

РЕШЕНИЕ

№ 1484

гр. София, 28.02.2020 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 51 състав,
в публично заседание на 04.02.2020 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Анета Юргакиева

при участието на секретаря Светла Гечева, като разгледа дело номер **9157** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производство по чл.156 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя В. Х. А., срещу Ревизионен акт (РА) № Р-22221018003420-091-001/20.12.2018г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – [населено място], потвърден с Решение № 1090/24.06.2019г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП.

Жалбоподателят оспорва РА с твърдение за неговата незаконосъобразност поради противоречие с материалния закон. Оспорват се изводите на ревизиращите органи, че сделките по прехвърляне на дружествени дялове са привидни, сключени с цел отклонение от данъчно облагане и прикриващи сделки по прехвърляне на собствеността върху недвижими имоти. Счита се за неправилен и изводът, че предварителният договор е с невъзможен предмет и че противоречи на Закона за задълженията и договорите (ЗЗД). Сочи се, че същото правоотношение по продажба на дружествените дялове от новоучреденото дружество [фирма] на В. М. е било предмет на разглеждане и в РА № Р-22221017002134-091-001/18.12.2017г., с който е доначислено ДДС върху получените авансови плащания от физическото лице, като се изтъква, че този РА е бил отменен като незаконосъобразен с окончателно решение на ВАС. Излага доводи, че е недопустимо въз основа на идентична фактическа обстановка и със същите правни изводи да се доначислява ДДС, но този път върху полученото окончателно плащане при прехвърляне на дружествените дялове. Относно

фактура № 0...58/21.02.2018г. с предмет „продажба на дружествени дялове“ и получател [фирма] се посочва, че изложените мотиви в обжалвания РА и решението на директора на Дирекция „ОДОП“ са неотнормими, тъй като няма сключен предварителен договор, касаещ покупко-продажба на дялове на дружество, което още не е учредено, няма извършени авансови плащания, за които да се твърди, че са платени за извършена строителна услуга, няма и купувач на дяловете – физическо лице, а е налице обикновен договор за покупко-продажба на дружествени дялове между [фирма] като продавач и [фирма] като купувач, поради което според жалбоподателя липсват адекватни мотиви за извършеното доначисляване на ДДС по тази сделка. Развити са съображения, че органите по приходите нямат право по ЗДДС да обявят сделките за привидни и да начислят данъка съобразно прикритите такива. Позовава се на Решение на СЕО от 03.07.2006г. по дело С-440/04 и Решение на СЕО от 27.09.2007г. по дело С-409/04. Исква от съда да отмени изцяло оспорения РА като незаконосъобразен. В проведените по делото съдебно заседание жалбоподателят чрез адв. К. и адв. Л. поддържа жалбата и моли тя да бъде уважена. Претендира присъждане на разноски. Представя писмени бележки.

Ответникът - Директорът на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез пълномощника юрк. М., оспорва жалбата, като моли тя да бъде отхвърлена и да му бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение. Административен съд С.-град, като взе предвид доводите на страните и обсъди събраните по делото доказателства, и като направи служебна проверка за законосъобразност на акта съгласно чл.160, ал.2 ДОПК, намира за установено следното:

Жалбата е подадена в рамките на срока за съдебно обжалване на РА от надлежна страна, поради което се явява процесуално допустима.

От фактическа страна се установява следното:

Ревизионното производство е образувано със Заповед №Р-22221018003420-020-001/13.06.2018 г. за възлагане на ревизия (ЗВР), изменена със Заповед №Р-22221018003420-020-002/17.09.2018 г., и двете издадени от Б. Н. Н., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., с която е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за периодите от 01.02.2018 г. до 30.04.2018 г. ЗВР е връчена на 18.06.2018г. по електронен път.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221018003420-092-001/30.10.2018 г., който е връчен по електронен път на 30.10.2018 г. Срещу РД е подадено писмено възражение, което е преценено за неоснователно.

Ревизията приключва с РА №Р-22221018003420-091-001/20.12.2018 г., издаден от Фиданка С. Й., на длъжност началник сектор „Ревизии“ при ТД на НАП С., действаща като орган, възложил ревизията съгласно Заповед №РД-01-2257/07.12.2018 г. на директора на ТД на НАП С., и М. Т. Ф., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С., определена за ръководител на ревизията. РА е връчен на 06.01.2019 г. по електронен път. С оспорения РА е установен резултат за периода ДДС за възстановяване в общ размер на 5 876,57 лв., при деклариран резултат за същия период - ДДС за възстановяване в размер на 85 154,94 лв. Разликата в размер на 79 278,37 лв. произтича от начислен ДДС в размер на 75 788,42 лв. на основание чл. 25, ал. 7 от ЗДДС и лихви за забава в общ размер на 3 849,95 лв.

РА е обжалван по административен ред с жалба вх. №53-06-502/16.01.2019 г. по регистъра на ТД на НАП и вх. №23-22-134/23.01.2019 г. по регистъра на дирекция ОДОП С.. С Решение № 1090/24.06.2019г., издадено след сключване на споразумение по чл. 156, ал. 7 от ДОПК за продължаване на срока за произнасяне по жалбата, директорът на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП е потвърдил ревизионния акт.

Извършените от ревизиращите органи процесуални действия и направените от тях констатации и изводи са следните:

На ревизираното лице е връчено Искане за представяне на документи и писмени обяснения от задължено лице /ИПДПОЗЛ/ №Р-22221018003420-ПРД-002-И/27.06.2018 г., с което са изискани счетоводни, търговски и банкови документи, касаещи ревизирания период. В отговор са представени документи с вх. №Р-22221018003420-ПРД-001-И/26.07.2018 г., вх. №Р-22221018003420-ПРД-002-И/26.07.2018 г. и вх. №Р-22221018003420-ПРД-003-И/27.06.2018 г.

Извършени са насрещни проверки, както следва: на доставчиците [фирма] и [фирма] и на клиентите [фирма] и В. И. М..

Извършен е преглед на първични счетоводни документи, хронологични справки и ведомости на дружеството на адреса на счетоводната къща „Ж.“, за което е съставен Протокол обр. Кд-73 № 1252346/18.09.2018 г.

През ревизирания период дружеството е извършвало строителни дейности във връзка с изграждане на жилищен комплекс „Т. Р.“. За построяването на обекта получава доставки на услуги и стоки, за които е упражнило право на приспадане на данъчен кредит.

През ревизираните периоди [фирма] е декларирало извършени освободени доставки с предмет „продажба на дружествени дялове“, за които е издало фактури без начислен ДДС.

В хода на ревизията дружеството е представило договор от 21.02.2018 г. , съгласно който [фирма] прехвърля на [фирма] собствеността на 293 300 дяла по 1 лев всеки един, или 100% от капитала на [фирма] при цена по номинал или цена в размер на 293 300 лева.

[фирма] е представило обяснителна записка, съгласно която е правоприемник на дялово участие в размер на 293 300 лв. от прехвърлител [фирма], с което увеличава капитала си. Увеличението на записаните дялови вноски, с които се увеличава капитала на [фирма] представлява непарична вноска на недвижими имоти, както следва: самостоятелен обект в сграда 13, секция Е, етаж, апартамент 3 със застроена площ 172,77 кв. м. и самостоятелен обект, представляващ подземен гараж №Г2 е със застроена площ 27,5 кв. м.

От [фирма] през м. 02.2018 г., са издадени 4 фактури към [фирма], от които три са с предмет –услуга и фактура №58/21.02.2018 г. с предмет – продажба на дружествени дялове на стойност 293 374,50 лв. [фирма] е регистрирано по ЗДДС. Дружеството е включило в дневника за покупки и СД в съответния данъчен период.

В хода на ревизията е представен и договор за прехвърляне на дружествени дялове с дата 09.03.2018 г., съгласно който [фирма], в качеството на собственик на 390 000 дяла по един лев всеки от капитала на [фирма], ЕИК[ЕИК] продава, както следва: на В. И. М. 195 000 дяла по 1 лев, всеки, равняващи се на 195 000 лева или 50% от капитала на [фирма], и на А. П. М. - 195 000 дяла по 1 лев всеки, равняващи се на 195

000 лева или 50% от капитала на [фирма]. Общата продажна цена за всички 390 000 дяла е 275 000 евро, като сумата е платена изцяло по банкова сметка преди подписване на договора. Договорът е сключен в изпълнение на подписан между [фирма] и В. И. М. предварителен договор от 01.07.2016 г. за изграждане на недвижим имот и покупко-продажба на дялове на дружеството -собственик на същите имоти.

При извършената насрещна проверка в хода на ревизия на В. И. М. са представени копие от фактура №60/08.03.2018 г. с получател В. И. М. и издател [фирма], с предмет на доставката: продажба на дружествени дялове на обща стойност в размер на 161 356,00 лева; копие от Договор за прехвърляне на дружествени дялове от дата 09.03.2018 г., Декларация от В. И. М., с която декларира, че начина на калкулиране на цената на доставката е на база предложение от страна на продавача [фирма].

Ревизиращият екип е приел, че сделките по прехвърляне на дружествени дялове са в хипотезата на привидни сделки, сключени с цел отклонение от данъчното облагане и прикриващи сделката по прехвърлянето на собствеността върху недвижими имоти. Формиран е извод, че чрез уговарянето на продажба на дружествените дялове, която сделка по смисъла на чл.46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС представлява освободена доставка, се цели да се прикрие продажбата на недвижими имоти, която представлява облагаема доставка по смисъла на чл. 12, ал. 1, във връзка с чл. 6, ал 1 от ЗДДС. Органът по приходите е приел, че е налице заобикаляне на закона, тъй като чрез поредицата от сделки, които пряко не противоречат на закона, се цели постигане на забранен резултат, а именно неначисляване на ДДС. В този смисъл се приема, че в случая договорите са сключени по начин и форма, които съзнателно са насочени към пораждаване на правни последици, водещи до неначисляване на ДДС.

Прието е, че в действителност се извършва продажба на недвижим имот и поради това на основание чл. 25, ал. 7 от ЗДДС за ревизираното дружество е възникнало задължение за начисляване на ДДС на датата, на която е получило плащането, до размера на същото. За получените плащания в общ размер на 454 730,50 лв. е начислен ДДС в размер на 75 788,42 лв., в т.ч. ДДС в размер на 48 895,75 лв. за данъчен период м. 02.2018 г. за продажбата на дружествени дялове на [фирма], и ДДС в размер на 26 892,67 лв. за данъчен период м. 03.2018 г. за продажбата на дружествени дялове на В. И. М..

Като доказателства по делото са приети административната преписка и представени от жалбоподателя писмени доказателства.

При така установеното от фактическа страна съдът формира следните правни изводи
Жалбата е подадена в срок и е допустима, а разгледана по същество е основателна.

Съгласно чл. 119, ал. 2 от ДОПК, ревизионният акт се издава от органа, възложил ревизията, и от ръководителя на ревизията. В случая ЗВР е издадена от Б. Н. Н., определен да изпълнява функциите на компетентен орган по чл.112, ал.2,т.1 от ДОПК съгласно Заповед № РД – 01-803/07.06.2017г., а за ръководител на ревизията е определена съгласно ЗВР М. Т. Ф.. Предвид прекратяването на служебното правоотношение на Б. Н. Н., обжалваният РА е издаден от Фиданка С. Й., действаща като орган, възложил ревизията, въз основа на изрично оправомощаване съгласно Заповед №РД-01-2257/07.12.2018 г. на директора на ТД на НАП С., и от М. Т. Ф. - ръководител на ревизията. С оглед на това съдът намира, че РА е издаден от компетентен орган. Спазена е в предвидената в чл. 120, ал. 1 от ДОПК форма и не се констатира допуснати съществени нарушения на административнопроизводствените правила.

Спорът е относно приложението на материалния закон и се свежда до това законосъобразно ли органите по приходите са начислили ДДС за извършените доставки по фактура № 58/21.02.2018г., издадена на [фирма], и по фактура № 60/08.03.2018г., издадена на В. И. М.. Предмет и на двете фактури е продажбата на дружествени дялове – в единия случай (фактура № 58) са прехвърлени дялове от капитала на [фирма], а в другия случай (фактура № 60) са прехвърлени дялове от капитала на [фирма].

Според съда отговорът на този въпрос е отрицателен.

Съгласно чл.6, ал.1 от ЗДДС прехвърлянето на право на собственост или друго вещно право представлява доставка, а съгласно чл.12, ал.1 ЗДДС облагаема е всяка доставка на стока или услуга по смисъла на чл.6 или чл.9.

Съгласно чл.46,ал.1,т.5 от ЗДДС освободени доставки са сделките, включително договарянето, свързани с дружествени дялове .

Тезата на органите по приходите е, че процесните фактури са издадени за облагаеми доставки по прехвърляне на собственост върху недвижими имоти, прикрити чрез привидни продажби на дружествени дялове.

Относно фактура № 58/21.02.2018г., издадена на [фирма], тази теза е напълно необоснована, доколкото се основана единствено на предположения и произволни съждения. По процесната фактура е налице договор за прехвърляне на дружествени дялове с извършено по него еднократно плащане. Споделят се доводите в жалбата, че на практика за тази сделка липсват адекватни мотиви за извършеното начисляване на ДДС, тъй като няма изложени никакви конкретни съображения за твърденията за наличие на привидна и прикрита сделка, съответно за третирането на доставката като облагаема. В самия договор за продажба на дружествени дялове няма нищо, което да го отличава от всеки друг договор за прехвърляне на дялове. Доколкото не се установява наличието на предварителен договор, нито на авансови вноски, няма данни и за последващо прехвърляне на собствеността върху недвижимия имот, изложените от ревизиращите органи мотиви в тази връзка са неотнормисими за тази сделка. Налага се извод, че единственото основание на ревизиращите да твърдят, че сделката е симулативна, е обстоятелството, че дружеството, от капитала на което са прехвърлените дялове, притежава недвижими имот. Този извод обаче е несъответен на материалния закон, доколкото ЗДДС не предвижда изключение от правилото, че сделките с дружествени дялове са освободени, т.е. тази категория сделки са освободени независимо от това дали в капитала на търговските дружества, чиито дружествени дялове се прехвърлят, са включени недвижими имоти. С оглед на това и тъй като твърдението на ревизиращите органи за наличие на симулативна сделка не се основава на никакви обективни данни, следва да се приеме, че процесната фактура действително документира освободена, а не облагаема доставка и извършеното с РА начисляване на ДДС по нея е законосъобразно.

Не могат да бъдат споделени и изводите на органите по приходите относно доставката, във връзка с която е издадена фактура № 60/08.03.2018г. Безспорно е, че с договор от 01.07.2016г. между [фирма], наричан в договора продавач, и В. И. М. като купувач, е сключен предварителен договор, по силата на който продавачът се задължава да осигури изграждането и косвено (посредством прехвърляне на собствеността върху дружество, което ще се легитимира като собственик) да прехвърли на купувача посочените в договора обекти. Според чл.1, ал.4 на договора, след завършване на сградата, в която се намират обектите, продавачът следва да

извърши апорт в новоучредено дружество, в което да внесе като уставен капитал правото на собственост върху посочените обекти, а купувачът се задължава да придобие 100% от капитала на това новоучредено дружество.

Впоследствие продавачът по предварителния договор е учредил [фирма] с капитал в размер на 390 000 лв, формиран чрез непарична вноска – описаните в него недвижими имоти. С договор от 09.03.2018г. [фирма] е продала на В. И. М. 195000 дяла, равняващи се на 195 000 лева или 50 на сто от капитала на [фирма].

Твърдението на органите по приходите е, че с така описания механизъм на поредица от правни сделки се прикрива покупко-продажбата на недвижим имот от дружеството – жалбоподател на В. М. с цел избягване начисляването на ДДС. Тази теза обаче не би могла да бъде споделена.

На първо място, в резултат на сключения договор за прехвърляне на дружествени дялове не се променя собствеността върху недвижимите имоти. Същите остават собственост на търговското дружество, в капитала на което същите са апортирани. Обстоятелството, че физическото лице е придобило дялове от капитала на това търговско дружество всъщност не означава, че същото е титуляр на правото на собственост върху недвижимите имоти. Доколкото собствеността продължава да е на дружеството, в капитала на което са апортирани недвижимите имоти, физическото лице няма никакви вещни права спрямо тези имоти, в това число не може да упражнява разпоредителни правомощия по отношение на тези имоти. След като физическото лице не е придобило правото на собственост върху недвижимите имоти, то не може да бъде третирано и като купувач по прикритата сделка. От друга страна, няма как и жалбоподателят да прехвърли право на собственост върху недвижимия имот, с което да се осъществи твърдяната прикрита сделка, тъй като той самият не се явява собственик след апортирането на имотите в [фирма]. Следователно, нито продавачът по твърдяната от органите по приходите прикрита сделка може да прехвърли права, каквито няма, нито купувачът е придобил права на собственик в резултат на такава сделка.

На следващо място, неоснователно органите по приходите твърдят, че е налице заобикаляне на закона, което цели постигането на противоположен резултат - неплащане на ДДС. Системата на облагането с ДДС има ясно определени правила, като целта е да бъде обложена всяка доставка, при което тежестта на данъка се понася от крайния потребител. Данъкът, който се дължи при осъществяването на облагаема доставка, ще бъде дължим тогава когато такава доставка бъде осъществена. Тъй като дружеството, в което са апортирани недвижимите имоти, е регистрирано по ЗДДС, ако активът бъде предмет на последващи облагаеми доставки, ще се дължи ДДС. Ако това дружество не осъществява облагаеми сделки, то оборотът му ще падне под законоустановения праг и то ще бъде дерегистрирано по ЗДДС, а върху стойността на актива ще се начисли ДДС съобразно чл.111 ЗДДС. Както е посочил и жалбоподателят, до заплащане на ДДС ще се достигне дори когато търговските дружества бъдат прекратени. От друга страна, органите по приходите не са обосנוвали по какъв начин жалбоподателят евентуално се облагодетелства от неначисляването на ЗДДС, като не се твърди наличие на данъчна измама и ощетяване на бюджета. При това положение, не може да се

приеме, че е налице заобикаляне на закона чрез избягване плащането на ДДС.

Основателни са и оплакванията на жалбоподателя за нарушаване принципа за некумулятивност на данъка, тъй като като последица от РА се явява само начисляването на данъка, а липсва втория елемент от механизма на ДДС – данъчния кредит.

С оглед на изложеното, съдът приема, че процесните фактури документират освободени, а не облагаеми доставки, както неправилно са приели ревизиращите органи, поради което извършената от тях корекция за съответните данъчни периоди в резултат на начисляването на ДДС по тях е незаконосъобразна. В същия смисъл е и Решение № 3882 от 18.03.2019г. по адм.д. № №11375/2018г. на ВАС, с което е отменен РА № Р-22221017002134-091-001/18.12.2017г., издаден на жалбоподателя, в който са направени същите изводи и са изложени идентични мотиви като тези в настоящия РА, във връзка с извършените авансови плащания по предварителния договор между [фирма] и В. И. М. за процесните недвижими имоти.

Оспореният РА следва да бъде отменен и на жалбоподателя да се присъдят направените по делото и своевременно претендирани разноски по делото в размер на 50 лева за държавна такса.

Така мотивиран и на основание чл.160, ал.1 и чл.161, ал.1 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, Административен съд София – град, III отделение, 51 състав

Р Е Ш И :

ОТМЕНЯ Ревизионен акт № Р-22221018003420-091-001/20.12.2018г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП – [населено място], потвърден с Решение № 1090/24.06.2019г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП, с който са установени задължения на [фирма] в общ размер на 79 278,37 лв., от които ДДС в размер на 75 788,42лв. и лихва в размер на 3 849,95лв.

ОСЪЖДА Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" - С. при ЦУ на НАП да заплати на [фирма] сумата от 50 лева (петдесет лева) разноски по делото.

Решението може да бъде обжалвано с касационна жалба пред Върховния административен съд, в 14-дневен срок от съобщаването на страните за неговото изготвяне.

СЪДИЯ: