

РЕШЕНИЕ

№ 7857

гр. София, 23.12.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 70 състав,
в публично заседание на 23.11.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Радина Карамфилова-Десподска

при участието на секретаря Илияна Тодорова, като разгледа дело номер **5872** по описа за **2021** 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], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], офис 1, представлявано от Д. Б. С. в качеството му на управител, срещу Ревизионен акт № Р-22221420001960-091-001/15.02.2021 г., издаден от Т. Б. Г. - орган, възложил ревизията, и М. С. С. - ръководител на ревизията, потвърден в оспорваната част с Решение № 722/05.05.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите (Д “ОДОП“ С.).

С жалбата се излагат твърдения, че ревизионният акт, в оспорената част, е незаконосъобразен, немотивиран и необоснован, съставен в нарушение, както на процесуалния закон (Данъчно-осигурителен процесуален кодекс), така и при неправилно прилагане на Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) и Закона за задълженията и договорите (ЗЗД). Жалбоподателят счита, че изводите на приходната администрация относно наличието на привидни сделки за прехвърляне на дружествени дялове, прикриващи сделки за продажба на недвижими имоти, са в противоречие с установената фактическа обстановка, с приложимите материалноправни разпоредби, както и с трайната практика на Върховен административен съд, постановена по напълно идентични казуси. В тази връзка се излагат аргументи, че законът и съдебната практика признават действителността на

договори (както предварителни, така и окончателни) с предмет бъдеща вещ, за което се позовава на конкретни съдебни решения на ВАС. Намира, че, след като в конкретната фактическа обстановка целта на страните е да прехвърлят дружествени дялове и тази им цел е обективизирана в сключен двустранен договор (предварителния договор), приходната администрация следва да зачете обективния характер на планираната сделка, съответно на плащанията по тази сделка. Позовава се на Решение на СЕС по дело С-259/11 в този смисъл. Сочи се, че Република България не се е възползвала от възможността да третира продажбата на дялове от дружества като продажба на вещи (съответно и като облагаеми доставки), която е предвидена в чл. 15, § 2, б. „в“ от Директива 2006/112. Жалбоподателят се позовава още на Решение на СЕС по дело С-255/02 и решение по дело С-277/09, за да обоснове аргумент, че задължените лица имат право да избират организацията на своята икономическа дейност по такъв начин, че да намалят данъчното си задължение. На следващо място, се сочи, че в случая физическото лице - купувач не придобива правото на собственост върху недвижимите имоти, поради което и това лице не може да бъде третирано като купувач по прикритата сделка. В случая предмет на сделката е дружественият дял, а не имуществото на дружеството, което стои зад него, включващо и правото на собственост върху недвижим имот. Купувачът на дружествените дялове става собственик на дяловете, но собственик на имуществото, включващо и правото на собственост върху имота, остава дружеството. Придобиването на дружествени дялове поражда членствени права, но не и вещни права върху недвижимите и движими вещи, чийто носител е самото дружество, в качеството му на самостоятелен правен субект. Освен това от доказателствата към ревизионния акт не се установявало намерение за прехвърляне правото на собственост от ревизираното лице на физическото лице - купувач. В жалбата се излагат и аргументи, че дори да се приеме наличие на симулация, то относно прикритото правоотношение не са налице условията за действителност на сделката поради липсата на уговорка за прехвърляне на недвижими имоти с нотариален акт, който е форма за действителност. Твърди се, че в настоящия случай няма загуба за бюджета, тъй като на основание чл. 10, ал. 2 от ЗДДС дружеството, в което се апортират стоките или услугите, „е правоприемник и на всички права и задължения по този закон във връзка с тях, включително на правото на приспадане на данъчен кредит и на задълженията за извършване на корекция на ползания данъчен кредит“. В тази връзка сочи, че новоучреденото дружество ще следва да начислява ДДС по общия ред на закона при последващи доставки на тези имоти или при осъществяване на доставки чрез тези имоти, както и че при погиване на имотите или при промяна на начина им на използване - да направи корекция на ползания при изграждането им данъчен кредит, по реда на чл. 79 и 79а от ЗДДС. При deregистрация на новоучреденото дружество по ЗДДС, включително и при прекратяване на дружеството, същото следва да начисли данък по реда на чл. 111 от ЗДДС.

С гореизложените аргументи се претендира отмяна на РА в оспорваната част.

В съдебно заседание по делото жалбоподателят не се представлява. Поддържа жалбата чрез депозирана писмена молба от управителя.

Ответникът - директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, не се явява и не изпраща представител в съдебно заседание. Не изразява становище по жалбата.

Софийска градска прокуратура не се представлява по делото и не изразява становище.

Административен съд София- град, III отделение, 70 състав, след като обсъди доводите на страните и събраните по делото доказателства, приема за установено от фактическа страна следното:

Със Заповед № Р-22221420001960-020-001/06.04.2020 г., връчена на 21.04.2020 г. по електронен път и изменена със Заповеди № Р-22221420001960-020-002/21.07.2020 г. и № Р-22221420001960-020-003/20.08.2020 г., връчени по електронен път, всички издадени от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП - С., определен като компетентен орган за възлагане на ревизията, на основание чл. 11, ал. 3 от Закона за Националната агенция за приходите (ЗНАП), във връзка с чл. 112, ал. 2, т. 1 от ДОПК, със Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП - С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.08.2019 г. до 29.02.2020 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) № Р-22221420001960-092-001/22.01.2021 г., който съгласно чл. 120, ал. 2 ДОПК е неразделна част от РА. Същият е връчен на ревизираното лице на 25.01.2021 г. Срещу изложените в него констатации е подадено писмено възражение от ревизираното лице по реда на чл. 117, ал. 5 ДОПК с вх. № Р-22221420001960-В.-001 от 01.02.2021 г.

Ревизията е приключила с РА № Р-22221420001960-091-001 от 15.02.2021 г., издаден от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С. - орган, възложил ревизията, и М. С. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП - С. - ръководител на ревизията. РА е връчен по електронен път на 15.02.2021 г.

С РА е установен данък за ефективно възстановяване общо в размер на 111 360.83 лв., след извършено прихващане в таблица 2 на РА, при деклариран данък за възстановяване общо в размер на 228 614.95 лв. С РА допълнително е начислен ДДС общо в размер на 63 890.45 лв. и лихва в размер 909.17 лв., на основание чл. 86, ал. 2, във връзка с чл. 25, ал. 7 и чл. 67, ал. 2 от ЗДДС за данъчните периоди м. 08.2019 г., м. 12.2019 г. и м. 01.2020 г. Допълнително начисленият данък е във връзка с издадени от ревизираното лице фактури към физически лица (ФЛ) през посочените данъчни периоди за получено авансово плащане, в които е отразено, че доставките са освободени от данъчно облагане на основание чл. 46, ал. 1, т. 5 ЗДДС.

В хода на ревизията органите по приходите са извършили редица процесуални действия за събиране на доказателства, подробно описани в констативната част на РД. На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК на ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице (ИПДПОЗЛ) № Р-22221420001960-040-001 от 22.07.2020 г., връчено на 23.07.2020 г. по електронен път. В отговор чрез електронните услуги на НАП с придружителни писма с входящи № Р-22221420001960-ПРД-001-И/24.07.2020 г. и № Р-22221420001960-ПРД-002-И/12.08.2020 г. са представени изисканите документи, както и декларации, справки и счетоводни справки.

С Протокол № Р-22221420001960-П73-001 от 22.04.2020 г. са приобщени всички доказателства, събрани в хода на ревизията и съставените от органите по приходите в хода на проверката по прихващане или възстановяване, възложена с Резолюция за извършване на проверка № П-22221420045916-О.-001 от 16.03.2020 г.

На основание чл. 115 от ДОПК ревизиращият екип е извършил посещения в офиса на дружеството, където са прегледани представени от ревизираното лице първични счетоводни, търговски и други документи, както и данни за отразяването им в счетоводството му. За предприетите действия, направените констатации и събраните доказателства е съставен Протокол № 1744286 от 12.08.2020 г.

В хода на ревизията е установено, че [фирма] е вписано в Търговския регистър на Агенцията по вписванията на 13.11.2015 г. Извършваната дейност от същото през ревизираните периоди е изграждане на сграда със смесено предназначение с офиси, шоуруми, жилища и подземни гаражи, находяща се в С.. [улица], в поземлен имот, закупен от ревизираното лице с Нотариален акт № 83, том II, дело № 0258 от 22.03.2016 г. На 17.05.2016 г. е сключен договор за проектиране с [фирма]. На 28.03.2018 г. е получено Разрешение за строеж № 55/28.03.2018 г. от СО-Направление „Архитектура и градоустройство“, с което на [фирма] се разрешава изграждане на строеж: „Сграда със смесено предназначение с офиси и шоуруми, жилища и подземни гаражи“, с административен адрес: [населено място].[жк], [улица], обжалвано от ДНСК. На 23.08.2018 г. след съдебна процедура [фирма] получава разрешението за строеж на сградата.

С Договор за управление на имот от 01.08.2016 г. от [фирма] е възложено на свързаното с него дружество [фирма], ЕИК[ЕИК], управлението на строителството на сградата, управление на реализацията на апартаменти от новопостроената сграда, финансово управление. Строителството на сградата е възложено на [фирма], ЕИК[ЕИК], чрез договор за строителство от 01.06.2018 г. На 30.10.2019 г. е издаден Акт обр. 14 за приемане на сградата на ниво груб строеж. Съгласно дадените писмени обяснения от дружеството към 26.08.2020 г. остават за довършване част от СМР по доставка и монтаж на дограма, външна изолация, хидроизолация на зелените тераси, шпакловки и замазки, фасадна облицовка, ВиК и електрозахранване.

Установено е, че от ревизираното лице са издадени през процесните периоди м. 08.2019 г., м. 12.2019 г. и м. 01.2020 г. фактури към П. Б. Б. и Д. И. В. /индивидуализирани в РД/ с предмет – авансови плащания по договор за продажба на дружествени дялове, които са декларирани от дружеството като освободени доставки по смисъла на чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС. Фактурите са издадени за получени авансови плащания от ФЛ в общ размер от 63 890.45 лв. В качеството на продавач ревизираното лице е сключило с цитираните ФЛ предварителни договори за изграждане на недвижими имоти, апортирането им в новосъздадени дружества и продажба на дяловете им към тези ФЛ като купувачи.

По отношение на доставките към П. Б. Б. е установено, че съгласно предварителен Договор за покупко-продажба на дружествени дялове от 28.08.2019 г., сключен между [фирма] и П. Б. Б., жалбоподателят в качеството си на продавач желае да продаде свои собствени имоти /апартаменти и гаражи/, находящи се в новостроящата се сграда, намираща се на адрес С., [улица], а именно апартамент №С2 със застроена площ от 138,55 кв. м., апартамент № С3 със застроена площ 187.27 кв. м., апартамент № С4 със застроена площ от 128.93 кв. м., апартамент № С7 със застроена площ от 187.27 кв. м., гараж № 1.9 със застроена площ от 45.86 кв. м., гараж № 1.10 със застроена площ от 30.85 кв. м. и гараж № 1.20 със застроена площ от 28.29 кв. м., а купувачът П. Б. Б. желае да придобие описаните имота. Съгласно договора покупко-продажбата на имотите следва да стане чрез продажба на 100% от капитала на едно или повече новоучредени еднолични дружества с ограничена отговорност,

създадени от [фирма], в което/които капиталът ще бъде набран чрез апортна вноска на описаните имотите, направена от жалбоподателя.

Органите по приходите са посочили, че съгласно чл. 3, ал. 1 от предварителния договор, регистрацията на новото дружество следва да бъде извършена след издаване на разрешение за ползване за имотите. Също така ревизираното дружество се задължава да продаде на купувача, а купувачът се задължава да закупи от продавача 100% от дружествените дялове от регистрирания капитал на новото дружество, набран чрез апортна вноска на имотите. Страните се договарят и приемат безусловно, че броят на новоучредените дружества и комбинирането на имотите, които ще бъдат апортирани в тях, ще се определи едностранно от купувача въз основа на изходящо от него изрично писмено искане. В случая органите по приходите са посочили, че срещу 100% от регистрирания капитал на новото дружество, набран чрез апортна вноска на имотите, купувачът се задължава да плати покупна цена в размер на 1 487 500.00 евро, която се разделя по следния начин: сумата в размер на 240 000.00 евро за апартамент № С2; сумата в размер на 450 000.00 евро за апартамент № С3; сумата в размер на 290 000.00 евро за апартамент № С4; сумата в размер на 430 000.00 евро за апартамент № С7; сумата в размер на 30 800.00 евро за гараж № 1.9; сумата в размер на 24 200.00 евро за гараж № 1.10 и сумата в размер на 22 500.00 евро за гараж № 1.20.

Съгласно договора е посочено, че цената на придобиване на дружествените дялове е окончателна и не подлежи на промяна, независимо от икономическата обстановка в страната и инфлацията. Същата е платима на няколко вноски, както следва - сумата в размер на 20 000,00 евро в деня на подписване на договора по банков път, сума в размер на 180 000.00 евро в срок до три месеца от подписване на договора по посочена банкова сметка от продавача, сумата в размер 1 287 500.00 евро, представляваща остатъка от покупната цена, купувачът се задължава да заплати на продавача по банков път на 20 равни месечни вноски, платими до края на всяко тримесечие на съответната година.

В изпълнение на посочения предварителен договор П. Б. Б. е извършил авансови плащания на суми общо в размер на 40 000.00 евро или 78 233.20 лв., за което жалбоподателят е издал три фактури - № 0...051/28.08.2019 г., № 0...066/27.12.2019 г. и № 0...069/31.01.2020 г. Като основание за неначисляване на ДДС във фактурите е посочен чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС. Органите по приходите са установили, че издадените фактури са отразени в дневниците за продажби на жалбоподателя за съответните периоди.

По отношение на доставките, извършени към Д. И. В. органите по приходите са установили, че съгласно Договор № В.-SG-17 от 24.01.2020 г. ревизираното дружество поема ангажимента да учреди ново юридическо лице, в чийто капитал да апортира следните собствени имоти: апартамент № В-04 със застроена площ от 170,66 кв. м. и гараж № 2.38 със застроена площ от 21.79 кв. м., находящи се в новостроящата се сграда, намираща се в [населено място], [улица]. След учредяването на новото дружество и апортиране на посочените имоти в капитала му [фирма] се задължава да прехвърли 100% от собствеността върху неговите дружествени дялове на Д. И. В. срещу сумата общо в размер на 260 000.00 лв., платими, както следва: сумата в размер на 156 000.00 евро в деня на подписването на договора; сумата в размер на 52 000.00 евро, платима в 10-дневен срок от получаването на Акт обр. 15 за сградата; сумата в размер на 52 000.00 евро в деня на прехвърляне на дружествените дялове на новоучреденото дружество.

В изпълнение на цитирания предварителен договор на 29.01.2020 г. Д. И. В. превел по банков път сумата общо в размер на 135 109.48 лв., а съпругата му Е. Г. М.-В. - сумата общо в размер на 170 000.00 лв. За така преведените суми в общ размер на 156 000.00 евро, или 305 109.48 лв., [фирма] издало две фактури на Д. И. В. - № 0...067/27.01.2020 г. и № 0...068/27.01.2020 г., в които е посочил основание по чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС, на което не е начислен ДДС. Фактурите са отразени в дневниците за продажби за съответните периоди.

При така описаната фактическа обстановка органите по приходите са приели, че по отношение на получените от дружеството авансови плащания от горепосочените физически лица за придобиване на дружествени дялове в дружества, в които са апортирани обекти в изграждащата се сграда със смесено предназначение, находяща се в [населено място], [улица], следва да се приложат нормите, уреждащи облагаеми доставки по смисъла на чл. 12 от ЗДДС, а именно чл. 25, ал. 1 и следващите от ЗДДС, по-конкретно ал. 7 на чл. 25. Ревизиращият екип е изложил мотиви, че намерението на страните по сделките е прехвърляне на собствеността върху конкретно определени недвижими имоти, а не прехвърляне на дружествени дялове. Приели са, че е налице относителна симулация, при която действие поражда прикритата сделка, а именно предварителен договор за продажбата на недвижимите имоти. Изводът е обоснован с анализ на клаузите на договорите и различното данъчно третиране на двата вида сделки, при което документираната с фактурите е освободена от ДДС доставка, което е мотивирало страните по сделките да оформят по този начин отношенията си, според приходните органи. Посочили са, че сключените предварителни договори не съдържат съществените клаузи на евентуалния окончателен договор по причина, че дружествата, чиито дялове следва да бъдат прехвърлени, дори не са учредени към момента на сключването им.

РА е оспорен в частта на установените задължения по ЗДДС за данъчни периоди м. 08.2019 г., м. 12.2019 г. и м. 01.2020 г. по реда на чл. 156 и сл. пред директора на Д „ОДОП“ С. с жалба вх. № 70-00-270 от 26.02.2021 г. по регистъра на ТД на НАП - С. и вх. № 23-22-429 от 05.03.2021 г. по регистъра на Д „ОДОП“ С.. Жалбата е приета за неоснователна и РА е потвърден в оспорената част с Решение № 722 от 05.05.2021 г. на директора на Д „ОДОП“ С..

По-горестоящият административен орган е възприел изводите на ревизиращия екип, че сключените предварителни договори за покупко-продажба на дялове от несъществуващо дружество представляват привидни сделки, целящи да прикрият предварителни договори за покупко-продажба на недвижими имоти, респективно издадените фактури за авансови плащания по договорите за продажба на дружествени дялове прикриват такива по продажба на недвижими имоти. Посочено е, че привидността на процесните предварителни договори ясно личи от тяхното съдържание, като е акцентирано върху неспособността на така уговорените клаузи в тях да определят предмета на бъдещия окончателен договор. Посочено е, че не подлежи на изпълнение по реда на чл. 19, ал. 3 ЗЗД задължението на продавача да изгради описаните в договорите недвижими имоти, след което да прехвърли собствеността им чрез апортиране в дружества, които същият следва да учреди за тази цел. Анализирани са клаузите относно плащане на цената, като органът е направил извод, че те са обвързани с етапите на строителство и завършеност на недвижимите имоти, поради което е приел, че заплатените от купувачите суми са предназначени именно за изграждане и придобиване на имотите, което личи и от индивидуализацията им в предварителните договори за прехвърляне на дружествени дялове. Отбелязано е, че видно от клаузите на процесните договори, същите имат типичните белези на предварителни договори за продажба на недвижими имоти, като

задължението на продавача е да изгради имотите и да прехвърли собствеността върху тях на купувачите. Начинът, по който е договорено да се извърши прехвърляне на собствеността, е не чрез пряка продажба, а чрез учредяване на дружества, апортни вноски на недвижимите имоти в тях и накрая - продажба на дяловете от тези дружества, които са несъществуващи към момента на сключване на предварителните договори. Това според органа по категоричен начин показва, че желаната от страните правна последица е прехвърляне на правото на собственост върху недвижимите имоти на купувачите, независимо от начина, по който е уговорено да стане това прехвърляне. В подкрепа на този извод е предвидената изрична възможност купувачите да искат прехвърляне на вещно право върху недвижимите имоти, а не върху дружествени дялове.

Решението е връчено на ревизираното лице на 10.05.2021 г. съгласно приложено по делото удостоверение за извършено връчване по електронен път, от което е видна датата на активиране на електронната препратка.

Жалбата срещу РА, във връзка с която е образувано настоящото съдебно производство, е подадена чрез ответника до Административен съд София-град на 21.05.2021 г. по електронен път, видно от разпечатка на електронна кореспонденция. По делото са приобщените писмените доказателства, приложени към ревизионната преписка. Не са ангажирани нови доказателства, включително съдебни експертизи.

При така изложената фактическа обстановка, съдът приема от правна следното:

По допустимостта на жалбата:

Жалбата срещу РА в оспорваната част е подадена в срок от лице с право и интерес от оспорване, срещу акт, който подлежи на съдебен контрол и след като е изпълнена абсолютната процесуална предпоставка на чл. 156, ал. 1 и 2 ДОПК за обжалване по административен ред. Актът в оспорваната част е потвърден с решението на директора на Д „ОДОП“ С.. С оглед на това жалбата е процесуално допустима и следва да бъде разгледана по същество.

По същество на спора:

Разгледана по същество жалбата е ОСНОВАТЕЛНА по следните съображения: Предмет на оспорване в настоящото производство е РА № Р-22221420001960-091-001 от 15.02.2021 г., издаден от Т. Б. Г. - орган, възложил ревизията, и М. С. С. - ръководител на ревизията. С РА са допълнително установени задължения за ДДС за данъчни периоди м. 08.2019 г., м. 12.2019 г. и м. 01.2020 г. общо в размер на 63 890.45 лв. и лихва в размер 909.17 лв., на основание чл. 86, ал. 2 във връзка с чл. 25, ал. 7 и чл. 67, ал. 2 от ЗДДС, по фактури, издадени от [фирма] към П. Б. Б. и Д. И. В. във връзка с извършени от последните авансови плащания на суми по предварителни договори за прехвърляне на дружествени дялове, сключени с ревизираното дружество.

При служебна проверка на оспорения акт на основанията по чл.160, ал.2 ДОПК, настоящият състав на съда намира следното:

Съгласно чл. 160, ал. 2 от ДОПК съдът проверява законосъобразността и обосноваването на ревизионния акт, като преценява дали е издаден от компетентен орган и в съответната форма, спазени ли са процесуалните и материалноправните разпоредби по издаването му.

Атакуваният в настоящото производство ревизионен акт е издаден от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП – С. - орган, възложил ревизията, и М. С. С., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП - С. - ръководител на ревизията съгласно Заповед за възлагане на ревизия № Р-22221420001960-020-001/06.04.2020 г. и Заповеди за изменение на заповед за възлагане на ревизия № Р-22221420001960-020-002/21.07.2020 г. и №

P-22221420001960-020-003/20.08.2020 г. Възложителят на ревизията е оправомощен по реда на чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК със Заповед № РД-01-818/10.05.2019 г. на директора на ТД на НАП – С.. Следователно, оспорваният РА е издаден от компетентен орган съобразно изискването на чл.119, ал. 2 ДОПК, като липсва спор между страните в тази връзка.

Ревизионният акт е издаден в писмена форма и е със съдържанието, предвидено с чл.120, ал. 1 от ДОПК - РА е мотивиран, включително с подробно изложените констатации в РД, който е неразделна част от него, и съдържа диспозитивна част в табличен вид с посочени вид, основание, период и размер на установените задължения.

Видно от приложеното копие на процесния РА, същият е подписан с квалифицирани електронни подписи на издателите му, валидни към датата на неговото издаване, което се потвърждава, както от представените по делото доказателства, така и от служебно извършената от съда справка в публичния електронен регистър на доставчика на удостоверителни услуги по чл.28 ЗЕДЕУУ, в който регистър съобразно чл. 25, ал. 5 ЗЕДЕУУ и задължението си по чл. 22, т. 4 ЗЕДЕУУ, доставчикът на удостоверителни услуги публикува удостоверенията по чл. 24 ЗЕДЕУУ, което публикуване е форма на самото издаване на удостоверение по чл. 24 ЗЕДЕУУ – ар. чл. 25, ал. 5 ЗЕДЕУУ. Поради това РА отговаря на изискването на чл. 120, ал. 1, т. 8 от ДОПК, като подписан с квалифициран електронен подпис от органите по чл.119, ал. 2 от ДОПК.

Ревизията е възложена след надлежно образувано ревизионно производство съгласно чл. 112 и чл.113 от ДОПК. Спазени са сроковете за извършването ѝ по чл. 114, ал. 1 и ал. 2 ДОПК, след надлежно удължаване на срока за това с горепосочените заповеди за изменение на заповед за възлагане на ревизия.

Доказателствата, послужили за издаването на РА, са събрани по предвидения в ДОПК ред. Не се установяват съществени нарушения на процесуалния ред за провеждане на ревизионното производство и издаването на акта.

По материалната законосъобразност на акта:

Между страните няма спор по фактите. Безспорно е, че през процесните данъчни периоди м. 08.2019 г., м. 12.2019 г. и м. 01.2020 г. [фирма] е издал фактури № 0...051/28.08.2019 г., № 0...066/27.12.2019 г., № 0...069/31.01.2020 г., № 0...067/27.01.2020 г. и № 0...068/27.01.2020 г. на П. Б. Б. и Д. И. В., с предмет авансови плащания по предварителни договори за прехвърляне на дружествени дялове, които фактури са включени в дневниците му за продажби за съответния период.

Спори се по делото представляват ли посочените доставки освободени такива по смисъла на чл. 46, ал. 1, т. 5 ЗДДС, на каквото основание жалбоподателят не е начислил ДДС по тях.

На първо място, следва да бъде посочено, че съгласно чл. 12, ал. 1 ЗДДС „облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и 9, когато е извършена от данъчно задължено лице по този закон и е с място на изпълнение на територията на страната, както и доставката, облагаема с нулева ставка, извършена от данъчно задължено лице, освен в случаите, в които този закон предвижда друго“. По силата на чл. 6, ал. 1 ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока, а такава по чл. 5, ал. 1 ЗДДС е всяка движима вещ. По легалното определение на чл. 14, ал. 1 от Директива 2006/112/ЕО доставка на стоки означава прехвърлянето на правото на разпореждане с материална вещ като собственик. Извършването ѝ е данъчно събитие съгласно чл. 25, ал. 1 ЗДДС. Член 25, ал. 2 ЗДДС постановява, че данъчно събитие възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена.

Тогава, съгласно чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС, данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли. Съгласно чл. 25, ал. 6, т. 2 от с.з. в същия момент възниква основание за освобождаване от начисляване на данък за освободените доставки и доставките с място на изпълнение извън територията на страната.

Изключение от общото правило за облагане на доставките към момента на извършването им е предвидено в чл. 25, ал. 7 от с.з., съгласно който „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“.

В разпоредбите на чл. 46 ЗДДС са регламентирани случаи на освободени доставки, които са изключение от общото правило за облагане на всички доставки с място на изпълнение на територията на страната. Съгласно уреденото в т. 5 от с.з. такива освободени доставки са сделките, включително договарянето, свързани с дружествени дялове, акции или други ценни книжа и техни деривати, с изключение на управлението и отговорното пазене; това не се отнася за ценни книжа, установяващи права върху стоки или услуги извън посочените в този член.

В случая не се спори нито относно факта на получаване от жалбоподателя на авансови плащания от посочените ФЛ, нито по отношение на техния размер. Спорно е дали процесните доставки към ФЛ отговарят на условията по чл. 46, ал. 1, т. 5 ЗДДС, за да се третираат като освободени такива и авансовите плащания по тях.

В настоящия случай, видно от съдържанието на сключените между жалбоподателя и ФЛ договори, е уговорено прехвърлянето на 100 % от дружествените дялове на новоучредени от дружеството ЮЛ в полза на ФЛ. Действително, в предварителните договори са конкретно индивидуализирани недвижимите имоти, които ще бъдат апортирани в новоучредените дружества. Въпреки това не са налице основания за третиране на сделките като такива по продажба на вещи, тъй като техен предмет са именно дялове в дружествата. Друг е въпросът, че капиталът им е набран чрез апорт на недвижими имоти. Последните съгласно клаузите на договорите стават собственост на дружествата, като липсват уговорки за последващото прехвърляне на физическите лица на собствеността върху вещи. Дружествата имат самостоятелна правосубектност, различна от титулярите на техните дялове, съответно и собственост, която не се припокрива с тази на притежателите на капитала им. Обстоятелството, че в последствие капиталовата собственост, която физическото лице придобива, може да се превърне в обикновено право на собственост върху конкретен материален обект, не може да бъде основание плащането за придобиването на дружествения дял да се приеме за такова по изпълнение на предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот.

Не се споделят от настоящия съдебен състав мотивите на ответника, че сключените предварителни договори нямат необходимото съществено съдържание на евентуалния окончателен договор, за да бъде упражнено преобразуващото право по чл. 19, ал. 3 от ЗЗД за обявяването им за окончателни. В предварителния договор са индивидуализирани страните по евентуалния окончателен договор, както и конкретните недвижими имоти, които следва да бъдат апортирани в новоучредени дружества. Последните, съгласно клаузите на договора, ще бъдат учредени за сметка на купувача въз основа на изходящо от него изрично писмено искане. Посочена е продажната цена на дружествените дялове, абсолютно определена чрез стойността на отделните недвижими имоти. Уговорени са и конкретни срокове за изпълнение на задълженията на страните по договора. Изрично е вписана в чл. 1, ал.

3 възможността за обявяване на договора за окончателен от всяка от страните по реда на чл. 19, ал. 3 ЗЗД. Следва да бъде отбелязано, че, както сочи жалбоподателят, законът не само не забранява договорите с предмет бъдещи вещи, но те са типични за някои видове сделки – например такива за продажба на селскостопанска продукция „на зелено“, тоест за реколта от стопанска година, която все още не е започнала. С оглед на това не е недействителен предварителен договор за продажба на дружествени дялове на дружества, които предстои да бъдат учредени в един по-късен момент, съгласно волята на страните.

На следващо място, приходните органи не са доказали по правилата за пълно и главно доказване, че с процесните сделки е прехвърлена собственост върху недвижими имоти, нито че е налице симулация с цел отклонение от данъчно облагане. В настоящия случай не са налични данни, че собствеността върху имотите впоследствие е прехвърлена в полза на физическите лица – купувачи по договорите за прехвърляне на дружествени дялове. Освен това в РД органите по приходите са посочили, че останалите самостоятелни обекти в процесната сграда са прехвърлени по обичайния начин чрез покупко-продажба във формата на нотариален акт. С оглед на това следва да бъде признато правото на лицата да организират по най-удачния за тях начин търговската си дейност и да се отчете в настоящия случай възможността им да извършват независима икономическа дейност чрез процесните недвижими имоти, която на общо основание подлежи на данъчно облагане. След като процесните недвижими имоти са собственост на дружествата, същите е възможно да се ползват като част от икономическата им дейност, за което новоучреденото дружество ще следва да начислява ДДС при последващата им продажба или при осъществяване на облагаеми доставки чрез тях. С оглед на това е предвидена задължителна регистрация по ЗДДС в чл. 132, ал. 1 от ЗДДС, вр. чл. 10, ал. 1, т. 3 ЗДДС, в случаи като настоящия.

С решение по дело С-388/11 от 27.09.2012 г. СЕС е посочил, че „данъчнозадължените лица по правило са свободни да избират организационните структури и договорните условия, които считат за най-подходящи за своите икономически дейности и за ограничаване на тяхната данъчна тежест (Решение от 22 декември 2010 г. по дело R. D. H., С- 277/09, Сборник, стр. I- 13805, точка 53)“ – пар. 46. „Така изборът на даден стопански субект между освободени и облагаеми сделки може да се основава на съвкупност от обстоятелства, и по-специално на съображения от данъчно естество, свързани с действащия режим по ДДС (вж. Решение от 9 октомври 2001 г. по дело С. F. I., С- 108/99, R., стр. I- 7257, точка 33)“ – пар. 47. „В., както става ясно от практиката на Съда, когато данъчнозадълженото лице има избор между различни сделки, то има право да избира организацията на своята икономическа дейност по такъв начин, че да намали данъчното си задължение (вж. по-конкретно Решение от 21 февруари 2006 г. по дело Н. и др., С- 255/02, R., стр. I- 1609, точка 73, както и Решение по дело R. D. H., посочено по-горе, точка 54) – пар. 48.

Следва да бъде посочено, че правилно жалбоподателят се е позовал на чл. 15, §2, б. "в" от Директива 2006/112/ЕО, съгласно която разпоредба държавите-членки могат да считат за материална вещ и следното: акции или дружествени дялове, приравнени на акции, които дават на притежателя им юридически или фактически права на собственост или владение върху недвижим имот или част от него. В националното позитивно право липсва аналогична разпоредба, с която е въведено посоченото в директивата разрешение относно тези сделки. С оглед на това няма основание да бъдат третираны като сделки с материални вещи, тоест облагаеми доставки, процесните между жалбоподателя и горепосочените ФЛ.

С решение С-259/11 СЕС е приел, че „член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, трябва да се тълкува в смисъл, че това освобождаване от данък върху добавената стойност обхваща сделки като разглежданите в главното производство, чиято цел е да се прехвърлят акции в съответните дружества и това е и резултатът от тях, но които по същество са свързани с притежавани от тези дружества недвижими имоти и тяхното (косвено) прехвърляне. Предвиденото в същата точка 5, второ тире изключение от това освобождаване не се прилага, когато държавата членка не е използвала възможността, предвидена в член 5, параграф 3, буква в) от тази директива, да счита за материална вещ акциите или дружествените дялове, които дават на притежателя им юридически или фактически право на собственост или владение върху недвижим имот“. Съгласно пар. 25 от същото решение Съдът е приел, че „...от практиката на Съда произтича, че в съответствие с целите на системата на ДДС, а именно да се обезпечи правната сигурност и да се улеснят необходимите за прилагането на данъка действия, следва да се взема предвид — освен в изключителни случаи - обективният характер на съответната сделка (вж. в този смисъл Решение от 6 април 1995 г. по дело В. G., С- 4/94, R., стр. I- 983, точка 24 и Решение по дело S., посочено по-горе, точка 47). В този смисъл, независимо какви евентуално са били първоначалните намерения на S., окончателно осъществената сделка по своя обективен характер е сделка с акции и затова трябва да се разглежда като такава, освен по изключение“.

От друга страна, недопустимо е с оглед принципа за законоустановеност на данъчните задължения да се тълкуват разширително данъчни материални разпоредби. В тази връзка с Решение от 22 ноември 2017 година, по дело С-251/16, Съдът на ЕС е приел, че „съгласно тази съдебна практика, когато разпоредбите на дадена директива се явяват безусловни и достатъчно точни по съдържанието си, на тях може да се прави пряко позоваване пред националните юрисдикции срещу държавата, но не могат сами по себе си да пораждат задължения за частноправен субект и следователно позоваването на самите разпоредби пред национална юрисдикция не е възможно срещу такъв субект (в този смисъл вж. по-специално решение от 12 декември 2013 г., С-425/12, ЕУ:С:2013:829, т. 18 и 22 и цитираната съдебна практика). Така задълженията, произтичащи от директива, трябва да бъдат транспонирани в националното право, за да може да се направи пряко позоваване на тях срещу частноправен субект“.

С оглед на всичко гореизложено, настоящият съдебен състав намира, че процесните сделки по прехвърляне на дружествените дялове представляват освободена доставка по смисъла на чл. 46, ал. 1, т. 5 ЗДДС и за същите данъчно задължените лица не следва да начисляват ДДС върху стойността им. Следователно, не се дължи данък и при получаване на авансови плащания във връзка с такива доставки. С оглед на това правилно и в съответствие с материалния закон жалбоподателят не е начислил ДДС в издадените към ФЛ процесни фактури.

В този смисъл е трайната практика на Върховния административен съд по идентични казуси – Решение № 13613 от 03.11.2020 г. по адм. дело № 6454/2020 г., Решение № 3882 от 18.03.2019 г. по адм. дело № 11375/2019 г., Решение № 15161 от 08.12.2020 г. по адм. дело № 8386/2020 г. С Решение № 15067 от 07.12.2020 г. по адм. дело № 7752/2020 г., отново по аналогичен казус, е постановено противното, но то е изолирано с оглед на това, че е единствено към момента.

Въз основа на гореизложеното не се установява основанието по чл. 86, ал. 2 ЗДДС, във вр. с чл. 25, ал. 7 ЗДДС за допълнително начисляване на данък от органите по

приходите по издадените от дружеството жалбоподател фактури № 0...051/28.08.2019 г., № 0...066/27.12.2019 г., № 0...069/31.01.2020 г., № 0...067/27.01.2020 г. и № 0...068/27.01.2020 г., към П. Б. и Д. В., тъй като доставките, които документират, са освободени от облагане по силата на чл. 46, ал. 1, т. 5 ЗДДС, съответно необлагаеми с ДДС са и получените суми от жалбоподателя по авансови плащания от същите ФЛ. В тази връзка оспорваният Ревизионен акт № Р-22221420001960-091-001/15.02.2021 г., издаден от Т. Б. Г. орган - възложил ревизията, и М. С. С. - ръководител на ревизията, в оспорваната част е незаконосъобразен - постановен в противоречие с материалноправните разпоредби, и следва да бъде отменен.

По разноските:

Жалбоподателят не е представляван по делото от пълномощник и не е заявил претенция за присъждане на разноски за производството, поради което такива не следва да бъдат присъдени.

Воден от изложеното и на основание чл. 160, ал. 1 ДОПК, Административен съд София – град, III отделение, 70-състав

РЕШИ:

ОТМЕНЯ по жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], със седалище и адрес на управление: [населено място], [улица], офис 1, Ревизионен акт № Р-22221420001960-091-001/15.02.2021 г., издаден от Т. Б. Г. орган - възложил ревизията, и М. С. С. - ръководител на ревизията, В ЧАСТТА относно допълнително начислен ДДС за данъчни периоди м. 08.2019 г., м. 12.2019 г. и м. 01.2020 г. общо в размер на 63 890.45 лв. и лихва в размер 909.17 лв., на основание чл. 86, ал. 2, във връзка с чл. 25, ал. 7 и чл. 67, ал. 2 от ЗДДС, потвърдена с Решение № 722/05.05.2021 г. на директора на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите.

РЕШЕНИЕТО може да се обжалва пред Върховния административен съд в 14-дневен срок от съобщението до страните за изготвянето му и получаването на препис от съдебния акт.

СЪДИЯ: