ал. 1 от ЗЗД и няма как да бъде квалифицирана като данъчно събитие просто защото нейната привидност, респ. нищожност, означава, че тя не съществува в правната действителност, т.е. тя не е породила никакви правни последици, включително и в сферата на данъчното право.

На основание гореизложеното съдът намира процесния РА за незаконосъобразен, поради което следва да бъде отменен като незаконосъобразен и необоснован.

Относно разноските.

С оглед изхода на спора на жалбоподателя се дължат разноски в доказани размер от 9 228,82 евро разноски по делото, в т.ч. заплатена д.т. и адвокатско възнаграждение.

По направеното възражение за прекомерност на адвокатското възнаграждение съдът намира, че същото е неоснователно, тъй като от една страна, направеното от ответника възражение за прекомерност следва да е мотивирано, а не бланкетно, какъвто е настоящия случай, а от друга обективния критерий за преценка относно прекомерност на претендираното като разноски и заплатено от страната възнаграждение за адвокат - действителната правна и фактическа сложност на делото. В този смисъл, като съобрази критериите за определяне на адвокатските възнаграждения по чл. 36, ал. 3 от Закона за адвокатурата и правилата за прилагането им, уредени в наредбата по чл. 36, ал. 4 от същия закон, както и извършените от процесуалния представител на жалбоподателя фактически и правни действия по делото, намира че този размер съответства, респективно, че в случая не са налице основания да бъде присъден по-нисък размер на разноските за адвокатско възнаграждение.

С тези мотиви, съдът

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба на „ЕСТЕРА 2018“ ЕАД. ЕИК[ЕИК] - Ревизионен акт /РА/ №Р-22221724002088-091-001/16.12.2024 г., издаден от И. М. Р. - орган, възложил ревизията и С. М. М. - ръководител на ревизията в частта, потвърдена с Решение № 301/20.03.2025 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно- осигурителна практика“ /ДОДОП/ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите /ЦУ на НАП/, в която на жалбоподателя са установени задължения по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ в размер на 219 630.14 лв., в т. ч. главница в размер на 198 695.90 лв. и лихви за просрочие в размер на 20 934.24 лв.

ОСЪЖДА ОДОП да заплати на „ЕСТЕРА 2018“ ЕАД с ЕИК[ЕИК] сумата от 9 228,82 евро разноски по делото.

Решението може да се обжалва с касационна жалба пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.