

# РЕШЕНИЕ

№ 5039

гр. София, 29.09.2020 г.

## В ИМЕТО НА НАРОДА

**АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 4 състав,**  
в публично заседание на 21.07.2020 г. в следния състав:

**СЪДИЯ: Ирина Кюртева**

при участието на секретаря Росица Б Стоева, като разгледа дело номер **3631** по описа за **2020** 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-22221019002666-091-001 от 20.12.2019 г, издаден от органи по приходите при ТД на НАП – [населено място], потвърден с Решение № 447/23.03.2020г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП, с който на дружеството са установени допълнителни задължения общо в размер на 305 793,70 лв., в т.ч. за данък върху добавената стойност (ДДС) по ЗДДС - главница в размер на 246 924,34 лв. и лихви в размер на 26 416,35 лв. за периода 01.05.2018г. - 28.02.2019г., както и задължения за корпоративен данък(КД) по ЗКПО - главница в размер на 29 512,45 лв. и лихви в размер на 2 940,56 лв. за периода 01.01.2017г. - 31.12.2018г.

Жалбоподателят оспорва РА с твърдение за неговата незаконосъобразност поради противоречие с материалния закон и съществени нарушения на административно производствените правила. Твърди липса на материална компетентност на лицето, възложило извършването на ревизията по смисъла на чл.119, ал.2 ДОПК, обуславящо нищожността на РА. В частта на установените задължения по ЗКПО се позовава на нарушение на чл.23,ал.2, т.1, във вр. с чл.26, ал.1, т.1 ЗКПО, като оспорва аргументите в РА, че липсва пряка и непосредствена връзка между ползването на процесните три автомобила и икономическата изгода за жалбоподателя, както и твърдението че същите не са ползвани в икономическата дейност на дружеството. В частта на

установените задължения по ЗДДС оспорва 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. Твърди, че РА и решението са постановени в противоречие с влязлото в сила решение на ВАС №3882 от 18.03.2019г. по адм.дело №11375/2018г., което е постановено при еднаква фактическа обстановка, но за друг данъчен период. Оспореният РА е постановен в нарушение на чл.20 ЗЗД, чл.6, чл.12 ЗДДС и чл.128 ЗДДС. Развиват се доводи, че е налице противоречие с принципа на справедливото еднократно облагане, както и несъответствие между изложените фактически обстоятелства и направените правни изводи. Моли за отмяна на оспорения акт.

В съдебно заседание, жалбоподателят се представлява от адв. Л., която поддържа жалбата. Претендира разноски по делото съобразно представен списък по чл.80 ГПК. Представя подробна писмена защита.

Ответникът - Директорът на Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика"-гр.С. при ЦУ на НАП, чрез пълномощника юрк. С., оспорва жалбата, като моли тя да бъде отхвърлена и да му бъде присъдено юрисконсултско възнаграждение. Софийска градска прокуратура, редовно призована, не се представлява.

Административен съд София-град, като взе предвид доводите на страните и обсъди събраните по делото доказателства, намира за установено от фактическа страна следното:

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

Ревизионното производство е образувано със Заповед №Р-22221019002666-020-001/24.04.2019 г., връчена на 07.05.2019 г., последователно изменена със Заповед №Р-22221019002666-020-002/01.07.2019 г., връчена на 03.07.2019 г. и Заповед №Р-22221019002666-020-003/01.08.2019 г., връчена на 01.08.2019 г., всички издадени от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С., определена 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-01-803/07.06.2017 г. на директора на ТД на НАП С.. Със ЗВР е възложено извършването на ревизия на [фирма], за определяне на задълженията по ЗДДС за периодите от 01.05.2018 г. до 28.02.2019 г., както и на задълженията за корпоративен данък (КД) и данък върху доходите на чуждестранни юридически лица за периодите от 01.01.2017 г. до 31.12.2018 г.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад (РД) №Р-22221019002666-092-001/18.11.2019 г., връчен на 21.11.2019 г., с който е направено предложение за установяване на задължения за ревизираните видове данъчни задължения и периоди. Ревизираният субект е упражнил правото си по чл. 115, ал. 5 от ДОПК, като е подал срещу РД писмено възражение с вх. №53-00-2177#7 от 03.12.2019 г., с приложени доказателства. Възраженията са преценени от издателите на РА като неоснователни.

Ревизията приключва с РА №Р-22221019002666-091-001 от 20.12.2019 г., издаден от М. А. К., на длъжност началник сектор „Ревизии“ в дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. – орган, възложил ревизията, и М. В. И., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. – ръководител на ревизията. РА е връчен на 31.12.2019

г. Като краен резултат от проведеното ревизионно производство на дружеството са установени задължения за довносяне общо в размер на 305 793,70 лв., в т.ч., както следва: ДДС в размер на 246 924,34 лв., лихви ДДС в размер на 26 416,35 лв., КД в размер на 29 512,45 лв. и лихви КД в размер на 2 940,56 лв. С РА са изменени резултатите по ЗДДС за всички 10 данъчни периоди от м. 05.2018 г. до м. 02.2019 г.), както и са извършени корекции на декларираните данни и задължения за КД по ЗКПО за двете финансови години (2017 г. и 2018 г.), включени в обхвата на ревизията. В посочените части РА е предмет на спор.

РА е обжалван по административен ред с жалба вх. №53-06-330/14.01.2020 г. по регистъра на ТД на НАП. С Решение № 447/23.03.2020г., директорът на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП е потвърдил ревизионния акт, като е оставил без разглеждане жалбата в частта ѝ относно задължения за данък върху доходите на чуждестранни юридически лица за периода от 01.01.2017г. до 31.12.2018г. поради липса на правен интерес и е прекратил в тази част производството.

С цел установяване на факти и обстоятелства от значение за данъчното облагане на ревизираното дружество, в хода на ревизията са предприети редица процесуални действия за събиране на доказателства. Предприетите действия и събрани доказателства са отразени в констативната част на РД, който по силата на чл. 120, ал. 2 от ДОПК, е неразделна част от оспорвания РА. Извършени са проверки за относими данни в информационния масив на НАП.

На основание чл. 37, ал. 3, чл. 53 и чл. 56, ал. 1 от ДОПК, на 05.06.2019 г. и на 11.10.2019 г., на жалбоподателя са връчени две Искания за представяне на документи и писмени обяснения (ИПДПОЗЛ) №Р-22221019002666-040-001 от 05.06.2019 г. и №Р-22221019002666-040-002/07.10.2019 г. В отговор по електронен път са представени документи съответно на 03.07.2019 г. и на 25.10.2019 г., които са отразени и коментирани в РД. Извършен е преглед на първични счетоводни документи, хронологични справки и ведомости на дружеството на адреса на счетоводната къща „Ж.“, за което е съставен Протокол №1623123/ 16.08.2019 г.

На основание чл. 37, ал. 5 от ДОПК са изпратени седем искания и са получени отговори, описани на стр. 4-5 в РД, за представяне на документи, сведения, данни в електронен вид, носители на информация, справки, документи, книжа, до: [фирма], с ЕИК[ЕИК], [фирма] с ЕИК[ЕИК] и [фирма] с ЕИК[ЕИК] - доставчици на комунални услуги за обектите в изградения от жалбоподателя комплекс; до СТОЛИЧНА ОБЩИНА с ЕИК[ЕИК] – относно декларираните данни и платени местни данъци и такси за обектите в комплекса; както и до СДВР с ЕИК[ЕИК], относно предоставяне на информация за регистрирани преминавания на държавната граница на Република България за периода от 01.01.2017 г. до 28.02.2019 г. на три наети от жалбоподателя МПС – луксозни леки автомобили: А. RS 7 S. с регистрационен номер /рег. №/ S-HP 605; А. SQ7 с рег. №S-HP 436 и А. R8 C. V10 PLUS 5.1 FSI Q. с рег. №S-HP 610, като се конкретизира ГКПП и датите на влизане и излизане, и се идентифицират водачите на автомобилите към момента на преминаванията с три имена и ЕГН.

В хода на ревизионното производство са представени договори за наем, сключени между [фирма] и чуждестранно лице – ЕТ "Е." (старо наименование) „Е.Н. А. е. К." с VAT DE210201519 за което е изплащано регулярно доход от източник в страна. Обект на сделката са леки, луксозни МПС. Същите са отдадени под наем на ревизираното

лице, което в своите обяснения твърди, че наетите МПС не се използват за лична употреба, тъй като управителят притежава лично МПС, ползвано от цялото семейство и това не налага използването на наетите МПС за лични нужди. За тези МПС се отчита всякакъв вид разход за поддръжка, с изключение на гориво.

Установено е, че през ревизираните периоди жалбоподателят извършва инвестиционна дейност и изграждане на жилищен комплекс „Т. Р.“ в [населено място], район „В.“, местност „Г. глава“, [улица]. Основен изпълнител на строителните дейности е [фирма] с ЕИК[ЕИК], с което ревизираното дружество има сключен Договор за строителство от 15.04.2015 г. за цялостно изграждане на жилищен комплекс „Т. Р.“, с договорено максимално възнаграждение в размер на 12 457 000,00 лв. (без ДДС). Земята е апортирана в капитала на самото дружество. Към момента на ревизията дружеството не притежава апартаменти, които да са заприходени като стоки. Констатирано е, че през ревизираните периоди дружеството е декларирало освободени доставки по смисъла на чл.46, ал.1, т.5 ЗДДС с предмет на доставката „аванс за продажба на дружествени дялове“, за които е издало фактури без ДДС. Органите по приходите са изискали и анализирали представените доказателства досежно извършените доставки с оглед установяване дали същите попадат в обхвата на освободените доставки по смисъла на чл.46 ЗДДС и дали са основанията за неначисляване на ДДС.

През процесните периоди, жалбоподателят е сключил предварителни договори за изграждане на недвижими имоти и покупко-продажба на дялове на дружество-собственик на същите имоти, както следва:

-Договор от 11.11.2015г. с купувач М. И. Ч., по силата на който жалбоподателят се задължава да осигури изграждането и да прехвърли косвено на купувача посредством прехвърлянето на 100% от капитала на дружеството, в което са апортирани имотите и което ще се легитимира като собственик, недвижимите имоти, описани в чл.1.; Анекс от 05.06.2018 г., в който на основание чл. 15, ал. 2 от договора от 11.11.2015 г. и след като страните са взели предвид волята на М. И. Ч. да бъде заменена като страна по договора от нейния син – И. В. Ч., с който страните констатираат, че в изпълнение задълженията си по договора, [фирма] е учредил еднолично дружество с ограничена отговорност [фирма] с ЕИК[ЕИК], чийто капитал е формиран чрез апортна вноска на недвижимите имоти по основния договор; Договор от 05.06.2018 г. за прехвърляне в полза на посоченото ФЛ на собствеността на дяловете си от капитала на [фирма] – 606 600 дяла по 1 лев всеки един, или 100% от капитала, при цена по номинал или цена в размер на 606 600,00 лв. Издадена е ф-ра №[ЕГН]/06.06.2018 г. на стойност 101 703,16 лв., с предмет -продажба на дружествени дялове.;

-Предварителен договор за изграждане на недвижим имот и покупко продажба на дялове на дружество – собственик на същите, сключен на 16.12.2016г. с Р. Г. А., с който жалбоподателят се задължава да осигури изграждането и да прехвърли косвено на купувача посредством прехвърлянето на дружеството, в което са апортирани имотите и което ще се легитимира като собственик на недвижимите имоти, описани в чл.1.; Договор за прехвърляне на дружествени дялове от 20.08.2018 г., по силата на който, [фирма], прехвърля на посоченото лице собствеността на дяловете си от капитала на [фирма] с ЕИК[ЕИК] - 568 800 дяла по 1 лев всеки или 100% от капитала, като общата продажна цена за всички продаваеми 568 800 дяла е 300 000,00 евро. ; Издадена е ф-ра №[ЕГН]/20.08.2018 г. на стойност 108 054,90 лв., с предмет - продажба на дружествени дялове, с получател Р. Г. А..

-Предварителен договор от 28.06.2016г. за изграждане на недвижим имот и покупко продажба на дялове на дружество – собственик на същите, сключен с М. Д. С. при горепосочените условия; Договор от 16.10.2018 г. за прехвърляне на дружествени дялове, по силата на който жалбоподателят прехвърля на посоченото лице собствеността на дяловете си от капитала на [фирма] с - 591 800 дяла по 1 лев всеки или 100% от капитала, като общата продажна цена за всички продаваеми 591 800 дяла е 363 000,00 евро. Издадени са 3 бр. фактури- ф-ра №[ЕГН]/19.07.2018 г. на стойност 142 178,40 лв.; ф-ра №[ЕГН]/13.08.2018 г. на стойност 53 700,00 лв. и ф-ра № [ЕГН] от 05.10.2018 г. на стойност 158 909,16 лв., възлизащи общо на стойност 354 787,56 лв., всички с предмет продажба на дружествени дялове с получател М. Д. С..

-Договор от 17.12.2018 г., по силата на който [фирма], прехвърля на [фирма] собствеността на дяловете си от капитала на [фирма] - 355 002 дяла по 1 лев всеки или 100% от капитала, като общата продажна цена за всички продаваеми дялове е 350 000,00 лева и Договор от 17.12.2018 г., по силата на който [фирма], прехвърля на посоченото ЮЛ собствеността на 353 702 дяла по 1 лев всеки или 100% от капитала на [фирма] с ЕИК[ЕИК], като общата продажна цена за всички продаваеми дялове е 350 000,00 лв. Издадени са две фактури: ф-ра №[ЕГН]/17.12.2018 г. и ф-ра №[ЕГН] от 17.12.2018 г., всяка на стойност по 350 000,00 лв. и двете с предмет - продажба на дружествени дялове и получател [фирма].

Договорите за прехвърляне на дружествени дялове са със съответната нотариална заверка на подписи и съдържание, извършена на датата на която са сключени и са надлежно вписани в Търговския регистър. Не е спорно, че дружествените дялове са формирани от апортни вноски на апартаменти от [фирма] в капитала на новоучредените дружества, като впоследствие дяловете са прехвърлени на посочените лица.

Ревизиращият екип е приел, че сключените договори съдържат в себе си три различни престации - изграждането на недвижими имоти, апортирането им в дружества, които към момента на сключването на договорите са неучредени, поради което и несъществуващи, и продажбата на дялове е от несъществуващи към момента на сключването им дружества. Направен е извод, 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 пораждане на правни последици, водещи до неначисляване на ДДС. От представените в хода на ревизията първични документи и счетоводни регистри, отразяващи доставките, свързани с тези договори е установено, че договорите на практика са за плащания за придобиване на недвижими имоти. За получените

плащания, ревизираното лице не е начислило ДДС по реда на чл. 25, ал. 7 от ЗДДС. Същевременно за всички разходи, свързани пряко с изграждането на недвижимите имоти [фирма] е упражнило право на приспадане на данъчен кредит. Към датата на получаване на плащанията, същите са изцяло обвързани с финансиране на изграждането на недвижимите имоти, обект на последваща доставка. Относно издадените фактури за продажба на дружествените дялове в [фирма] и [фирма], не са сключени предварителни договори, а за придобиване на дяловете получателят е финансиран чрез банков кредит. Органът е приел, че от формална страна, в тези случаи са налице известни елементи на разлика в организацията и документалното оформяне на поредицата от търговски сделки, което изчерпателно е отразено при описание на фактическата обстановка в мотивите на РД, систематично посочени в решението. Решаващият орган приема, че формираните крайни заключения на органите по приходите напълно обективно включват и тези случаи, т. к. по същество чрез организираната търговска схема основната цел на тези сделки очевидно е именно възмездно придобиване собствеността върху недвижимите имоти, без за това да бъде платен дължимият ДДС. В подкрепа на горното е обстоятелството, че финансирането на тези две сделки е осъществено посредством отпуснат банков заем на получателя. Решаващият орган се е позовал и на разпоредбата на чл. 128 от ЗДДС, когато основната доставка се съпътства от друга доставка и плащането е определено общо, приема се, че е налице една основна доставка, в случая изграждане и прехвърляне на собствеността върху недвижим имоти, което е облагаема доставка за целите на ЗДДС, а съпътстваща е учредяване на дружество и прехвърляне на дялове, което е освободена доставка, Прието е в РА, 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 е доначислен ДДС за съответните спорни 4 данъчни периоди: за м. 07.2018 г. – в размер на 40 646,93 лв. ; за м. 08.2018 г. – в размер на 26 959,15 лв., за м. 10.2018 г. – в размер на 26 484,87 лв. и за м. 12.2018 г. – в размер на 116 666,66 лв.

Освен това, на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС, за всички 10 ревизирани данъчни периоди (от м. 05.2018 г. до м. 02.2019 г.), с РА е отказано правото на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 36 166,73 лв., в т.ч. в размер на 34 681,57 лв. - по издадени от жалбоподателя 41 протокола за самоначислен ДДС, като получател на услуги по договори за наем на луксозни автомобили (с рег. номера S-HP 605, S-HP 436 и S-HP 610) с наемодател немското дружество ЕТ „Е.“ (старо наименование) Е.Н. А. Е. К. с VIN DE210201519, и в размер на 1 485,16 лв. – за доставки на консумативи за посочените МПС, документирани със седем фактури, издадени от следните 3 български дружества – преки доставчици: [фирма], [фирма] и [фирма]. Извършената по посочения ред корекция е обоснована с извода, че процесните наети автомобили и закупените за тях консумативи не са ползвани за икономическата дейност на дружество, съгласно установената фактическа обстановка, подробно описана в частта по ЗКПО.

Допълнително установените спорни задължения за КД, възлизащи общо в размер на 32 453,01 лв., в т.ч. главница 29 512,45 лв. и лихви 2 940,56 лв., според РА, изцяло произтичат от извършени увеличения на финансовите резултати за двете ревизирани години, на основание чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО, във връзка с чл. 26, т. 1 от ЗКПО, съответно за 2017 г. със сумата общо в размер на 76 545,39 лв. и за 2018 г. със сумата общо в размер на 218 579,30 лв. Сумите представляват стойността на отчетени разходи по сч. с-ка 602 – Разходи за външни услуги, за наем на три луксозни леки автомобили по сключени договори с наемодател чуждестранно лице ЕТ „Е.“ (старо наименование) Е.Н. А. Е. К. с VIN DE210201519, както и стойността на отчетени суми по сч. с-ка 601 – Разходи за материали, по фактури от български дружества – преки доставчици, представляващи разходи за консумативи (смяна на гуми и масло, филтри свещи, накладки и др.) за същите МПС. В заключение е формиран извод, че наетите автомобили не са ползвани за дейността на предприятието и изпълнението на конкретни задачи с автомобилите (посещаването на търговски обекти, представителства, клиенти и/или партньори), за да се обоснове пряка и непосредствена връзка между експлоатацията на тези автомобили и икономическата дейност на данъчнозадълженото лице. В този аспект е прието, че отразяването на спорните разходи по сметки - 601- разходи за материали и 602 - разходи за външни услуги, е документално необосновано за нуждите на формиране на финансовия резултат по реда на ЗКПО и за данъчни цели отчетените суми не са признати, на основание чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО, във връзка с чл. 26, т. 1 от ЗКПО от ЗКПО.

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

По искане на жалбоподателя бяха разпитани свидетелите Б. Б. и Д. К., които имат преки впечатления от дейността на дружеството жалбоподател. Първият като охранител извършва охраната на строителния обект на жалбоподателя, а вторият извършва ремонтни дейности в същия. Заявиха, че процесните три коли марка Ауди са ползвани от управителя на дружеството и брат му да возят техни клиенти, вкл. и от летището, както и за други служебни дейности.

При така установеното от фактическа страна съдът формира следните **правни изводи:**

Жалбата е подадена в срок и е допустима, а разгледана по същество е частично основателна.

Компетентността на органа, възложил извършването на ревизията се установява от Заповед № РД-01-818 от 10.05.2019г., издадена на осн. чл.11,ал.3 от ЗНАП вр. с чл.112, ал.2, т.1 ДОПК. Не е спорно, че лицето М. А. К. изпълнява длъжността „началник сектор Ревизии“, дирекция „Контрол“ при ТД на НАП С. и като такъв е „орган по приходите“ по смисъла на чл.7, ал.1, т.3 ЗНАП. Именно М. К., в качеството ѝ на орган, възложил ревизионното производство, и органът по приходите, определен за ръководител на ревизията с посочената заповед, са издали и процесния РА, съобразно правилото на чл. 119, ал. 2 от ДОПК. С оглед на това съдът намира, че РА е издаден от компетентен орган. Спазена е предвидената в чл. 120, ал. 1 от ДОПК форма и не се констатира допуснати съществени нарушения на

административно производствените правила.

Спорът е относно приложението на материалния закон.

1. Относно доначислен ДДС, във връзка с получени плащания и издадени фактури за продажба на дружествени дялове, в общ размер на 210 757,61 лв. (данъчен период м.07.2018г. - 40 646,93 лв., м.08.2018г.-26 959,15 лв., м.10.2018г. - 26 484,87 лв., м.12.2018г.-116 666,66 лв.), съдът намира жалбата за основателна.

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

Спорен по делото е въпросът, дали сделките, обективирани в процесните договори са с предмет покупко продажба на недвижим имот, респ. са облагаеми доставки. 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. Тази теза се оспорва от жалбоподателя с твърдението, че имотите са апортирани в капитала на новосъздадени търговски дружества, които се легитимират като техни собственици, т.е. дружеството жалбоподател не е собственик на имотите, а е собственик на дяловете на дружествата – собственици на имотите, поради което няма как да продаде имоти, на които не се легитимира като собственик.

Съгласно чл. 9 ЗЗД страните могат свободно да определят съдържанието на договора, доколкото то не противоречи на повелителните норми на закона и на добрите нрави. Видно от съдържанието на сделките и ясно изразената воля на страните, договорите имат характер на предварителен договор по смисъла на чл. 19, ал. 1 ЗЗД – то съдържа съществените условия, при които страните са се съгласили да сключат окончателен договор, а именно – предмет (задължение да бъде изграден конкретен обект, който да бъде апортиран в нарочно създадено от жалбоподателя дружество и прехвърляне на дружествени дялове, представляващи 100% от капитала на новоучредено дружество), цена, срок за заплащането на цената, част от която е заплатена като авансови вноски за придобиване на дружествени дялове, видно от издадените фактури. Без значение е обстоятелството, че е уговорено отлагателно условие – че прехвърлянето на дружествените дялове, ще се извърши след заплащане на уговорената от купувача за заплащане на продажната цена. Съдържащите се клаузи, които са под условие, изхождат от самата характеристика на предварителния договор, който има облигационно действие, а не вещно прехвърлително. В случая, със сключените между страните договори не е постигнат забранен от закона резултат и същите не могат да се приемат за нищожни поради невъзможен предмет.

Ревизиращият орган, след тълкуване съдържанието на договорите, е стигнал до извод, че действителната воля на страните е прехвърляне на собствеността върху конкретен недвижим имот, което по силата на чл.12, ал.1 във вр. с чл.6 ЗДДС поражда задължение за начисляване на ДДС, вкл. и за авансовите плащания на осн. чл.25, ал.7 ЗДДС. По смисъла на чл.20а ЗЗД,



необходимост от тълкуване има тогава, когато договорът е неясен и не може да се разбере общата воля на страните. В случая липсва такава неяснота. Страните са изразили ясно и недвусмислено волята си, че целят прехвърляне на дружествени дялове на дружество, в което са апортирани имотите, съобразно условията на договора. Неоснователна е тезата на ревизиращия орган, че сделките са привидни и прикриват покупко-продажбата на недвижими имоти. Целта на сключването на прикрити сделки е да бъде реализиран резултат, който страните не желаят да бъде официализиран. И с прикритата, и със симулативната сделка резултатът следва да е един и същ. От доказателствата по делото не се установява прехвърляне правото на собственост от ревизираното лице на физическите лица, платци на авансовите вноски. За прехвърляне правото на собственост в закона е предвидена нотариална форма и тя е изискване за действителност на сделките. Само въз основа на нотариален акт физическото лице може да придобие правото на собственост върху недвижим имот и да бъде третирано като купувач по прикритата сделка. Следва да бъде отбелязано, че в резултат на сключените договори за прехвърляне на дружествени дялове не се променя собствеността върху недвижимите имоти. Същите остават собственост на търговското дружество, в капитала, на което са апортирани. Обстоятелството, че друго 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, лицето няма никакви вещни права спрямо тези конкретни имоти, в това число не може да упражнява разпоредителни правомощия по отношение на тези имоти. След като то не е придобило правото на собственост върху недвижимите имоти, същото 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 новоучредените дружества. Обстоятелството, че в последствие капиталовата собственост, която придобиват физическите лица може да се превърне в обикновено право на собственост, не може да бъде основание авансовите плащания да се приемат за такива по сключване на предварителен договор за покупко-продажба на недвижим имот.

Относно фактурите, издадени на [фирма] тезата на ревизиращия орган е напълно необоснована. Процесните 2 фактури са издадени на основание два договора от 17.08.2018г. за прехвърляне на дружествени дялове. 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 неотнормирани за тази сделка.

Изводът в РА 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 процесните фактури действително документират освободена, необлагаема доставка и извършеното с РА начисляване на ДДС е незаконосъобразно. Платеното в процесните данъчни периоди не е аванс по договор за продажба на недвижими имоти, поради което не е настъпила изискуемост на данъка по чл. 25, ал. 7 ЗДДС.

Не е доказана от приходните органи тезата, че с процесните сделки се цели 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. Споделима е тезата на жалбоподателя, че до заплащане на ДДС ще се достигне дори, когато търговските дружества бъдат прекратени или оборотът им падне под стойностите за регистрация по ЗДДС. По този начин няма да бъде нарушен и принципът на данъчен неутралитет.

Неоснователно е позоваването от приходните органи на разпордбата на чл. 128 ЗДДС, съгласно която „Когато основната доставка се съпътства от друга доставка и плащането е определено общо, приема се, че е налице една основна доставка“, в случая - изграждане на обект(облагаема доставка) и прехвърляне на дружествени дялове(необлагаема). Въведеният с чл. 1, § 2, ал. 2 от Директива 2006/112/ЕО принцип е за независимост и самостоятелност на всяка от доставките ( т. 14 от решението на СЕС по дело C-392/11). Изключение от този принцип е допустимо в хипотезите на тясна връзка между два или повече елементи или действия на ревизираното лице, при което се образува една-единствена неделима икономическа престация, както и при отношението на основна и съпътстващи доставки (съпътстваща е доставка, която не представлява самостоятелна цел за клиента, а подобрява условията за ползване на основната услуга) - т. т. 16 и 17 от цитираното решение на СЕС.

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. За формиране на своите изводи съдът съобрази 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.

В заключение, оспореният РА, в частта, в която на основание чл. 25, ал. 7 от ЗДДС, за данъчните периоди м. 07.2018 г., м. 08.2018 г., м. 10.2018 г. и м. 12.2018 г., е доначислен ДДС общо в размер на **210 757,61 лв.** следва да бъде отменен, ведно със съответните законни лихви. Съгласно чл. 86, ал. 1 от Закона за задълженията и договорите, се дължи законната лихва от деня на настъпване на забавата. Следователно, на първия ден от изтичането на срока за подаването на справка - декларация и отчетните регистри, т. е. от 15-то число на съответния месец, следващ данъчни период, е настъпила забава. Съгласно чл. 1, ал. 1 от Закона за лихвите върху данъците такси и други подобни държавни вземания, върху публичното задължение за данъци се дължи лихва в размер на законната лихва, определена с акт на МС, а електронен софтуер за изчисляването ѝ се намира на сайта на Националната агенция за приходите. Размерът на лихвите върху главницата, изчислен към 20.12.2019г. - датата на издаване на РА, възлиза на **22 996, 65 лв.**, в която част РА също подлежи на отмяна.

2. Относно отказаното с РА, на основание **чл. 70, ал. 1, т. 2** от ЗДДС, за всички 10 ревизирани данъчни периоди (от м. 05.2018 г. до м. 02.2019 г.), право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 36 166,73 лв., **в т.ч. в размер на 34 681,57 лв.** - по издадени от жалбоподателя 41 протокола за самоначислен ДДС, като получател на услуги по договори за наем на луксозни автомобили и в размер на 1 485,16 лв. – за доставки на консумативи за посочените МПС, документирани със седем фактури, издадени от 3 български дружества – преки доставчици: [фирма], [фирма] и [фирма].

От ревизираното лице са представени следните договори за наем, сключени с „E.N. A. e. K.“ с VAT DE210201519: Договор за наем на МПС от 01.02.2018 г. за отдаване под наем на моторно превозно средство – лек автомобил АУДИ SQ7 с регистрационен номер S-HP 436, рама

WAUZZZ4M3HDO14491 с месечен наем в размер на 1770,00 евро; Договор за наем на МПС от 01.02.2018 г. за отдаване под наем на моторно превозно средство – лек автомобил А. RS 7 S. с регистрационен номер S-HP 605, рама WUAZZZ4G7GN904257 с месечен наем в размер на 1930,00 евро; Договор за наем на МПС от 01.02.2018 г. за отдаване под наем на моторно превозно средство – лек автомобил А. R8 C. V10 PLUS 5.1 FSI Q. с регистрационен номер S-HP 610, рама WUAZZZFXOH7902045 с месечен наем в размер на 2660,00 евро. Разходите са осчетоводявани по сметка 602 – разходи за външни услуги. Представен е дневник на сметка 602 за периода от 01.05.2018 г. до 28.02.2019 г. Представени са допълнително от жалбоподателя заповеди №№ 3/05.06.2017г.; 3/05.02.2018г. и 5/05.02.2018г., издадени от управителя В. А., с които се нарежда автомобилите да се ползват за цели, свързани с дейността на дружеството и във връзка с изпълнение на служебни задължения.

Спорният въпрос по делото е дали наетите автомобили, през процесните данъчни периоди, са ползвани за икономическата дейност на ревизираното дружество. По смисъла на § 1, т. 18 от ДР на ЗДДС "лек автомобил" е автомобил, в който броят на местата за сядане без мястото на водача не превишава 5. Такива са процесните леки автомобили, които са луксозни, като единият от тях е спортен.

Съгласно чл. 70, ал.1, т.2 от ЗДДС правото на приспадане на данъчен кредит не е налице, независимо че са изпълнени условията на чл. 69 или 74, когато: стоките или услугите са предназначени за безвъзмездни доставки или за дейности, различни от икономическата дейност на лицето.

Съдът приема, че по делото не са налице убедителни доказателства, че ползването на спорните МПС е свързано по пряк и непосредствен начин с икономическата дейност на дружеството.

В случая следва да бъде съобразена и практиката на СЕС, отразена в Решение от 16 февруари 2012 г. по дело C-118/11, според която, наемът на автомобил, който не представлява доставка на стока, трябва по принцип да се квалифицира като доставка на услуга по смисъла на член 24, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. При сделка, състояща се в получаването на услуга, каквато е наемането на автомобил, наличието на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, е по принцип необходимо, за да се признае на данъчно задълженото лице право на приспадане на ДДС, начислен върху получената доставка, както и за да се определи обхватът на това право. Наличието на пряка и непосредствена връзка предполага, че разходите по получените доставки са включени в цената на конкретни извършени доставки или съответно в цената на стоките или услугите, доставяни от данъчно задълженото лице в рамките на икономическата му дейност. Т.е., счита се, че нает автомобил се използва за целите на облагаеми сделки на данъчно задълженото лице, ако съществува пряка и непосредствена връзка между използването на този автомобил и икономическата дейност на данъчно задълженото лице, като правото на приспадане възниква при изтичането на периода, за който се отнася всяко от плащанията, и към същия момент следва да се има предвид наличието на такава връзка (т. 64 от решение по дело C-118/11 на СЕС). Както е посочено в т. 13 от цитираното решение на СЕС, член 176 от Директивата ДДС гласи: С. единодушно, по предложение на Комисията определя разхода, по отношение на който ДДС не подлежи на приспадане; В никакъв случай данъкът върху добавената стойност не подлежи на приспадане по отношение на разход, който не представлява стриктно разход за стопанската дейност, като луксозни стоки, забавления и развлечения. При това положение следва да бъде установено ясно и непротиворечиво, че този актив е ползван преимуществено за професионални, а не за лични цели. Тоест, в този случай водещото относно правото на приспадане на данъчен кредит е начинът на използване на актива и доколко същият е свързан с икономическата дейност на данъчно задълженото лице.

По делото липсват обаче убедителни доказателства, от които да е видно, че автомобилите са използвани през ревизирания период точно за икономическата дейност на дружеството, от която е формиран неговият оборот.

В тежест на жалбоподателя в производството е да докаже всички положителни предпоставки за възникване и законосъобразно упражняване на правото на приспадане на данъчен кредит и това му задължение е по общите

правила на доказването, според които, този който твърди положителни факти е длъжен да ги докаже, но това не се отнася до отрицателните, каквито са твърденията на приходните органи. В своите обяснения ревизираното лице твърди отрицателен факт, че наетите МПС не се използват за лична употреба, тъй като управителят притежавал лично МПС, ползвано от цялото семейство и това не налагало използването на наетите МПС за лични нужди. Това твърдение е ирелевантно, тъй като в случая, подлежи на пряко доказване положителният факт, че процесните автомобили са използвани в икономическата дейност на дружеството. Ревизираното лице е установило някои положителни предпоставки за възникване на правото на данъчен кредит, но не и за законосъобразното упражняване на правото на приспадане. Не е доказано изпълнението на конкретни задачи с автомобилите, респ. посещаването на търговски обекти, представителства, клиенти и/или партньори, за да се обоснове пряка и непосредствена връзка между неговата експлоатация и икономическата дейност на данъчно задълженото лице. Това не се доказва и от разпитаните свидетели, в чиито показания липсва конкретика и доколкото служебното ползване на автомобилите следва да е документално обосновано, то обясненията им не следва да бъдат кредитирани. В тази насока е достатъчно да се посочи, че представените заповеди представляват частни документи, които не се ползват с материална доказателствена сила, и с които жалбоподателят цели да установи факти, от които черпи изгодни за себе си правни последици. В този смисъл верността им следва да се преценява, с оглед другите доказателства по делото. Наред с това, съдържащи се в тези документи данни, са недостатъчни за да се докаже, че автомобилите са ползвани за служебни нужди. Установено е от органите по приходите, че от жалбоподателя не се водят пътни книжки и/или пътни листове на процесните автомобили, не е посочено кое конкретно лице и в какво качество ги управлява, за какви цели, свързани с дейността на дружеството се използват МПС. Не са установени маршрутите, няма осчетоводени разходи за командировки, от които да е видно, че е използвано във връзка с дейността на дружеството. Няма отчетени приходи от използването му, т. е. активът не носи икономическа изгода на дружеството. При липсата на такива данни за релевантния към спора факт, единствено въз основа на данните за осчетоводените разходи, не може да се обоснове, че ползването на спорните МПС е свързано по пряк и непосредствен начин с икономическата дейност на дружеството. В подкрепа на този извод е и неопроверганата от жалбоподателя и събраната в хода на административното производство информация, че с два от автомобилите- А. RS 7 S. с рег. №S-HP 605 и А. R8 C. V10 PLUS 5.1 FSI Q. с рег. №S-HP 610 (спортен автомобил) са извършени задгранични пътувания на 19.02.2019г. и 06.06.2018г., при които са пътували лица, които не са били служебно заети в дружеството. Не се установиха данни и документи за задгранични командировки на Б. А., управлявал единия автомобил, които да обуславят пътуване със служебна цел извън страната с наетия от дружеството луксозен автомобил, като правилно е съобразено и обстоятелството, че дейността на ревизираното лице не е външнотърговска, а управление на жилищен комплекс в [населено място] и по принцип не предполага международни командировки.

С оглед гореизложеното, следва да намерят приложение ограниченията, регламентирани в чл. 70, ал. 1, т. 2, предложение второ ЗДДС, а именно, че правото на приспадане на данъчния кредит липсва независимо от изпълнение изискванията на чл. 69 или 74, тъй като вещта, респ. разходите за доставката, са предназначени за дейности, различни от икономическата дейност на дружеството.

Това от своя страна обуславя правилността на констатациите на органа по приходите, довели до отказ на данъчен кредит общо в размер на 34 681, 57 лв. по издадени от жалбоподателя 41 протокола за самоначислен ДДС, като получател на услуги по договори за наем на луксозни автомобили по фактурирания наем на процесните автомобили. При това положение следва да се приеме, че в тази част оспореният РА се явява законосъобразен.

Във връзка с издадените 7 бр. фактури от преки доставчици: [фирма], [фирма] и [фирма] на обща стойност 1 485,16 лв. за доставки на консумативи, закупувани за експлоатацията на наетите МПС, поради което при липсата на доказателства, че автомобилите се ползват за икономическата дейност на дружеството, то не би могло да се приеме, че разходите за консумативи самостоятелно са свързани с тази дейност. Т. е. в тази част оспореният РА също се явява законосъобразен, както и в частта на законната лихва върху общата сума **от 36 166,73 лв., в размер на 3 419,70 лв.**

3. Жалбата е неоснователна и в частта относно допълнително установените задължения за КД, възлизащи общо в размер на **32 453,01 лв.**, в т.ч. главница 29 512,45 лв. и лихви 2 940,56 лв.,

произтичащи от извършени увеличения на финансовите резултати за двете ревизирани години, на основание чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО, във връзка с чл. 26, т. 1 от ЗКПО, съответно за 2017 г. със сумата общо в размер на 76 545,39 лв. и за 2018 г. със сумата общо в размер на 218 579,30 лв. Тези суми представляват стойността на отчетени разходи по сч. с-ка 602 – Разходи за външни услуги, за наем на три луксозни леки автомобили по сключени договори с наемодател чуждестранно лице ЕТ „Е.“ (старо наименование) Е.Н. А. Е. К. с VIN DE210201519, както и стойността на отчетени суми по с-ка 601 – Разходи за материали, по фактури от български дружества – преки доставчици, представляващи разходи за консумативи за същите МПС.

С оглед на безспорната установеност, че не се доказва пряка и непосредствена връзка между експлоатацията на процесните МПС и икономическата дейност на ревизираното дружество, правилен е изводът, че отразяването на спорните разходи по сметки - 601- разходи за материали и 602 - разходи за външни услуги, несвързани с дейността на дружеството, е документално необосновано за нуждите на формиране на финансовия резултат по реда на ЗКПО, поради което отчетените суми не са признати, на основание чл. 23, ал. 2, т. 1 от ЗКПО, във връзка с чл. 26, т. 1 от ЗКПО от ЗКПО, за данъчни цели.

Съобразно представеният от жалбоподателя списък на разноските по делото, същите са в размер на 5 600 лв. за адвокатско възнаграждение, заплатено с платежно нареждане от 31.03.2020г. При този изход на делото, с оглед уважената част от претенцията в размер на 233 754,26 лв.(главница 210 757,61лв. и лихва 22 996,65 лв.), в полза на жалбоподателя следва да бъдат

присъдени разноси в размер на 4 280,00лв.

На ответника – Дирекция "Обжалване и данъчно-осигурителна практика" – НАП [населено място], на основание ч. 161, ал. 1 от ДОПК следва да се заплатят разноси за юрисконсултско възнаграждение, поискано в последното съдебно заседание, в размер на 2 692,80лв., определено съгласно разпоредбата на чл. 8, ал. 1, т. 4 от Наредба № 1 от 09.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения съобразно защитения материален интерес в размер на 72 039,44лв.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1 от ДОПК, съдът

## **Р Е Ш И:**

**ОТМЕНЯ** по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя В. Х. А., Ревизионен акт (РА) № Р-22221019002666-091-001 от 20.12.2019 г, издаден от органи по приходите при ТД на НАП – [населено място], потвърден с Решение № 447/23.03.2020г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП, в частта относно доначислен ДДС, във връзка с получени плащания и издадени фактури за продажба на дружествени дялове, в общ размер на **210 757,61лв.**( данъчен период м.07.2018г. - 40 646,93лв., м.08.2018г.-26 959,15лв., м.10.2018г. - 26 484,87лв., м.12.2018г.-116 666,66лв.) и законна лихва в размер на **22 996,65 лв.**

**ОТХВЪРЛЯ** жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя В. Х. А., с р е щ у Ревизионен акт (РА) № Р-22221019002666-091-001 от 20.12.2019 г, издаден от органи по приходите при ТД на НАП – [населено място], потвърден с Решение № 447/23.03.2020г. на директора на Дирекция „ОДОП“ – [населено място] при ЦУ на НАП, в останалата част в общ размер на **72 039,44 лв.**, в това число - отказаното на основание чл. 70, ал. 1, т. 2 от ЗДДС, за данъчни периоди от м. 05.2018 г. до м. 02.2019 г., право на приспадане на данъчен кредит в размер на 36 166,73 лв., ведно с лихва 3 419,70 лв. и допълнително установените задължения за КД за 2017г и 2018г. в размер на 29 512,45 лв., ведно с лихва 2 940,56 лв.

**ОСЪЖДА** ДИРЕКЦИЯ “ОБЖАЛВАНЕ И ДАНЪЧНО ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА” - ЦУ на НАП [населено място] да заплати на [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя В. Х. А. разноси по делото в размер на **4 280,00лв..**

**ОСЪЖДА** [фирма], ЕИК[ЕИК], представлявано от управителя В. Х. А. да заплати на ДИРЕКЦИЯ “ОБЖАЛВАНЕ И ДАНЪЧНО ОСИГУРИТЕЛНА ПРАКТИКА” - ЦУ на НАП [населено място] разноси по делото за юрисконсултско възнаграждение в размер на **2 692,80 лева.**

Решението подлежи на обжалване пред Върховен административен съд на Република България в 14-дневен срок от съобщаването му на страните.

Решението да се съобщи на страните чрез изпращане на преписи от него по реда на чл. 137 от АПК.

## **СЪДИЯ:**

