

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 2 състав, в
публично заседание на 29.01.2026 г. в следния състав:

при участието на секретаря Ива Лещарова, като разгледа дело номер **7844** по описа за **2025** 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 „Марч Пропъртис“ ООД с ЕИК[ЕИК], представлявано от М. Д. и Ч. Ц. със седалище и адрес на управление: [населено място], ул. „Панорамен път „, 46 , чрез адв. Д. Б. от САК , срещу Ревизионен акт № Р- 22221724002643-091 -001/30.12.2024 г., издаден от Е. С. Х. - орган възложил ревизията, и М. П. Г. - Н. - ръководител на ревизията, в частта в която е потвърден с Решение №589/19.06.2025г на Директора на Дирекция „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 неправилно тълкуване на разпоредби от Закона за задълженията и договорите (ЗЗД). Жалбоподателят счита, че изводите на приходната администрация относно наличието на привидна сделка за прехвърляне на дружествени дялове, прикриваща сделка за продажба на недвижими имоти, са в противоречие с установената фактическа обстановка, с приложимите материалноправни разпоредби. Позовава се на разпоредбата на чл.10 ал.1 т.3 от ЗДДС ,според която извършването на непарична вноска в капитала на търговско дружество не е доставка на стока или услуга /от апортиращия към преобретателя/ и не може да се яви прикрита сделка, поради което и не могат да бъдат привидни сделките, свързани с изявления ,извършени пред длъжностни лица по съответния законов ред и с цел да

породят частноправни последици. Отделно от това, доколкото страните по привидната и прикритата сделка са различни, то няма основание да се твърди заобикаляне на данъчното облагане с ДДС, а от там и основание за начисляване на ДДС при апортиране на непарична вноска, съставляваща апартамент №2 и паркомясто № 1, находящи се в [населено място] ул. "А. К.", №13 от жалбоподателя към дружество в процес на учредяване - „Стевати“ ЕООД. Позовава се на Решение от 05.07.2012 по дело С-259/11 на СЕС, като сочи 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. На следващо място, се сочи, че в случая физическото лице - купувач В. К. не придобива правото на собственост върху недвижимия имот, 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. 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 правоприменик 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 ползвания 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 ползвания при изграждането им данъчен кредит, по реда на чл. 79 и 79а от ЗДДС.

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

В съдебно заседание по делото жалбоподателят се представлява от адв. Б., който твърди че в Българското позитивно право няма разпоредба, която да третира правоприменството чрез апорт или прехвърляне на дружествени дялове като облагаема доставка. Претендира разности.

Ответникът - Директор на дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ С. при Централно управление на Националната агенция за приходите, се представлява от юриск. К., която моли по аргументи изложени в решението на органа по чл.152 от ДОПК да се потвърди оспорения РА.

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

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

Със ЗВР № Р-22221724002643-020- 001/03.06.2024 г. връчена на 18.06.2024 г. по електронен път, изменена със Заповед за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/ №Р-22221724002643-020-002/12.09.2024 г. издадени от Е. С. Х., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в

дирекция „Контрол“ при ТД на НАП В., оправомощена със Заповеди №РД-01-379/04.05.2023 г. на директора на ТД на НАП С. и Ш-ЦУ-869/03.05.2023 г. и №3-ЦУ-1116/30.05.2024 г. на зам. изпълнителния директор на НАП, е възложено извършването на ревизия на „МАРЧ ПРОПЪРТИС“ ООД за определяне на задълженията за ДДС за отделните данъчни периоди от 01.12.2019 г. до 31.12.2019 г., от 01.02.2021 г. до 30.04.2021 г.; от 01.12.2021 г. до 31.12.2021 г.; от 01.11.2022 г. до 30.11.2022 г. и от 01.02.2023 г. до 31.03.2023 г.

Съставен е Ревизионен доклад /РД/ №Р- 22221724002643-092-001/02.12.2024 г., срещу който не е подадено писмено възражение.

Ревизията приключва с РА №Р-22221724002643-091 -001/30.12.2024 г., издаден от Е. С. Х. - орган възложил ревизията, и М. П. Г. - Н., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП В. - ръководител на ревизията, връчен на 06.01.2025 г. Установени са допълнителни задължения за ДДС в размер на 80 820.00 лв. На основание и по реда на чл. 175 от ДОПК във връзка с чл. 1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания /ЗЛДТДПДВ/ са начислени лихви в размер на 32 209,10 лв.

Срещу цитирания РА е постъпила жалба пред Директора на Дирекция „ОДОП“ . Със заповед № РД-04-102/09.04.2025 г. на зам.-директора на дирекция ОДОП, в условията на заместване, е спряно производството по административно оспорване на РА във връзка с образувано Тълкувателно дело №2 от 2024 г. по описа на ВАС. Срещу заповедта е постъпила частна жалба с вх. №Ж-0001-96/14.04.2025 г. по описа на дирекция ОДОП С.. С определение №20493 от 13.06.2025 г. по адм.д. №4188/2025 г. на Административен съд София-град е отменена заповедта за спиране и преписката е върната за продължаване на процесуалните действия по адм.обжалване по реда на чл.152 и сл. от ДОПК.

С Решение № 589 / 19.06.2025г на Директора на Дирекция „ОДОП“ С., РА № Р-22221724002643-091 -001 /30.12.2024 г., издаден от Е. С. Х. - орган възложил ревизията, и М. П. Г. - Н. - ръководител на ревизията, е изменен като:

- установения с РА резултат по ЗДДС за м.12,2019 г. в размер на 4 316,31 лв. е определен на 2 210,54 лв., ведно със съответните лихви в размер на 5 809,42 лв.;
- установения с РА резултат по ЗДДС за м.02.2021 г. в размер на 23 001,05 лв. е определен на 22 034,38 лв., ведно със съответните лихви в размер на 2 154,25 лв.;
- установения с РА резултат по ЗДДС за м.03.2021 г. в размер на 109 984,07 лв. е определен на 107 284,10 лв., ведно със съответните лихви в размер на 5 904,54 лв.;
- установения с РА резултат по ЗДДС за м.04.2021 г. в размер на 19 076.69 лв, е определен на 16 606,14 лв., ведно със съответните лихви в размер на 5 299,83 лв.;
- установения с РА резултат по ЗДДС за м.12.2021 г. в размер на 12 804,24 лв. е определен на 11 978.27 лв., ведно със съответните лихви в размер на 1 490,79 лв.;
- установения с РА резултат по ЗДДС за м.11.2022 г. в размер на 10 524.02 лв. е определен на 8 770,69 лв., ведно със съответните лихви в размер на 3 089,08 лв.;
- установения с РА резултат по ЗДДС за м.02.2023 г. в размер на 4 000.00 лв. е определен на 3 333,33 лв., ведно със съответните лихви в размер на 801,05 лв.;
- установения с РА резултат по ЗДДС: за м.03.2023 г. в размер на 11 886,19 лв. е определен на 9 905,16 лв., ведно със съответните лихви 2 270.39 лв.

Приел е ,че съобразно разпоредбата на чл. 25 ал. 7 от ЗДДС и предвид правилото на чл. 67, ал. 2 от ЗДДС, органите по приходите е следвало да приемат, че данъкът е включен в размера на извършените плащания, а не да начислят ДДС върху данъчната основа на издадените от дружеството фактури, които са без ДДС. Предвид това, ревизионният акт е

изменен като допълнително установените задължения за ДДС в размер на 80 820,00 лв. са определени на 67 350.00 лв.

С жалба вх.№ 18926 / 28.07.2025г по описа на АССГ е оспорен по съдебен ред РА № Р-22221724002643-091 -001 /30.12.2024 г., издаден от орган по приходите ,но при действието на чл.156 от ДОПК съдът е приел ,че се оспорва Ревизионният акт в частта, в която не е отменен,с решението на органа по чл.152 от ДОПК. В първото по делото съдебно заседание жалбоподателя не е възразил срещу така докладвания предмет на делото.

За да определи конкретните задължения по ЗДДС за периоди : от 01.12.2019 г. до 31.12.2019 г. от 01.02.2021 г. до 30.04.2021 г ; от 01.12.2021г до 31.12.2021 г. ; от 01.11.2022 г. до 30.11.2022 г. и от 01.02.2023 г. до 31.03.2023 г., в хода на ревизията органите по приходите са извършили редица процесуални действия за събиране на доказателства, подробно описани в констативната част на РД.

Основната дейност на жалбоподателя през ревизирания период е строителство на сграда, находища се в [населено място]. [улица]. Имотът и правото на строеж върху него са придобити чрез непарична вноска /апорт/ от едноличния собственик на капитала „МАРЧ КЕПИТЪЛ“ ООД. Всички първоначално извършени разходи във връзка със строителството на сградата, състояща се от 4 апартамента и 5 паркоместа са префактурирани от „МАРЧ КЕПИТЪЛ“ ООД на „МАРЧ ПРОПЪРТИС“ ООД.

Строежа се осъществява въз основа на Разрешение за строеж №03/20.01.2016 г., издадено от Столична община, район „О.“; договор за строителство и изграждане на жилищна сграда от 25.06.2018 г., сключен между „МАРЧ КЕПИТЪЛ“ ООД /възложител/ и „МАУНТЛИНК“ ЕООД . Има издадено Удостоверение за въвеждане в експлоатация №997/03.11.2022 г..

На 23.12.2019 г. между „Марч Пропъртис" ЕООД - Продавач и А. Н. Н. - Купувач е сключен Предварителен договор за покупко-продажба на дружествени дялове на дружество в процес на учредяване (стр.0264 от прил.). В предварителния договор е посочено, че:

„ Продавачът е в процес на строителство на жилищна сграда в [населено място], [улица] №13, и с оглед на това, че ще инициира процедура по чл.72, ал.2 от ТЗ и чл.123 от Наредба за водене, съхранение и достъп до Търговския регистър за оценка на собствени на „Марч Пропъртис" ООД недвижими имоти, а именно: апартамент №2 със застроена площ 146,10 кв.м. и паркомясто №1 с 12,50 кв.м., с цел апортирането им в новоучредяващо се дружество и формирането на основния капитал на новоучредяващото се дружество - " ЕООД, дяловете на което ще бъдат еднолична собственост на „Марч Пропъртис" ООД. След финализиране на апорта, Продавачът се задължава да продаде на Купувача 100% от капитала на новоучреденото дружество " ЕООД чрез прехвърляне на всички записани дялове на дружеството, а Купувачът се задължава да придобие 100% от капитала на новоучреденото дружество „....." ЕООД и да заплати цена за придобиване на дяловете в размер на 196000 евро в равностойността им в лева при фиксиран курс от 1,95583 лв. за 1 евро. Цената следва да се заплати при режим на отложено плащане за общ срок не по-дълъг от 36 месеца“.

На 22.02.2021 г. е подписано Споразумение за заместване на страна по договор (стр.0258 от прил.), съгласно което А. Н. Н. прехвърля правата и задълженията, произтичащи от Предварителния договор за покупко-продажба на дружествени дялове на В. И. К. - Поемател.

На 02.02.2023 г. между „Марч Пропъртис“ ООД - Продавач и В. И. К. - Купувач е сключено допълнително споразумение към Предварителен договор за покупко-продажба на дружествени дялове на дружество в процес на учредяване (стр.0265 от прил.). В допълнителното споразумение е посочено, че „Продавачът се задължава да продаде 100% от капитала на новоучреденото дружество „Стевати“ ЕООД, а Купувачът се задължава да придобие 100% от капитала, като заплати цена за придобиване на дяловете в размер на 206613 евро, в равностойността им в лева за сумата от 404100 лв.“.

На 21.03.2023 г. между „Марч Пропъртис“ ООД и В. И. К. е сключен Договор за продажба на дружествени дялове (стр.267 от прил.) В договора е посочено, че Продавачът - „Марч Пропъртис“ ООД е собственик на 100% от капитала на „Стевати“ ЕООД с ЕИК[ЕИК]. Капиталът на Дружеството е в размер на 404100 /Четиристотин и четири хиляди и сто/ равни дяла, всеки от които е на стойност 1 /един/ лев на обща стойност 404100 лв. /Четиристотин и четири хиляди и сто лева/. Капиталът е формиран от непарична вноска направена от едноличния собственик на „М. П.“ на основание чл.72 от ТЗ, представляваща собствен на дружеството недвижим имот - самостоятелен обект в сграда - апартамент №2 в многофамилна жилищна сграда със застроена площ на апартамента 146,10 кв.м. Купувач е В. И. К.. Съгласно чл.1, Продавачът е съгласен и продава, а Купувачът купува притежаваните от Продавача 404100 дяла с номинална стойност от 1 лев на обща стойност 404100 лв., представляващи 100% от капитала на „Стевати“ ЕООД. В чл.2 е посочено, че цената на дяловете е заплатена от Купувача преди разписването на настоящия договор и цената е платена изцяло“.

Договорът за продажба от 21.03.2023 г. е нотариално заверен на същата дата.

За проверяваните периоди от „Марч Пропъртис“ ООД са издадени 17 бр. фактури с посочено основание за нулева ставка - чл.46, ал.1, т.5 от ЗДДС, с получатели А. Н. Н. и В. И. К., подробно посочени в табличен вид в РД както и от вещото лице по ССЧЕ, назначена в съдебното производство. Видно от констатациите на последната, фактурите са включени в дневниците за продажби през данъчните периоди според датите на издаването им и са осчетоводени в хронологичните регистри, оборотни ведомости и главна книга. Осчетоводени са по Дебит сметка 411-Клиенти срещу Кредит сметка 412-Клиенти по аванси. Фактура №0000000032/21.03.2023 г. с предмет на доставка „Продажба на дружествени дялове на дружество "Стевати" ЕООД, ЕИК[ЕИК]-404100 ,с която се финализира продажбата на дружествените дялове от жалбоподателя към новосъздаденото дъщерно дружество на стойност 404100,00 лв. и „Приспаднат аванс по предварителен договор" на стойност 373343,06 лв., с обща данъчна основа 30756,94 лв. е осчетоводена както следва:

- Продажба на дружествен дял на дружеството „Стевати“ ЕООД стойност 404100,00 лв. - сумата е осчетоводена по дебита на сметка 411-Клиенти и по кредита на сметка 220-Инвестиции в дъщерни предприятия;

- Приспадане на аванс по предварителен договор на стойност -373343,06 лв. - сумата е осчетоводена с отрицателно записване по дебита на на сметка 411-Клиенти и по кредита на сметка 412-Клиенти по аванси;

Няма спор между страните ,че стойността по всяка от фактурите е платена от купувачите. При извършена насрещна проверка на „Стевати“ ЕООД от дружеството е представено обяснение, според което дейността му се състои в отдаване под наем на притежавания недвижим имот . Наемател на имота е В. К. ,която е представила договор за наем на апартамент №2 от 01.03.2023 г., сключен между нея и „СТЕВАТИ“ ЕООД /наемодател/.

Съгласно договора за наем , Наемодателят предоставя за временно и възмездно ползване апартамент в състояние на шпакловка и замазка без довършителни работи. Месечният наем е 200,00 лв., а срокът на договора е 5 години, като може да бъде подновен за допълнителен срок от 5 години, в случай, че по-късно от 3 месеца преди изтичането му никой от страните не заяви в писмен вид воля за прекратяването му. Наемателят има право за своя сметка и без да подлежат на възстановяване от страна на наемодателя, да извърши всички довършителни работи, подобрения и ремонти в апартамент, за да бъде пригоден за обитаване. Наемателят има право да извършва основен ремонт и преустройство на наетия апартамент без предварително писмено съгласие на наемодателя.

В. К. е представила обяснение, съгласно което към сключения договор за наем няма анекси и други споразумения и наетият апартамент се използва за жилище от нея и синът ѝ ,което обстоятелство се потвърждава от извършената от ревизиращите справка в регистрите на СО, че считано от 12.04.2023 г. постоянният адрес на физическото лице К. е [населено място] ул . "А. К." №13. ет. 2. Ап.2.

При така установената фактическа обстановка, ревизиращите са приели, че сделката по прехвърляне на дружествени дялове е привидна, сключена с цел отклонение от данъчно облагане и прикриваща сделката по прехвърлянето на собствеността върху недвижими имоти. Формиран е изводът, че чрез уговарянето на продажба на дружествени дялове, която сделка по смисъла на чл. 46, ад. 1, т. 5 от ЗДДС е освободена доставка, се цеди да се прикрие продажбата на недвижими имоти, която представлява облагаема доставка по смисъла на чл. 12 ал. 1. във връзка с чл. 6. ал 1 от ЗДДС. Във връзка с горното е заключено, че е налице заобикаляне на закона, тъй като чрез привидната сделка, която пряко не противоречи на закона, е целен и постигнат забранен резултат, а именно неначисляване на ДДС.

Предвид това, на основание чл. 25 ал. 2 и ал. 7 и чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС с РА е начислен ДДС в размер на 80 820.00 лв., върху стойността на върху стойността на издадените фактури и в съответния период.

При административното обжалване на РА , горестоящият административен орган – Директор на Дирекция „ОДОП“ 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 описаният в договора недвижим имот, след което да прехвърли собствеността им чрез апортиране в дружество, 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 процесния договор, същият има типичните белези на предварителен договор 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 дружество, апортна вноска на недвижимия имот в него и накрая - продажба на дяловете от това дружество, което е несъществуващо към момента на сключване на предварителният договор. Това според органа по категоричен начин показва, че желаната от страните правна последица е прехвърляне на правото на собственост върху недвижимия имот на краен купувач, независимо от начина, по който е уговорено да стане това прехвърляне. Направен е извод, че в случая не са касае за финансова сделка по прехвърляне на дружествени дялове на действащо търговско предприятие, което развива стопанска дейност и притежава активи, които при определяне на продажната цена на дяловете съвкупно да се остойностят към определен момент, а основната и единствена цел е именно прехвърлянето и придобиването на правото на собственост върху процесните недвижими имоти.

При безспорно установено основание за начисляване на ДДС, съгл. чл. 86, ал. 1 и ал. 2 от ЗДДС във връзка с чл. 25, ал. 2 и ал. 7 от ЗДДС по процесната доставка, органа по чл. 152 от ДОПК е изменил РА, тъй като е приел че размера на начисления ДДС е неправилно определен, тъй като е начислен ДДС върху данъчната основа на издадените от дружеството фактури, които са без ДДС. Органите по приходите е следвало да приемат, че данъкът е включен в размера на извършените плащания и да го приспадат т.е да не начисляват ДДС върху пълната стойност на фактурите.

Решението е връчено на ревизираното лице на 20.06.2025 г. съгласно приложено по делото удостоверение за извършено връчване по електронен път, от което е видна датата на активиране на електронната препратка /стр.21 от делото /.

Жалбата срещу РА, във връзка с която е образувано настоящото съдебно производство, е подадена чрез ответника до Административен съд София-град на 04.07.2025 г., поради което се приема, че е спазен срока по чл. 156 от

ДОПК .

Разгледана по същество жалбата е ОСНОВАТЕЛНА по следните съображения:

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.

Производството по административен ред пред директора на Дирекция „ОДОП“ С. е било спряно до произнасяне на ВАС по Тълкувателно дело № 2 / 2024 г. по описа на ВАС. Впоследствие след съдебно обжалване на заповедта за спиране е била отменена и преписката е върната за продължаване на процесуалните действия по адм.обжалване по реда на чл.152 и сл. от ДОПК. В този връзка следва да се отбележи ,че съгласно Тълкувателно решение (ТР) № 3 от 26.06.2025 г. по тълк. дело № 2/2024 г. на Общото събрание на съдиите от Първа и Втора колегия на Върховния административен съд, не е нищожен ревизионен акт, издаден в резултат на ревизия, възложена от орган по приходите – служител на една териториална дирекция на Националната агенция за приходите, определен със заповед по чл. 112, ал. 2, т. 1 ДОПК на директора на друга териториална дирекция на Националната агенция за приходите въз основа на заповеди по чл. 12, ал. 6, изр. първо ДОПК и чл. 10, ал. 9 от ЗНАП, по отношение на лице, за което съгласно правилата на чл. 8 ДОПК компетентни са органите на втората (другата) териториална дирекция. Ревизионният акт не е издаден в противоречие с разпоредбата на чл. 112, ал. 2, т. 2 ДОПК, поради което следва да се приеме, че е издаден от компетентен орган – този, който е възложил ревизията и от ръководителя на ревизията в съответствие с изискванията на чл.119 ал.2 от ДОПК.

Следователно след като ревизионният акт е издаден от компетентен орган и определя данъчни задължения за периода, за който е възложена ревизията, то не са налице пороци водещи до неговата нищожност.

Служебната проверка на съда по чл.160 ал.2 от ДОПК,не констатира допуснати съществени нарушения на процесуалните правила при издаването на оспорения пред настоящата инстанция РА.

Предмет на оспорване е Ревизионен акт ,с който на жалбоподателя е начислен ДДС за дан.периоди от 01.12.2019 г. до 31.12.2019 г.. от 01.02.2021 г. до 30.04.2021 г ; от 01.12.2021г до 31.12.2021 г. ; от 01.11.2022 г. до 30.11.2022 г. и от 01.02.2023 г. до 31.03.2023 г., в размер на 67 350.00 лв. и лихви в размер на 26819.35лв

Между страните няма спор по фактите. Безспорно е, че за горепосочените данъчни периоди дружеството „Марч Пропърти“ООД е издало 17бр фактури , с предмет авансови плащания по предварителни договори за прехвърляне на

дружествени дялове, които фактури са включени в дневниците му за продажби за съответния период.

Спорът е правен и се отнася до това дали посочените доставки са освободени такива по смисъла на чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС и чл. 45, ал. 1 от ЗДДС, на каквото основание жалбоподателят не е начислил ДДС по тях.

Съгласно чл. 12, ал. 1 от ЗДДС облагаема доставка е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл. 6 и чл. 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 от ЗДДС доставка на стока е прехвърляне на правото на собственост или друго вещно право върху стока, както и на всяко друго право на разпореждане със стоката като собственик, а стока по чл. 5, ал. 1 от ЗДДС е всяка движима и недвижима вещ, включително електрическа енергия, газ, вода, топлинна или хладилна енергия и други подобни, както и стандартният софтуер. 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 от ЗДДС. Член 25, ал. 2 от ЗДДС постановява, че данъчно събитие възниква на датата, на която собствеността на стоката е прехвърлена, а услугата е извършена. По аргумент от чл. 25, ал. 6, т. 1 от ЗДДС на датата на възникване на данъчното събитие данъкът за извършената облагаема доставка става изискуем и възниква задължение за регистрираното лице да го начисли. Съгласно чл. 25, ал. 6, т. 2 от същия закон 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 ЗДДС, 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 от 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 чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС 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 плащанията от посочените купувачи, нито по отношение на техния размер. Спорно е дали процесните доставки към тях отговарят на условията по чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС, за да се третираат като освободени такива, вкл. и авансовите плащания по тях.

Видно от съдържанието на сключеният между „Марч Пропъртис“ ООД и А. Н. Н. ,а впоследствие В. К. и „Стевати“ ЕООД договор е уговорено прехвърлянето на 100% от дружествените дялове на новоучредено от продавача дружество. В предварителният договор конкретно е индивидуализиран недвижимият имот / апартамент №2 и гараж № 1 в [населено място] район О./ , които ще бъде апортиран в новоучреденото дружество „Стевати“ЕООД .

Независимо ,че капиталът на новоучреденото дружество „Стевати“ЕООД е набран чрез апорт на един конкретен недвижими имоти, не са налице основания за третиране на сделката като такава по продажба на вещи, тъй като неговия предмет е именно дялове в дружеството .

Според клаузите на договора процесният имот стават собственост на новоучреденото дружество „Стевати“ЕООД , като липсват уговорки за последващото им прехвърляне на трети лица.

По аргумент от чл. 9 ЗЗД страните могат свободно да определят съдържанието на договора, доколкото то не противоречи на повелителните норми на закона и на добрите нрави. Предварителните договори се сключват, за да се поеме задължение в бъдеще да се постигне договорка по окончателен договор. Видно от съдържанието на сделката и ясно изразената воля на страните, договора от 23.12.2019 г има характер на предварителен по смисъла на чл. 19, ал. 1 ЗЗД. С него не се постигна забранен от закона резултат и същите не може да се приемат за нищожни поради невъзможен предмет, тъй като от същността и функциите им следва, че предварителните договори за продажба на бъдеща вещь не са нищожни. Както е възможно една бъдеща вещь да бъде продадена и договорът да е валиден и да обвързва страните независимо, че към момента на сключването му вещта не е налице, а ще бъде създадена или обособена по-късно, то така е възможно същата обвързаност да бъде постигната с предварителен договор, като окончателният бъде сключен след създаването или обособяването на вещта.

Следователно след като едноличният собственик на капитала на „Стевати“ЕООД не е придобил правото на собственост върху недвижимия имот, същият не може да бъде третиран и като купувачи по прикритата сделка.

При сключените договори за продажба предмет на транслативните сделки са съответните дружествени дялове от капитала, а не имуществото на дружеството, което стои зад него, включващо и правото на собственост върху недвижим имот. Купувачът на дружествените дялове става собственик единствено на дяловете, но не и на имуществото на дружеството, включващо и правото на собственост върху недвижимия имот. С придобиването на част или на всичките дружествени дялове за купувача се поражда членствени права в търговското дружество, но не се прехвърлят вещни права върху недвижимите и движими вещи, чийто притежател е самото дружество, в качеството му на самостоятелен правен субект.

От събраните по делото доказателства не се установява прехвърляне правото на собственост от ревизираното лице на лицата, купувачи на дружествените дялове и платци на окончателните вноски. Такива договори за продажба, в изискуемата се нотариална форма за действителност по чл. 18 ЗЗД не са сключвани, поради което едноличните собственици на капитала не могат да бъдат третираны като купувачи по прикритата сделка, която, за разлика от привидната, следва да е действителна. Само по себе си обстоятелството, че впоследствие капиталовата собственост, която съответното лице е придобило може да се превърне в обикновено право на собственост върху конкретен обект не може да бъде основание плащането за придобиването на дружествени дялове да се приеме за такова по сключване на предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот.

Данъчното третиране на авансовите плащания се базира на обоснована прогноза за характера, а от там и за данъчното третиране на бъдещата сделка. При липса на индикации, че предстои продажба във формата на нотариален акт, респ. доставка на недвижими имоти в полза на лицата, собственици на капитала, то липсва основание авансовите плащания по предварителните договори да се третират като плащания по облагаема сделка - така реш. по адм. дело № 3401/2022 г., № 11375/2018 г., по адм. д. № 6454/2020 г. и по адм. д. № 12773/2020 г.

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. Според § 48 на Решение от 03.09.2014 г. по дело С-589/12 СЕС е посочил, че 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. 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.

Същевременно, според чл. 15, § 2, б. "в" от Директива 2006/112/ЕО 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. Съгласно националното законодателство, без значение колко и какви имоти има в едно дружество, продажбата на неговите дялове/акции е освободена доставка на услуга – чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС.

С решение С-259/11 СЕС е приел, че чл. 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 т. 5, второ тире от решението изключение от това освобождаване не се прилага, когато държавата членка не е използвала възможността, предвидена в чл. 5, § 3, б. "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 § 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 VLP Group, С 4/94, Recueil, стр. I 983, точка 24 и Решение по дело SKF, посочено по-горе, точка 47/. В този смисъл, независимо какви евентуално са били първоначалните намерения на Stienstra, окончателно осъществената сделка по своя обективен характер е сделка с акции и затова трябва да се разглежда като такава, освен по изключение. ". Предвид изложеното се налага изводът, че правото на стопанските субекти да сключват договори, престациите по които предвиждат извършването на освободени доставки, не е забранено от закона, а неговото отричане противоречи на Директива 2006/112/ЕО. В разглеждания случай страните са могли да се договарят за извършване на облагаема

доставка – продажба на недвижими имоти, но не такава е тяхната воля. С решение на СЕС по дело С-259/11, в което е разгледан случай, при който целта е продажба на сгради, като пред продавача са налице две опции – да продаде сградите или дяловете в дружеството, съдът постановява, че трябва да се зачита обективният характер на сделките.

От друга страна, недопустимо е, с оглед принципът 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 изложеното дотук, съдът намира, че процесните сделки по прехвърляне на дружествените дялове представляват освободени доставки по смисъла на чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС и за същите данъчнозадължените 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 във фактурите, издадени към А. Н. Н. ,а впоследствие В. К. и „Стевати“ ЕООД за данъчен период от 01.12.2019 г. до 31.12.2019 г. от 01.02.2021 г. до 30.04.2021 г ; от 01.12.2021г до 31.12.2021 г ; от 01.11.2022 г. до 30.11.2022 г. и от 01.02.2023 г. до 31.03.2023 г., в размер на 67 350.00 лв. и лихви в размер на 26819.35лв., тъй като доставките, които документират, са освободени от облагане по силата на чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС.

Обжалваният Ревизионен акт № Р- 22221724002643-091 -001/30.12.2024 г. , издаден от Е. С. Х. - орган възложил ревизията, и М. П. Г. - Н. - ръководител на ревизията, в частта в която е потвърден с Решение №589/19.06.2025г на Директора на Дирекция „ОДОП“ С. е незаконосъобразен – постановен в противоречие с материалноправните разпоредби, и следва да бъде отменен.

При този изход от спора ,на жалбоподателя следва да се присъдят сторените по делото разноски в размер на 1569.66 евро ,съгласно списък на л.121 от

делото.

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

РЕШИ:

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р- 22221724002643-091 -001/30.12.2024 г. „ издаден от Е. С. Х. - орган възложил ревизията, и М. П. Г. - Н. - ръководител на ревизията, в частта в която е потвърден с Решение №589/19.06.2025г на Директора на Дирекция „ОДОП“ С. , с който на „Марч Пропъртис“ ООД с ЕИК[ЕИК], представлявано от М. Д. и Ч. Ц. със седалище и адрес на управление: [населено място], ул. „Панорамен път „ 46 е начислен допълнителен ДДС в размер на 67 350.00 лв. и лихви в размер на 26819.35лв., за данъчен период от 01.12.2019 г. до 31.12.2019 г. от 01.02.2021 г. до 30.04.2021 г ; от 01.12.2021г до 31.12.2021 г. ; от 01.11.2022 г. до 30.11.2022 г. и от 01.02.2023 г. до 31.03.2023 г.

ОСЪЖДА Дирекция „ОДОП“ при ЦУ на НАП С. да заплати на „Марч Пропъртис“ ООД с ЕИК[ЕИК], представлявано от М. Д. и Ч. Ц. със седалище и адрес на управление: [населено място], ул. „Панорамен път „ 46 сумата 1569.66 евро ,представляваща разноски по делото

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: