

РЕШЕНИЕ

№ 34514

гр. София, 21.10.2025 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 26 състав, в
публично заседание на 01.10.2024 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Мария Шишкова

при участието на секретаря Веселина Григорова, като разглежда дело номер **6764** по описа за **2024** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

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

Образувано е по жалба на „ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя К. С. Е., депозирана чрез процесуален представител – адв. И. Т., САК против Ревизионен акт № Р-22221423002805-091-001 от 22.11.2023 г. издаден от органи по приходите при Териториална дирекция на Национална агенция за приходите (ТД на НАП) – С., потвърден с постановено в срока по чл. 156, ал. 6 от ДОПК Решение № 836 от 20.06.2024 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика“ – [населено място] (Д „ОДОП“) при Централно управление (ЦУ) на НАП относно установени допълнително задължения за данък върху добавената стойност (ДДС) за данъчни периоди м. януари 2023 г. и м. февруари 2023 г. с общ размер 49 406,73 лева.

В жалбата са изложени съображения за необоснованост и незаконосъобразност на Ревизионния акт. Твърди се, че не са изяснени релевантните за определяне на данъчните задължения факти, а материалният закон е приложен неправилно, в противоречие с константната практика на Върховния административен съд по сходни казуси. Сочи се противоречие и с решения на директора на Д „ОДОП“. Застъпено е становище за липса на доказателства, въз основа на които може да се направи извод, че описаните от органите по приходите сделки в ревизионния доклад и ревизионния акт са симулативни. В този смисъл, се твърдят допуснати нарушения на принципите на обективност, законност и служебно начало при провеждане на ревизионното производство. Аргументирано е становище, че за да е привидна доставката – апорт на недвижим имот в капитала на приемащо дружество, не е достатъчно да е извършена последваща продажба на

дружествени дялове, а е необходимо да са налице доказателства, въз основа на които може да се установи, че целта на приемащото дружество е била да придобие имота единствено, за да се ползва от правото на приспадане на данъчен кредит, а не, за да го ползва за извършване на облагаеми доставки, какъвто е настоящият казус, с оглед на ангажираните в ревизионното производство доказателства от дружеството жалбоподател. С тези аргументи е мотивирано искането за отмяна на потвърдения с решението на директора на Д“ОДОП“ Ревизионен акт като незаконосъобразно издаден. Претендират се направените разноски в размера, посочен в представения списък по чл. 80 от ГПК и приложените към него доказателства.

Представител на жалбоподателя не участва в проведеното съдебно заседание.

Ответникът - директор на Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП, чрез процесуалния си представител – главен юрисконсулт И. К., оспорва жалбата, счита, че е неоснователна и недоказана. Позовава се на актуална съдебна практика на Върховния административен съд по сходни казуси, с която твърди да е съобразено и решението за потвърждаване на оспорения ревизионен акт. Претендира присъждане на юрисконсултско възнаграждение.

Софийска градска прокуратура не е изразила становище по жалбата и не участва със свой представител в съдебното заседание.

Настоящият съдебен състав на Административен съд – София – град въз основа на събраните по делото доказателства и становището на страните, съобразно правомощията по чл. 160 от ДОПК, прие за установено от фактическа страна :

Със Заповед за възлагане на ревизия (ЗВР) № Р-22221423002805-020- 001 от 11.05.2023 г. (л. 37), връчена електронно на 12.05.2023 г. (л. 38 – л. 40) е възложена ревизия на „ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя К. С. Е. с обхват - задължения за данък върху добавената стойност (ДДС) за 3 данъчни периода - м. януари 2023 г., м. февруари 2023 г. и м. март 2023 г.

Заповедта е издадена от Т. Б. Г. - началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП – С., определен със Заповед № РД-01-849 от 31.10.2022 г. на директора на ТД на НАП С. (л. 22) за изпълняващ функциите по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, считано от 28.10.2022 г.

Ревизията е възложена на органи по приходите от компетентната ТД на НАП – С. , съгласно чл. 7, ал. 1 и чл. 8, ал. 1, т. 3 от ДОПК, с ръководител Е. К. Д. – главен инспектор по приходите.

Със Заповеди за изменение на ЗВР, издадени от органа, възложил ревизията

№ Р-22221423002805-020-002 от 11.07.2023 г. (л. 41), връчена електронно на 13.07.2023 г. (л. 42 – л. 44),

№ Р-22221423002805-020-003 от 04.08.2023 г. (л. 45), връчена електронно на 08.08.2023 г. (л. 46 – л. 48),

№ Р-22221423002805-020-004 от 23.08.2023 г. (л. 49), връчена електронно на 24.08.2023 г. (л. 50 – л. 52),

срокът на ревизията е удължен до 11.10.2023 г.

Резултатите от ревизията са отразени в Ревизионен доклад (РД) № Р- 22221423002805-092-001 от 30.10.2023 г. (л. 61 – л. 72), връчен електронно на 31.10.2023г. (л. 72-гръб – л. 76) заедно с всички събрани документи, доказателства и приложения в ревизионното производство.

Срещу констатациите в РД и направените предложения за допълнително определяне на задължения по ЗДДС на ревизираното дружество, по реда на чл. 117, ал. 5 от ДОПК, по електронен път на 17.11.2023 г. (л. 58) е подадено писмено Възражение от пълномощника на управителя – адв. И. Т., САК, заведено с вх. № 53-06-11907 от 17.11.2023 г. (л. 59). Цитирани са конкретни съдебни решения на Върховния административен съд, сочени като относими към настоящия казус. Не са представени доказателства.

В мотивите на издадения на 22.11.2023 г. от органа възложил ревизията - Т. Б. Г. и ръководителя на ревизията Е. К. Д. Ревизионен акт № Р-22221423002805-091-001 (л. 53 – л. 55) възраженията срещу констатациите в РД и предложението за допълнително определяне на данъчни задължения са приети за неоснователни. Посочено е, че са формулирани общо, без да са изложени аргументи по същество.

Ревизионният акт № Р-22221423002805-091-001 от 22.11.2023 г. е връчен електронно на 17.01.2024 г. (л. 55-гръб – л. 57). Установени са допълнителни задължения по ЗДДС на „ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС“ ЕООД за данъчни периоди м. януари 2023 г. и м. февруари 2023 г. с общ размер 49 406.73 лева. Органите по приходите са приели, че в конкретния казус предмет на процесните апортни вноски са недвижими имоти придобити от физически лица, които не са регистрирани по ЗДДС за периода от придобиването им до вписване на апортните вноски, поради което за тях не е възникнало право на приспадане на данъчен кредит. С позоваване на разпоредбите на чл. 10, ал. 2 от ЗДДС и чл. 60, ал. 2 от ППЗДДС е направен извод, че правото на приспадане на данъчен кредит за придобитите имоти може да възникне за дружеството, в което са апортирани - „ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС“ ЕООД само, ако имотите са ползвани за облагаеми доставки, съгласно чл. 69 и чл. 71 от ЗДДС.

Възприети са констатациите, фактическите и правни изводи, отразени в РД и въз основа на тях е прието, че по отношение на ревизираното дружество не са налице основания за приложение на чл. 60, ал. 2, т. 1 от ППЗДДС вр. чл. 10, ал. 2 от ЗДДС. Отчетено е, че с Възраженията против РД не са представени други доказателства.

По жалба на „ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС“ ЕООД срещу Ревизионния акт, заведена с вх. № 53-00-25 от 24.01.2024 г. (л. 32 – л. 34), с Решение № 836 от 20.06.2024 г. на директора на Д „ОДОП“ – С. при ЦУ на НАП (л. 15 – л. 20), постановено в срока по чл. 156, ал. 6 от ДОПК, Ревизионният акт е потвърден в частта относно установените допълнително задължения по ЗДДС за данъчни периоди – м. януари 2023 г. и м. февруари 2023 г. Констатирано е, че не е коригиран декларираният резултат за данъчен период м. март 2023 г. и в тази част жалбата е оставена без разглеждане като недопустима, поради липса на правен интерес.

В мотивите на решението административният орган е приел, че в ревизионното производство са спазени процесуалните изисквания при събиране на доказателствата, установени са релевантните факти от значение за определяне на задълженията на дружеството, анализирани са надлежно всички събрани и относими доказателства. Посочено е, че наред с предвидените документи в чл. 60, ал. 4 от ППЗДДС, при наличие на които за правоприемника възниква право на приспадане на данъчен кредит, в съответствие с практиката на СЕС е необходимо да се установи и, че апортът на имоти в капитала на дружеството не е извършен с цел данъчна злоупотреба. В този смисъл, е цитирано решение на СЕС по съединени дела С-131/13, С-163/13 и С-164/13, според което за отнемане на данъчно предимство не е необходимо да е налице изрично предвидено основание в националното законодателство, а е достатъчно да се констатира данъчна злоупотреба – необосновано приспадане на данъчен кредит. Посочено е, че в тези случаи отнемането на данъчно предимство следва да се извърши чрез отказ да бъде приспаднал данъка. Направен е извод, че представените доказателства установяват по несъмнен начин действителната воля на страните – прехвърляне на собствеността върху недвижимите имоти и ползване на правото на приспадане на данъчен кредит, което не би възникнало при покупко – продажба от собствениците им. Отчетено е, че :

- физическите лица, вносители на апортираните недвижими имоти в капитала на ревизираното дружество не са регистрирани по ЗДДС лица,
- придобитите след апорта дружествени дялове са продадени в кратък период след вписването –

за ап. № 21 – след 7 дни, за ап. № 4А6 и ап. № 3А3 – след 12 дни,

- дружествените дялове са продадени на съдружник и управител на „ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС“ ЕООД на занижени цени – до 66 % от пазарната стойност на имотите, определена към момента на вписване на апортите - за ап. 21 – 50 %, за ап. 4А6 – 62 %, а за ап. 3А3 – 66 %,

- при продажба на апартаментите физическите лица не е следвало да начисляват ДДС, защото не са регистрирани лица, поради което и купувачът – ревизираното дружество е нямало да има основание да ползва правото на приспадане на данъчен кредит.

Направен е извод, че „ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС“ ЕООД е целяло придобиването на процесните недвижими имоти (апортираните в капитала на дружеството) и едновременно с това постигане и на неправилен резултат – ползване на данъчен кредит чрез приспадане на начисления ДДС от строителя „ПАМПОРОВО ДИВЕЛЪПМЪНТ“ ООД (доставчик (продавач) по сделките с физическите лица - съдружници) с поредица от незабранени от закона сделки (апорт и продажба на дружествени дялове), с които по принцип се постигат правилен резултати, но разгледани в хронологична последователност в конкретния случай обезпечават отклонението от данъчни задължения. В този смисъл, е отчетено и, че във фактурите за продажба на нерегистрираните по ЗДДС физически лица е начислен данък в по - голям размер от дължимия спрямо пазарните цени на непаричните вноски (стойността на апортираните имоти) към момента на вписване на увеличението на капитала на „ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС“ ЕООД и апортите в Търговския регистър.

С позоваване на установените факти, че „ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС“ ЕООД не е декларирано приходи от търговска дейност в Годишните отчети за дейността, по чл. 92, ал. 3 от ЗКПО за 2021 г. и 2022 г., а и в публикуваните годишни финансови отчети за тези периоди, в мотивите на решението на директора на Дирекция „ОДОП“ е посочено, че от момента на придобиване на процесните 3 имота – апартамент № 21, апартамент № 4А6 и апартамент № 3А3 чрез внасянето им като непарични вноски в капитала на дружеството (на 30.05.2022 г. и на 05.12.2022 г.) до края на ревизираните периоди 31.03.2023 г. те не са ползвани за осъществяване на икономическа дейност, включително и за извършване на облагаеми доставки, по смисъла на чл. 69 от ЗДДС. Отчетено е, че страна по представения Договор за наем на имотите от 03.01.2023 г. е свързаното с „ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС“ ЕООД лице „БР МЕНИДЖМЪНТ“ ООД, на което се твърди да са предоставени за временно възмездно ползване, за да се докаже привидното им бъдещо ползване за облагаеми доставки. За икономически необоснована е приета договорената за осемте самостоятелни обекта годишна наемна цена от 8 000 лева. Изрично е отбелязано, че Решение № 1687 от 27.11.2023 г. постановено от директора на Дирекция „ОДОП“, на което се е позовало ревизираното дружество в жалбата си против РА, е неотносимо към конкретния казус. С тези аргументи РА № Р-22221423002805-091-001 от 22.11.2023 г. е потвърден в оспорената част относно установените резултати по ЗДДС за данъчни периоди м. 01.2023 г. и м. 02.2023 г. в следствие на отказаното право на приспадане на данъчен кредит.

Решението на директора на Дирекция „ОДОП“ е връчено електронно на 21.06.2024 г. (л. 21).

При ревизията е установено, че „ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС“ ЕООД, с ЕИК[ЕИК] е вписано в Търговския регистър и регистър на юридическите лица с нестопанска цел на 26.11.2018 г., на основание У. акт от 30.10.2018 г., с предишно наименование „АШЛИ МЕРИ ПРОПЪРТИС“ ЕООД, със седалище и адрес на управление – [населено място], район „И.“, [улица], ет. 3, офис 337.

Регистрирано е по ДОПК в ТД на НАП – С., считано от 26.11.2018 г., а по ЗДДС – от 09.01.2019 г. (регистрация по избор).

Едноличен собственик на капитала и управител на дружеството, считано от 10.01.2020 г. е К. С.

Е.. В същия ден е вписана и промяна в наименованието на дружество – „ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС“ ЕООД. Дружеството няма регистрирани фискални устройства през ревизираните периоди.

Като свързани с ревизираното дружество в РД са посочени търговски дружества, в които управителят и едноличен собственик на капитала К. С. Е. е представляващ и управляващ съдружник

„ДЕЛМОН“ ООД, ЕИК[ЕИК],

„БР МЕНИДЖМЪНТ“ ООД, ЕИК[ЕИК],

„ГРАНД РИЗОРТ ПАМПОРОВО“ ООД, ЕИК[ЕИК],

„БУЛ ХОМС 3“ ООД, ЕИК[ЕИК]

„ГРАНД РИЗОРТ ПАМПОРОВО“ ЕООД, ЕИК[ЕИК].

За ревизираните периоди, според дадените на 04.05.2023 г. обяснения от пълномощника на представляващия „ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС“ ЕООД, за целите на предходно извършено производство с УИН П-22221423068250 (л. 142), присъединени с Протокол № Р-22221423002805-ППД-001 от 19.05.2023 г. (л. 77), дейността на дружеството е включвала инвестиции в недвижими имоти – строителство и покупко – продажба, обзавеждане и отдаване под наем на собствени недвижими имоти. Дейността е осъществявана чрез офис, находящ се на регистрирания адрес на управление – бизнес и административна сграда СТЦ „И.“ – С., [улица], ет. 3, офис 337.

Вписаният в Търговския регистър собствен капитал на дружеството към момента на провеждане на ревизията е в размер на 250 360 лева. Разпределен е в 250 360 дружествени дяла, на стойност 1 лев, с еднакви права. Внесен е изцяло като непарични вноски - право на собственост върху недвижими имоти – 8 самостоятелни обекта - апартаменти със съответните им прилежащи идеални части от общите части на масивни сгради с идентификатори 67653.1.908.10 и 67653.1.908.11, представляващи част от жилищен комплекс – вилно селище „Горски кът“ 3 в местността „К.“ в землището на [населено място], построени в западната част на поземлен имот с идентификатор 67653.1.908 с площ от 9 184 кв. м. с трайно предназначение – урбанизирана територия и начин на трайно ползване – други жилищни терени.

Апортните вноски са вписани в Имотния регистър на Службата по вписвания при Районен съд – Смолян (л. 95 – л. 96 и л. 98 – л. 99), въз основа на представени от управителя на „ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС“ ООД нотариално заверени извлечения от Дружествения договор, съгласно чл. 73, ал. 5 от Търговския закон и Декларации съгласие по чл. 73 от Търговския закон както следва :

- на 10.10.2022 г. – апорт на самостоятелен обект собственост на М. С. и М. С. – жилище, апартамент № 21, с идентификатор 67653.1.908.10.43, партида на имота № 52214 (Справка от Агенция по вписванията л. 95 -гръб и л. 98-гръб, извлечение от Дружествен договор с нотариална заверка от 04.10.2022 г. – л.169)

- на 06.12.2022 г. – апорт на самостоятелен обект собственост на О. Гразина Бирос и М. В. Бирос – жилище, апартамент А3, с идентификатор 67653.1.908.11.103, партида на имота № 2435 (Справка от Агенция по вписванията - л. 95 и л. 98, Съгласие по чл. 73 от Търговския закон – л. 174 – л. 178, извлечение от Дружествен договор с нотариална заверка от 05.12.2022 г. - л. 184 – л. 191)

- на 06.12.2022 г. – апорт на самостоятелен обект собственост на С. П. Г. – жилище, апартамент 4А6, с идентификатор 67653.1.908.11.134, партида на имота № 1540 (Справка от Агенция по вписванията л. 95 и л. 98, Съгласие по чл. 73 от ТЗ – л. 171 – л. 173, извлечение от Дружествен договор с нотариална заверка от 05.12.2022 г. - л. 184 – л. 191).

Към 31.03.2023 г. имотите са отразени като кредитно салдо в размер на 250 380,00 лева по сметка 101 „Основен капитал“ и дебитно салдо по сметка 224 „Инвестиционни имоти“.

В информационните масиви на НАП ревизиращият екип не е установил данни за наети от ревизираното дружество лица по трудови правоотношения, а и за подадени Справки по чл. 73, ал. 6 от ЗДДФЛ. Констатирано е, че дейността на „ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС“ ЕООД е финансирана със собствени средства и заем от „БР МЕНИДЖМЪНТ“ ООД, чийто размер към 01.01.2023 г. е бил 2 340,00 лева. На задълженото лице са връчени електронно – на 14.08.2023 г. (л. 215-гръб – л. 217) и на 21.08.2023 г. (л. 257-гръб) Искания за представяне на документи и писмени обяснения

№ Р-22221423002805-040-001 от 04.08.2023 г. (л. 214 – л. 215)

и № Р-22221423002805-040-002 от 04.08.2023 г. (л. 256 – л. 257).

Чрез пълномощника си – адв. Т. „ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС“ ЕООД е представил по електронен път на 20.08.2023 г. (л. 218 – л. 219) и на 06.09.2023 г. (л. 258 – л. 259) изисканите документи, приложени на л. 220 – л. 255 и на л. 260 – л. 286.

С Протокол за присъединяване на документи от друго производство № Р-22221423002805-ППД-001 от 19.05.2023 г. (л. 77 – л. 78) са приобщени, представени от «ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС» ЕООД документи :

оборотни ведомости за периода м. 01.2023 г. – 31.03.2023 г. (л. 147 – л. 151)

амортизационен план за 2023 г. (счетоводен и данъчен) - (л. 192)

фактури (л. 132 – л. 134, л. 152 – л. 157), преводни нареждания (л. 81 – л. 93), нотариални актове (л. 138 – л. 139, л. 140 – л. 141, л. 158 – л. 159), схеми на самостоятелни обекти в сграда, издадени от Служба по геодезия, картография и кадастър – С. (л. 135 – л. 137), оценителни експертизи на апортираните имоти (л. 107 – л. 112, л. 121 – л. 125, л. 162 – л. 165), подписани съгласия от физически лица, на основание чл. 73 от Търговския закон за апорт на имотите в капитала на ревизираното дружество (л. 171 – л. 172 и л. 173 – ап. 4А6 – С. П. Г.; л. 174 – л. 176 и л. 177 – л. 178 – ап. 3А3 – О. Бирос и М. Бирос; ; л. 179 – л. 181 и л. 182 – л. 183 – ап. 71 – Н. С. С.)

договор за наем на офис от 23.07.2020 г. (л. 170)

договор за наем на недвижим имот от 03.01.2023 г. с «БР МЕНИДЖМЪНТ» ЕООД (л. 189 – л. 191)

договор за счетоводно обслужване от 28.11.2018 г. (л. 130 – л. 131)

протокол за проверка в производствен, търговски или друг обект на задължено лице № АА1704736 от 05.05.2023 г. заедно със снимков материал (л. 94 – л. 95 и л. 202 – л. 213)

обяснителна записка и декларация за обстоятелства (л. 142).

Извършена е насрещна проверка на свързаното дружество „БР МЕНИДЖМЪНТ“ ООД, ЕИК[ЕИК], резултатите от която са отразени в Протокол № П-02000223128373-141-001 от 25.07.2023 г. (л. 429 – л. 430).

Изискани са (л. 400 – л. 401 и л. 431 – л. 432) и са представени документи и писмени обяснения (л. 402 – л. 409, л. 411 – л. 428 и л. 434 – 435, л. 437 – л. 450, л. 410, л. 436).

В обяснителни записки от 13.07.2023 г. (л. 410) и 23.08.2023 г. (л. 436) представляващите «БР МЕНИДЖМЪНТ» ООД – К. Е. и Н. К. са посочили, че :

1) към 13.07.2023 г. няма плащания по Договора за наем с «ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС» ЕООД доколкото не са изискуеми преди 31.07.2023 г.,

2) «БР МЕНИДЖМЪНТ» ООД менажира 46 апартамента за настаняване в Резиденция «Бумеранг» к. к. Слънчев бряг - запад и 230 постоянни и временни легла, а в Апартохол „Ф. Нук“ – к. к. П. – 138 обекта за настаняване, съответно 296 постоянни легла,

3) «БР МЕНИДЖМЪНТ» ООД извършва дейностите хотелиерство и ресторантьорство в Резиденция „Бумеранг“ – рецепция и Апартохол „Ф. Нук“ (целогодишно) – к. к. П. – хотел, механа – 300 места, ресторант 150 места, лоби бар – 35 места, нощен клуб – 150 места и зона за релакс

4) наетите обекти в Апартохол „Ф. Нук“ са в завършен вид, но ежегодно се извършват текущи

ремонти и подобрения на части от сградите, тъй като се експлоатират целогодишно от 2007 г.

5) за извършените подобрения/ремонт на осемте апартамента в Апартохол „Ф. Нук“ к. к. П., собственоост на „ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС“ ЕООД – демонтаж на съществуващ ламиниран паркет, доставка и монтаж на нова подова настилка – ламиниран паркет е издадена фактура № [ЕГН] от 31.07.2023 г.

Представени са копия на фактурата, Протокол Акт Обр. 19 от 31.07.2023 г., подписан при приключване на ремонта, предложената оферта, хронологични регистри на получени, осчетоводени и платени в брой фактури за доставка на ламиниран паркет от „Термокс“ ЕООД, 3 бр. трудови договори, уведомятия до НАП и длъжностни характеристики на наетите от „БР МЕНИДЖМЕНТ“ ООД работници поддръжка на сгради, които са извършили ремонтните дейности (л. 437 – л. 450).

С Протокол № Р-22221423002805-П73-001 от 20.10.2023 г. (л. 451 – л. 455) са документирани действията на ревизиращия екип при достъпване на сайт с домейн <https://www.toskov-yordanov.com> (л. 451 – л. 455). Установено е, че на линк

<https://www.toskov-yordanov.com/bg/page/deynost/vazstanovyavane-na-dds-ot-pokupkata-na-imot> - под заглавие „Възстановяване на ДДС от покупката на имот“ е публикувана информация относно възможните начини за ефективно възстановяване на ДДС от покупка на имот. Направена е екранна снимка на страницата, която е приложена към протокола. Според публикуваната информация всеки собственик на недвижим имот в България без значение дали е физическо или юридическо лице, български гражданин или чужденец, има право на данъчен кредит, по отношение на начисления и включен в цената на имота данък добавена стойност от продавача към момента на покупката. Описани са три стъпки, с които може да бъде възстановен ДДС. Обявено е, че дружеството работи на принципа „възнаграждение срещу постигнат резултат“ - получаване на възнаграждение при ефективно възстановен ДДС за имота на купувача.

Изискана е информация от „Електроразпределение Юг“ (л. 287 – л. 288), [община] отдел „Местни приходи“ (л. 290 – л. 291) и от „Водоснабдяване и канализация“ ЕООД – С. (л. 393 – л. 397).

Представени са документи и информация, вх. № Р-22221423002805-ПРД-001-И от 30.05.2023 г. (л. 289), според които „ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС“ ЕООД не е регистриран като клиент на „Електроразпределение Юг“ за апартаменти в [населено място]. Като клиенти за ревизираните периоди на посочения адрес са регистрирани осемте физически лица по партидите, на които за тези периоди не са издавани фактури.

От информацията, предоставена от „В и К“ (л. 398) е видно, че не само „ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС“ ЕООД, но и собствениците на апартаментите, апортирали ги в капитала на дружеството, нямат открити партии за предоставяне на В и К услуги.

Представената информация и документи от [община] за платени данъци и такси, както и за регистрация на туристически обекти (л. 293 – л. 392), сочи, че процесните 3 имота – ап. 21, ет. 6, ап. 4А6, ет. 4 и ап. А3, ет. 3 са включени в капацитета на Апартаментен туристически комплекс „Ф. НУК“, категоризиран от министъра на туризма със Заповед № Т-РД-15-448 от 22.06.2023 г., според данните на Националния туристически регистър (л. 392).

Към документите в ревизионната преписка са приложени Справка от Агенция по вписванията от 03.05.2023 г. за вписвания, отбелязвания и заличавания в периода 26.11.2018 г. – 03.05.2023 г. по партидата на „ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС“ ЕООД (л. 95 – л. 96 и л. 98 – л. 99) и Протокол № П-22221423084852-081-001 от 09.05.2023 г. за проверка по делегация – посещение на адрес за установяване експлоатацията на апартаментите собственоост на „ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС“ ЕООД (л. 97).

Ревизиращият екип е констатирал, че за данъчните периоди м. януари 2023 г. и м. февруари 2023

г. «ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС» ЕООД е ползвал право на данъчен кредит в размер на 49 406,73 лв. по 9 фактури, издадени от „ПАМПОРОВО ДИВЕЛЪПМЪНТ“ ООД както следва:

- **Фактура № 441 от 15.09.2008** г. с получатели М. Бирос и О. Бобер, с основание - **аванс за апартамент 3А3**, данъчна основа 20 536,20 лв. и начислен ДДС в размер на 4 107,24 лв. (л. 132)

- **Фактура № 481 от 03.12.2008** г. с получатели М. Бирос и О. Бобер, с основание - **аванс за апартамент 3А3**, данъчна основа 44 658,12 лв. и начислен ДДС в размер на 8 931,62 лв. (л. 134)

- **Фактура № 529 от 12.03.2009** г. с получатели М. Бирос и О. Бобер, с основание - **покупка на ап. по нот. акт № 68, ап. 3А3**, данъчна основа 521,56 лв. и начислен ДДС в размер на 104,31 лв. (л.132-гръб и л. 133-гръб)

- **Фактура № 530 от 12.03.2009** г. с получатели М. Бирос и О. Бобер, с основание **„увеличаване на данъчната основа по чл. 26 ЗДДС, ап. 3А3“**, данъчна основа 1 774,32 лв. и начислен ДДС в размер на 354,86 лв. (л. 133)

- **Фактура № 56 от 16.04.2007** г. с получател М. С., с основание **„аванс за апартамент 21“**, данъчна основа 4 889,57 лв. и начислен ДДС в размер на 977,91 лв. (л. 152)

- **Фактура № 127 от 09.08.2007** с получател М. С., с основание **„аванс за апартамент FL-2/21SE“**, данъчна основа 141 657,51 лв. и начислен ДДС в размер на 28 331,50 лв. (л. 153)

- **Фактура № 197 от 31.12.2007** г. с получател М. С., с основание **„увеличение на данъчната основа по чл. 26 ЗДДС“**, данъчна основа 2 930 лв. и начислен ДДС в размер на 586,00 лв. (л. 154)

- **Фактура № 469 от 01.11.2008** г. с получател С. П. Г., с основание **„аванс за ап. 4А6 Ф. Нук“** к. к. П., данъчна основа 29 337,45 лв. и начислен ДДС в размер на 5 867,49 лв. (л. 155)

- **Фактура № 504 от 26.01.2009** г. с получател С. П. Г., с основание **„увеличение на данъчната основа по чл. 26 ЗДДС, ап. 4А6“**, данъчна основа 729 лв. и начислен ДДС в размер на 145,8 лв. (л. 156).

Посочените фактури са издадени от строителя „ПАМПОРОВО ДИВЕЛЪПМЪНТ“ ООД при закупуване на тези три недвижими имота, което е удостоверено и с представените в ревизионното производство копия на нотариални актове (НА) за покупко – продажба

НА № 75, том I, рег. № 954, дело № 68/2009 от 12.03.2009 г. с предмет - апартамент 3А3, продажна цена 33 600 евро без ДДС (л. 140 – л. 141)

НА № 177, том IV, рег. № 5208, дело № 680/2007 от 20.09.2007 г. с предмет - апартамент 21, продажна цена 74 928,33 евро без ДДС (л. 138 – л. 139)

НА № 13, том I, рег. № 195, дело № 12 /2009 от 23.01.2009 г., с предмет – апартамент 4А6, продажна цена – 15 000 евро без ДДС (л. 158 – л. 159).

Оценката на имотите като непарични вноски в капитала на „ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС“ ЕООД, съобразно която е определено и дяловото участие на вносителите е в размер на :

- 43 600 лева за апартамент 21 или общо 43 600 дяла, разпределени по равно по 21 800 дяла между съсобствениците (съдружниците) М. С., британски гражданин и М. С., британска гражданка (л. 107 – л. 112)

- 46 300 лева за апартамент 3А3 или общо 46 300 дяла, разпределени по равно по 23 150 дяла между съсобствениците (съдружниците) О. и М. Бирос, британски граждани (л. 122 – л. 125)

- 46 200 лева за апартамент 4А6 или общо 46 200 дяла за съдружника С. Г., гражданин на Руската Федерация (л. 162 – л. 165).

С Договори за продажба на дружествени дялове от 30.05.2022 г. и 05.12.2022 г. съдружниците направили непаричните вноски са прехвърлили дружествените си дялове от капитала на „ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС“ ЕООД на управителя и представляващ дружеството – К. Е. на цена значително по - ниска от пазарната им оценка към момента на вписване на апортите в Търговския регистър, а и спрямо цената на придобиване, отразена в нотариалните актове за покупко - продажба, а именно:

13 000,00 лв. – за апартамент 21, с продажна цена по фактури и НА – 179 371,49 лева и пазарна оценка към момента на вписване на апорта в Търговския регистър – 43 600 лева

15 646,64 лв. - за апартамент АЗА, с продажна цена по фактури и НА – 80 988,25 лева и пазарна оценка към момента на вписване на апорта в Търговския регистър – 46 300,00 лева

17 602,47 лв. – за апаратамент 4А6, с продажна цена по фактури и НА – 36 079,74 лв. и пазарна оценка към момента на вписване на апорта в Търговския регистър – 46 200,00 лева.

В Ревизионния доклад е отразено, че „ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС“ ЕООД чрез управителя си К. Е. е упълномощил адв. С. Й. и адв. И. Т. да извършат продажбата на дружествените дялове, вписването на апортите и увеличението на капитала. Констатирано е, че същите адвокати са участвали и като пълномощници на съдружниците М. и О. Бирос, С. Г. и М. и М. С. при продажба на дружествените дялове.

Като доказателство за намерението придобитите от дружеството имоти да се ползват за икономическата му дейност е представен Договор за наем на недвижим имот от 03.01.2023 г. с „БР МЕНИДЖМЪНТ“ ООД и документи, с които макар и не само през ревизираните периоди, са документирани извършени ремонтни дейности (подмяна на ламиниран паркет) - фактури, издадени от „Термокс“ ЕООД с ЕИК[ЕИК] за доставка на материали

– № [ЕГН] от 21.02.2023 г. с данъчна основа 1307,22 лева и начислен ДДС в размер на 261,44 лева,

- № [ЕГН] от 24.01.2023 г. с данъчна основа 3062,48 лева и начислен ДДС - 612,50 лева

- № [ЕГН] от 27.01.2023 г. с данъчна основа 1990,36 лева и начислен ДДС в размер на 398,07 лева,

- документи за прихващане на задължението за наем за 2023 г. с вземането на „БР МЕНИДЖМЪНТ“ ЕООД за извършените ремонтни дейности

- заявление (Допълване) за вписване в Националния туристически регистър при Министерство на туризма (л. 254).

Въз основа на данните от Информационните масиви на НАП е установено, че за периода м. 10.2018 г. до м. 07.2023 г., в който са включени и ревизираните – м. януари 2023 г., м. февруари 2023 г. и м. март 2023 г., „ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС“ ЕООД не е декларирало продажби на недвижими имоти.

Според отразеното в Протоколи № АА 1704736 от 05.05.2023 г. и № П-22221423084852-081-001 от 09.05.2023 г., съставени при извършените проверки на апортираните имоти в предходното контролно производство на „ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС“ ЕООД, е установено, че в тях не се извършват ремонтни дейности, не се ползват по предназначение за живеене и не са настанени туристи.

В подадена на 14.02.2023 г. Справка декларация по ЗДДС вх. № 22143012285 **за данъчен период 01.01.2023 г. - 31.01.2023 г.** дружеството е декларирало резултат за периода **ДДС за възстановяване в размер на 13 498.03 лева, формиран от начисления по фактури**

№ 441 от 15.09.2008 г. с доставчик „ПАМПОРОВО ДИВЕЛЪПМЪНТ“ ООД с основание аванс за апартамент 3А3, с данъчна основа 20 536,20 лева и начислен ДДС в размер на 2 4107,24 лева,

№ 530 от 12.03.2009 г. с доставчик „ПАМПОРОВО ДИВЕЛЪПМЪНТ“ ООД с основание „увеличаване на данъчната основа по чл. 26 ЗДДС, ап. 3А3“ с данъчна основа 1 774,32 лева и начислен ДДС в размер на 354,86 лева,

№ 529 от 12.03.2009 г. с доставчик „ПАМПОРОВО ДИВЕЛЪПМЪНТ“ ООД с основание „покупка ап. по нот. акт № 68, ап. 3А3“ с данъчна основа 521,56 лева и начислен ДДС в размер на 104,31 лева

№ 481 от 03.12.2008 г. с доставчик „ПАМПОРОВО ДИВЕЛЪПМЪНТ“ ООД с основание „аванс за апартамент 3А3“ с данъчна основа 44 658,12 лева и начислен ДДС в размер на 8 931,62 лева.

В подадена на 10.03.2023 г. Справка декларация по ЗДДС вх. № 22143021670 **за данъчен период 01.02.2023 г. - 28.02.2023 г.** дружеството е декларирано резултат за периода **ДДС за възстановяване в размер на 35 908.70 лева, формиран от начисления по фактури**

№ 504 от 26.01.2009 г. доставчик „ПАМПОРОВО ДИВЕЛЪПМЪНТ“ ООД с основание „увеличение на данъчна основа по чл. 26 ЗДДС, ап. 4А6“ с данъчна основа 729 лева и начислен ДДС в размер на 145,80 лева,

№ 56 от 16.04.2007 г. с доставчик „ПАМПОРОВО ДИВЕЛЪПМЪНТ“ ООД с основание „аванс за апартамент 21“ с данъчна основа 4 889,57 лева и начислен ДДС в размер на 977,91 лева,

№ 469 от 01.11.2008 г. с доставчик „ПАМПОРОВО ДИВЕЛЪПМЪНТ“ ООД с основание „аванс за апартамент ап. 4А6“ с данъчна основа 29 337,45 лева и начислен ДДС в размер на 5 867,49 лева,

№ 197 от 31.12.2007 г. с доставчик „ПАМПОРОВО ДИВЕЛЪПМЪНТ“ ООД с основание „увеличаване на данъчната основа по чл. 26 ЗДДС“ с данъчна основа 2 930 лева и начислен ДДС в размер на 586 лева,

№ 127 от 09.08.2007 г. с доставчик „ПАМПОРОВО ДИВЕЛЪПМЪНТ“ ООД с основание „аванс за апартамент FL-2/21SE“ с данъчна основа 141 657,50 лева и начислен ДДС в размер на 28 331,50 лева.

В Ревизионния доклад е отразено, че декларираният ДДС за възстановяване и за двата данъчни периода не е възстановен ефективно. Представени са първични счетоводни документи, отговарящи на изискванията на чл. 114 и чл. 117 от ЗДДС и чл. 78 и чл. 80 от ППЗДДС.

Към преписката са приложени и копия на

- Ревизионен доклад № Р-22221419002807-092-001 от 06.08.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – С., съгласно Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221419002807-020-001 от 02.05.2019 г. на „АШЛИ МЕРИ ПРОПЪРТИС“ ЕООД с обхват задължения по ЗДДС за данъчни периоди м. януари 2019 г. – м. март 2019 г. (л. 116 – л. 119),

- Акт за прихващане или възстановяване № П-222214220194979-004-001 от 15.12.2020 г., издаден на основание чл. 129 от ДОПК, по подадена Справка –декларация от „ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС“ ЕООД вх. № 22142599816 от 16.11.2020 г. (л. 193 – л. 196).

Описаните релевантни за правния спор факти, установени въз основа на събраните по делото доказателства, не са спорни за страните и дават основание на за следните правни изводи :

Жалбата е **процесуално допустима**.

Подадена е в срока по чл. 156, ал. 5 от ДОПК (заведена е с вх. № 53-00-151 от 18.06.2024 г. по описа на Д „ОДОП“ - с молба, вх. № 53-00-25#3 от 22.03.2024 г. – л. 28 - л. 29 са отстранени констатираны с Уведомление изх. № 53-00-25#2 от 02.02.2024 г. нередовности в жалба вх. № 70-00-170 от 24.01.2024 г. по регистъра на ТД на НАП – С., вх. № 53-00-25 от 24.01.2024 г. по регистъра на Д „ОДОП“, по реда на чл. 147, ал. 2 от ДОПК), от процесуално легитимирано лице – пълномощник на управителя и

представляващ „ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС“ ЕООД – адв. И. П. Т., САК с правен интерес от оспорването, при наличие на предвидената в чл. 156, ал. 2 от ДОПК абсолютна процесуална предпоставка за допустимост - приключило обжалване по административен ред. Решението на директора на Дирекция „ОДОП“ е постановено на 20.06.2024 г. и е връчено електронно на 21.06.2024 г. (л. 21).

Разгледана по същество жалбата е ОСНОВАТЕЛНА.

Ревизионното производство е проведено от органи по приходите от съответната териториална дирекция на НАП, съгласно изискванията на чл. 7, ал. 1 и чл. 8, ал. 1, т. 3 от ДОПК. Ревизията е възложена, в срока по чл. 109 от ДОПК, от компетентен орган по чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК – началник на сектор в ТД на НАП – С. с делегирани правомощия съгласно Заповед на директора на ТД на НАП – С. № РД-01-849 от 31.10.2022 г. (л. 22 – л. 23).

Преобладаващата част от документите в проведеното ревизионно производство са създадени като електронни, по смисъла на чл. 3, т. 35 от Регламент (ЕС) № 910/2014 на Европейския парламент и на Съвета от 23 юли 2014 г. относно електронната идентификация и удостоверителните услуги при електронни трансакции на вътрешния пазар и за отмяна на Директива 1999/93/ЕО и съдържат електронни изявления. За тях е приложима фикцията на чл. 3, ал. 2 от Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги (ЗЕДЕУУ) относно писмената форма за действителност. Съгласно чл. 4 от ЗЕДЕУУ автор на електронното изявление е физическото лице, което се сочи в изявлението като негов извършител. Разпоредбите на ал. 3 и ал. 4 на чл. 13 от ЗЕДЕУУ определят квалифицирания електронен подпис (КЕП) като усъвършенстван електронен подпис, който отговаря на изискванията на чл. 16 от ЗЕДЕУУ и има значение на саморъчен подпис. Доказателствената стойност на подписан с КЕП електронен документ е приравнена на саморъчно подписан писмен документ (чл. 13, ал. 4 от ЗЕДЕУУ). Представени са удостоверения за валидно издадени КЕП на участвалите в ревизионното производство органи по приходите (л. 8 – л. 14).

Ревизионният акт е издаден в предвидената форма и съдържа реквизитите по чл. 120, ал. 1 от ДОПК – посочени са фактическите и правни основания за издаването му, а в диспозитивната част в табличен вид са отразени основаниято, данъчният период и размера на установените данъчни резултати за съответния период. Изложени са мотиви за липса на основания за възникване на право на приспадане на данъчен кредит по посочените в Ревизионния доклад 9 фактури, издадени от „ПАМПОРОВО ДИВЕЛЪПМЪНТ“ ООД. Спазени са и изискванията за форма и съдържание, предвидени в чл. 113, ал. 1 и ал. 3, и чл. 117, ал. 1 от ДОПК. Всички издадени актове в ревизионното производство са връчени на ревизираното лице по електронен път, на декларирания електронен адрес за кореспонденция.

Изложеното дава основание на настоящия съдебен състав да приеме, че ревизионното производство е проведено при спазване на процесуалните изисквания, обезпечаващи ефективно упражняване правото на защита от задълженото лице.

Спорът в настоящия казус е по приложението на материалния закон и касае изводите на органите по приходите, възприети в мотивите на решението на директора на Дирекция „ОДОП“, с които е отказано ползване на данъчно предимство – приспадане на данъчен кредит от ревизираното дружество, на основание чл. 10, ал. 2 от ЗДДС вр. чл. 60, ал. 2 от ППЗДДС - като правоприемник на апортираните в капитала недвижими имоти – закупените от «ПАМПОРОВО ДИВЕЛЪПМЪНТ» ООД от нерегистрираните по ЗДДС физически лица, вносители на непаричните вноски.

Апอร์ตът е сред изчерпателно изброените хипотези на правоприемство по чл. 10, ал. 1 от ЗДДС, при които всички права и задължения по ЗДДС преминават в правната сфера на

правоприемника, включително и правото на приспадане на данъчен кредит. Като приложима към конкретния казус според органите по приходите е втората хипотеза, визирана в чл. 60, ал. 2 от ППЗДДС, въпреки, че не включва термина «нерегистрирано по ЗДДС лице», а «преобразуващият се, отчуждителят или апортиращият, наследодателят или завещателят не е имал право на приспадане на данъчен кредит».

Въз основа на приетия за установен статус на физическите лица, закупили процесните имоти от «ПАМПОРОВО ДИВЕЛЪПМЪНТ» ООД - нерегистрирани по ЗДДС лица, които са направили и непаричните вноски в капитала на «ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС» ЕООД, е обоснована тезата за липса на основания за ползвано от тях право на данъчен кредит за периода от момента на придобиването на имотите до последващото им апортиране. В тази хипотеза, за да възникне правото на приспадане на данъчен кредит за правоприемника, законодателят е въвел кумулативно изискване за наличие на следните условия - апортираните имоти да се ползват за извършване на облагаеми доставки и да са придобити до двадесетата година преди вписване на апорта. За упражняване на правото на данъчен кредит е предвидено и изискването да се притежава копие на данъчен документ, отговарящ на реквизитите в чл. 114 и чл. 115 от ЗДДС, в който данъкът да е посочен на отделен ред, а вносителят на непаричната вноска в капитала (*апортиращият*) да е получател, както и да е съставен опис по образец (*Приложение № 7*), подаден в ТД на НАП по регистрация в 45 дневен срок от датата на вписване на апорта в Търговския регистър. Съгласно изискванията на чл. 60, ал. 7 от ППЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит се упражнява през данъчния период, през който е възникнало или в един от следващите дванадесет данъчни периода, а фактурата, издадена на физическото лице за придобиване на имота, включена в опис се отразява в дневника за покупки и се включва при определяне на резултата за съответния данъчен период.

Отнесено към конкретика в казуса, правото на приспадане на данъчен кредит по фактурите, издадени от «ПАМПОРОВО ДИВЕЛЪПМЪНТ» ООД за покупка на недвижимите имоти, апортирани в капитала на «ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС» ЕООД, е упражнено през ревизираните данъчни периоди - м. януари 2023 г. и м. февруари 2023 г. при спазване на изискването имотите да са придобити до двадесетата година от вписване на апорта в Търговския регистър.

Преди да бъдат обсъдени аргументите, с които в конкретния казус е отказано признаването на правото на приспадане на данъчен кредит на «ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС» ЕООД, съдът държи да отбележи, че приложените в ревизионното производство Ревизионен доклад № Р-22221419002807-092-001 от 06.08.2019 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – С., съгласно Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221419002807-020-001 от 02.05.2019 г. на „АШЛИ МЕРИ ПРОПЪРТИС“ ЕООД с обхват задължения по ЗДДС за данъчни периоди м. януари 2019 г. – м. март 2019 г. (л. 116 – л. 119) и Акт за прихващане или възстановяване № П-222214220194979-004-001 от 15.12.2020 г., издаден на основание чл. 129 от ДОПК, по подадена Справка –декларация от „ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС“ ЕООД вх. № 22142599816 от 16.11.2020 г. (л. 193 – л. 196), сочат различен подход и оценка на идентични по съдържание и конкретика фактически данни относно внесените в капитала на дружеството като непарични вноски недвижими имоти в предходни данъчни периоди. И с двата акта е признато упражнено от ревизираното дружество право на приспадане на данъчен кредит, на същото правно основание чл. 10, ал. 2 вр. ал. 1, т. 3 от ЗДДС вр. чл. 60, ал. 2 от ППЗДДС.

В доказателствена тежест на органите по приходите е да установят и обосноват направените в ревизионния акт и ревизионния доклад фактически и правни изводи относно наличието на симулативни сделки, целящи неправомерно ползване на данъчно предимство.

Привидна (симулативна) е сделката, която страните въпреки изразените волеизявления за

сключването ѝ нямат за цел да реализират правните ѝ последици, а целят да създадат привидно правно състояние за третите лица. Казано по друг начин, нежеланието на страните да се реализират правните последици от формално сключената сделка остава прикрито за третите лица. Привидната сделка може да е сключена, за да бъде прикрита друга между същите страни или да е самостоятелна, и с нея да се прикрие друго съглашение между страните. Приведено към конкретиката на казуса, според органите по приходите с внасянето на непарични вноски (апорта на НИ) в капитала на «ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС» ЕООД и последващата продажба на дружествени дялове на управляващия съдружник в дружеството е прикрита действителната воля на страните по тези сделки - придобиване правото на собственост върху недвижимите имоти от дружеството, реализирането на което чрез покупко – продажба би лишило «ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС» ЕООД от нормативно предвидената възможност в чл. 60, ал. 2 от ППЗДДС вр. чл. 10, ал. 2 вр. ал. 1, т. 3 от ЗДДС да приспадне правото на данъчен кредит, доколкото физическите лица (продавачи/прехвърлители) не са регистрирани по ЗДДС. За доказване на приетата относителна симулация, каквото се изисква според практиката на Върховния административен съд (*Р. 3946 от 27.03.2018 г. по адм. д. 9991/2017 г., Р. 6693 от 19.06.2025 г. по адм. д. 4448/2025 г.*) могат да се ползват изявленията на страните по сделката, свидетелски показания, съгласно чл. 165 от ГПК вр. § 2 от ДР на ДОПК или т. нар. «обратно писмо», което също съдържа волеизявление на страните по симулативната сделка и изрично заявената им воля привидната сделка да не породите действие между тях и да не ги обвързва. (*Р. 163 от 15.06.2011 г. на ВКС, гр. д. 1536/2009 г.*)

В настоящия казус изводите относно намерението на страните по посочените от органите по приходите привидни сделки – апортите на НИ и последващата продажба на дружествени дялове не са обезпечени с нито едно от приложените доказателства в ревизионното производство, а са резултат на анализ на действащата нормативна уредба, която не изключва възможността за прилагане на предвидения в чл. 10, ал. 2 вр. ал. 1, т. 3 от ЗДДС вр. чл. 60 от ППЗДДС ред за упражняване правото на приспадане на данъчен кредит от приобретателя (правоприемника) на недвижимите имоти – „ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС“ ЕООД. В този контекст, настоящият съдебен състав счита за несъответни на представените доказателства от ревизираното дружество и от наемателя по Договора за наем на недвижими имоти от 03.01.2023 г. - свързаното дружество „БР МЕНИДЖМЪНТ“ ООД, изводите относно ползването на недвижимите имоти за осъществяване на облагаеми доставки. Макар и да е съответна на представената в ревизионното производство информация от „Електроразпределение Юг“ и „В и К“, констатацията, че през ревизираните периоди нито един от недвижимите имоти, формиращи собствения капитал на „ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС“ ЕООД не е ползван за осъществяване на икономическата дейност на дружеството не е достатъчна, за да се направи извод, че същите няма да се ползват за извършване на облагаеми доставки. Нещо повече, безспорно е установено в хода на ревизията, че процесните имоти са включени като места за целогодишно настаняване в Апартаментен туристически комплекс „Ф. НУК“, местност К., С., собственост на „ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС“ ЕООД в публично достъпния Национален туристически регистър, воден от Министерство на туризма, съгласно издадено въз основа на Заповед на министъра на туризма № Т-РД-15-448 от 22.02.2023 г., Удостоверение за категория № РК-19-15460 от 22.06.2023 г., валидно до 22.06.2028 г.

Представените писмени доказателства от ревизираното дружество, а и от наемателя „БР МЕНИДЖМЪНТ“ ООД удостоверяват обективните материални и технически възможности за извършване на конкретния вид и обем ремонтни дейности, документиран с издадената на 31.07.2023 г. фактура и не могат да бъдат игнорирани или ценени единствено в контекста на установената свързаност. Констатациите при извършената проверка на място относно

състоянието на недвижимите имоти през м. май 2023 г. също не изключва осъществяването на ремонтни дейности от вида на документираните както преди, така и след извършената проверка. Неподкрепен с доказателства, според настоящия съдебен състав, е и изводът за липса на пазарна и икономическа логика за сключване на Договор за наем с годишна наемна цена 8 000 лева. Не са посочени конкретни данни, ползвани за сравнение, включително и относно съотношението между заявеното целогодишно предлагане и фактическото ползване на имоти в този комплекс, сходни или идентични на притежаваните от ревизираното дружество.

Макар и нетипична за гражданския оборот установената последователност на осъществяваните апорти на недвижими имоти и продажби на придобитите дружествени дялове на управляващия съдружник в дружеството правопреемник, не може да е доказателство и основание за извод, че страните по сделките са целели различен резултат от настъпилите правни последици - ползване на внесените в собствения капитал на дружеството недвижими имоти за осъществяване на декларираната от „ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС“ ЕООД през ревизираните периоди икономическа дейност - инвестиции в недвижими имоти – строителство и покупко – продажба, обзавеждане и отдаване под наем на собствени недвижими имоти. Не може да се ползва като доказателство за симулация и приложената към ревизионното производство публично оповестена информация на електронната страница на Адвокатското дружество, чийто услуги са предоставени както на „ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС“ ЕООД, така и на физическите лица – съдружници при продажбата на дружествените им дялове.

Обективният анализ на действащата нормативна уредба предполага и отчитане на нормативно предвидените задължения на дружеството правопреемник - да коригира размера на ползвания данъчен кредит при наличие на условията по чл. 79 от ЗДДС, в противовес на тезата за неправомерно ползване на данъчно предимство в резултат на посочените от органите по приходите симулативни сделки.

Изложеното дава основание на настоящия съдебен състав да приеме, че в противоречие с приложимите материални норми с оспорения ревизионен акт на „ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС“ ЕООД незаконосъобразно е отказано правото на приспадане на данъчен кредит за данъчни периоди м. януари 2023 г. и м. февруари 2023 г. по издадените 9 фактури от „ПАМПОРОВО ДИВЕЛЪПМЪНТ“ ООД, поради което ревизионният акт следва да бъде отменен.

При този изход на спора, съгласно разпоредбата на чл. 161, ал. 1, предл. първо от ДОПК и своевременно заявеното искане с жалбата, на жалбоподателя се дължат направените разноски. По делото са приложени доказателства единствено за заплащане на държавната такса от 50,00 лева за образуване на съдебното производство (л. 462), които следва да бъдат възстановени от ответната страна.

Мотивиран от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1, предл. първо от ДОПК, Административен съд – София - град, Първо отделение, 26 състав

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба на „ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя К. С. Е., депозирана чрез процесуален представител – адв. И. Т., САК, Ревизионен акт № Р -22221423002805-091-001 от 22.11.2023 г. издаден от органи по приходите при ТД на НАП – С., потвърден с Решение № 836 от 20.06.2024 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика“ – [населено място], с който са установени допълнително задължения за данък върху добавената стойност за данъчни периоди м. януари 2023 г. и м. февруари 2023 г. с общ размер 49 406,73 лева.

ОСЪЖДА Национална агенция за приходите, на основание чл. 161, ал. 1, изр. първо от ДОПК, да заплати на „ФОРЕСТ НУК ПРОПЪРТИС“ ЕООД, ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя К. С. Е. сумата от 50 (петдесет) лева, направени по делото разноси.

РЕШЕНИЕТО подлежи на обжалване пред Върховния административен съд с касационна жалба в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

СЪДИЯ: