

ОПРЕДЕЛЕНИЕ

№ 13030

Варна, 26.11.2025 г.

Административният съд - Варна - VIII състав, в закрито заседание на двадесет и шести ноември две хиляди двадесет и пета година в състав:

СЪДИЯ: ИСКРЕНА ДИМИТРОВА

като разгледа докладваното от съдията Искрена Димитрова административно дело № 1971/2025 г. на Административен съд - Варна, за да се произнесе, взе предвид следното:

Производството е по реда на чл.156 и сл. от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/.

Образувано е по жалба на „Кабакум 3808“ ЕООД, гр. Варна, чрез адв. Г. А., против Ревизионен акт /РА/ № Р-03000324006837-091-001/15.05.2025 г. на органи по приходите при ТД на НАП - Варна, потвърден с Решение № 152/06.08.2025 г. на директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ /ОДОП/ - Варна, с който за данъчни периоди м.юни, м.октомври и м.ноември 2023 г. на дружеството са установени задължения за ДДС общо в размер на 336 706,69лв. и лихви 66 131,20лв.

В хода на производството, настоящият състав на Административен съд - Варна преценява, че в контекста на доводите на страните и на приложимите национални разпоредби – чл. 10, ал. 1, т. 3, чл. 102, чл. 132, ал. 1 и ал. 3 от Закона за данъка върху добавената стойност, и чл. 109 от Данъчно - осигурителния процесуален кодекс, за разрешаване на спора, с който е сезиран, е необходимо тълкуване на разпоредбите на чл. 9, чл. 19, чл. 213, чл. 214 и чл. 288 от Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност, във връзка с принципите на данъчен неутралитет, пропорционалност и предвидимост.

Във връзка с това, Административен съд - Варна, в настоящия съдебен състав, счита за уместно да отправи до Съда на Европейския съюз запитване относно тълкуването на приложимите към спора разпоредби, като формулира съдържанието на преюдициалното запитване, както следва:

I. СТРАНИ ПО ДЕЛОТО:

1. Жалбоподател - „Кабакум 3808“ ЕООД, [ЕИК], със седалище и адрес на управление гр. Варна, [улица], представлявано от управителя Ф. З. К..

2. Ответник - директор на Дирекция „Обжалване и данъчно - осигурителна практика“ - Варна.

II. ПРЕДМЕТ НА ДЕЛОТО:

3. Предмет на настоящото производство е РА № Р-03000324006837-091-001/15.05.2025 г., с който на основание чл. 102, ал. 3, т. 1 ЗДДС и при съобразяване на чл. 86 и чл. 67, ал. 2 ЗДДС, за данъчни периоди м.юни, м.октомври и м.ноември 2023 г. на „Кабакум 3808“ ЕООД са установени задължения за ДДС, със съответните лихви.

В контекста на доводите на страните, спорни между тях са следните въпроси:

– дали „Кабакум 3808“ ЕООД е било длъжно да се регистрира по ЗДДС на основание чл. 132 ЗДДС - с подаване на заявление за регистрация до 28.07.2014 г. въз основа на извършена при учредяване на дружеството непарична вноска (апорт) от регистрирано по ЗДДС лице;

– законосъобразно ли е извършеното с РА начисляване на ДДС на основание чл. 102, ал. 3, т. 1 ЗДДС по фактури, издадени през м.06.2023 г., м.10.2023 г. и м.11.2023 г. за аванси и облагаеми доставки, извършени от жалбоподателя преди регистрацията му по ЗДДС на 06.12.2023 г.

4. Спорът между страните е правен и разрешаването му изисква тълкуване на следните национални разпоредби:

– чл. 10, ал. 1, т. 3 ЗДДС - според която доставката към приобретателя от апортирания в резултат на извършване на непарична вноска в търговско дружество, не се смята за доставка на стока или услуга по смисъла на закона;

– чл. 132, ал. 1 и ал. 3 ЗДДС, според които получателят на апорта подлежи на задължителна регистрация по ЗДДС от датата на вписване на апорта, като регистрацията се извършва по силата на закона;

– чл. 102 ЗДДС - регламентиращ регистрацията по инициатива на органа по приходите, данъчният ефект и последиците от неизпълнение на задължението за подаване на заявление за регистрация в указания от закона срок;

– чл. 109 ДОПК - регламентиращ срока, в който е допустимо да се образува производство за установяване на задължения за данъци.

Приложението на тези разпоредби поражда съмнение за тяхната съвместимост с Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност, и по-специално с разпоредбите на чл. 9, чл. 19, чл. 213, чл. 214 и чл. 288, както и с принципите на данъчен неутралитет, пропорционалност и предвидимост.

III. ФАКТИЧЕСКА ОБСТАНОВКА:

5. През месец октомври 2006 г. е учредено еднолично дружество с ограничена отговорност „БИЛДИНГС ГРУП“, вписано в регистъра на търговските дружества с [ЕИК], едноличен собственик на капитала и управител - Ф. З. К. (до 31.01.2023 г.). За периода от 31.01.2023 г. до 27.10.2023 г. едноличен собственик на капитала и управител на дружеството е Р. Е. З.. След 27.10.2023 г. и до момента, едноличен собственик на капитала и управител е отново Ф. З. К.. Част от предмета на дейност на дружеството е: *покупка, строеж или обзавеждане на недвижими имоти с цел продажба или отдаване под наем; посреднически услуги при покупко-продажба, замяна и отдаване под наем на недвижими имоти; строителни, строително-ремонтни и проектантски услуги.*

6. На 24.10.2006 г. „БИЛДИНГС ГРУП“ ЕООД придобива от две физически лица - две дворни места, съставляващи поземлени имоти /ПИ/ 3808 и 3809 по плана на курортен комплекс /к.к./ „Чайка“, всяко с площ 500 кв.м., находящи се в гр. Варна. Впоследствие (*въз основа на заповед на зам.-кмета на Община Варна от 21.03.2007 г. за одобряване на подробен устройствен план - план за регулация и застрояване*) за имотите е образуван урегулиран поземлен имот /УПИ/ I-3808, 3809, кв. 24 по плана на к.к. Чайка, гр. Варна. С Разрешение за строеж № 118/31.05.2007 г. на главния архитект на Община Варна (влязло в сила на 20.06.2007 г.), на „БИЛДИНГС ГРУП“ ЕООД е разрешено да извърши в имота строеж: „Апартаментен хотел с открит плувен басейн“. В кадастралната карта и регистри, одобрени със Заповед № РД-18-92/14.10.2008 г. на изпълнителния директор на Агенция по геодезия, картография и кадастър, имотът е вписан с [идентификатор].

7. На 14.07.2014 г. в Търговския регистър е вписано еднолично дружество с ограничена отговорност „Кабакум 3808 - Офиси“ ЕООД, с предмет на дейност: *строителство, ремонт, обзавеждане, покупко-продажба и отдаване под наем на недвижими имоти.* Капиталът на дружеството е в размер на 126 900,00лв. – еднолична собственост на „БИЛДИНГС ГРУП“ ЕООД, съставляващ непарична вноска (апорт), на стойност съгласно оценителна експертиза - 126 900,00лв., на следните недвижими имоти /НИ/, находящи се в гр. Варна, к.к. Чайка:

– НИ с идентификатор /ид./ 10135.2572.53.3.39, представляващ обект № 5, с предназначение „за офис“, на етаж -1 /минус едно/, в сграда № 3, разположена в поземлен имот /ПИ/ ид. 10135.2572.53;

– НИ с ид. 10135.2572.53.3.45, с предназначение „за офис“, на етаж -2 /минус две/, в сграда № 3, разположена в ПИ с ид. 10135.2572.53;

– НИ с ид. 10135.2572.53.3.43, с предназначение „за офис“, на етаж -3 /минус три/, в сграда № 3;

8. Апортираните недвижими имоти са заведени в баланса на „Кабакум 3808 - Офиси“ ЕООД като дълготрайни материални активи (земя и сграда) със стойност 127 хил. лв. и са осчетоводени по кредита на сметка 101 - Основен капитал, и по дебита на сметка 203 - Сгради.

9. Впоследствие са извършени следни вписвания за промяна на едноличния собственик на капитала и на представляващия „Кабакум 3808 - Офиси“ ЕООД:

– на 29.07.2014 г. е извършена продажба на дяловете, след която едноличен собственик на капитала и управител на дружеството е М. М. Ц.;

– на 02.02.2015 г. е извършена продажба на дяловете, след която едноличен собственик на капитала и управител на дружеството е Р. Е. З.;

– на 31.01.2023 г. е извършена продажба на дяловете, след която едноличен собственик на капитала е „ФАЙТ“ ЕООД, а управител - Ф. З. К..

– Считано от 31.01.2023г. дружеството е с променено наименование - „Кабакум 3808“.

10. На 05.12.2016 г. „Кабакум 3808 - Офиси“ ЕООД придобива чрез замяна от „БИЛДИНГС ГРУП“ ЕООД, 1018 кв.м. идеални части от [ПИ], находящ се в гр. Варна, к.к. „Чайка“, стар ид. [УПИ], 3809. При съпоставка между баланса на дружеството за 2014 г. и годишната оборотна ведомост за 2023 г. обосновано може да се приеме, че придобитите идеални части от ПИ са заведени като актив на дружеството.

11. На 27.09.2018 г. „Кабакум 3808 - Офиси“ ЕООД придобива чрез покупко-продажба от „БИЛДИНГС ГРУП“ ЕООД, самостоятелен обект в сграда, съставляващ офис № А03 в сграда № 3 в ПИ с ид. 10135.2572.53, гр.Варна, к.к. Чайка. При съпоставка между баланса на дружеството за 2014 г. и годишната оборотна ведомост за 2023 г. обосновано може да се приеме, че придобитият офис е заведен като актив на дружеството.

12. По данни от Информационния масив на НАП, Програмен продукт „Унифицирана информационна система“, REGIX (Междурегистров обмен на справочна и удостоверителна информация) и регистър „Административно-наказателни преписки“, в хода на ревизията са установени следните обстоятелства, относими към извършваната от „Кабакум 3808“ икономическа дейност:

– дружеството е подало годишна данъчна декларация /ГДД/ по чл. 92 от Закона за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/ само за отчетната 2023 г.;

– с декларации по чл. 38, ал. 9, т. 2 от Закона за счетоводството /ЗСч/, представляващите „Кабакум 3808“ са декларирали, че съответно през 2018 г. и 2019 г. дружеството не е извършвало дейност по смисъла на § 1, т. 30 от ДР на ЗСч.;

– дружеството няма назначени лица по трудово правоотношение; няма регистриран електронен касов апарат с фискална памет /ЕКАФП/; няма декларирано движимо и недвижимо имущество; няма регистрирани превозни средства на името на дружеството;

– в периода 2014 г. - 2023 г. по данни от Агенция по вписванията са установени учредявани, вписани и заличавани договорни ипотечи, договори за цесии, както и продажби на недвижими имоти през м.ноември 2023 г. (процесните);

– дружеството е титуляр на банкова сметка в „Българска пощенска банка“ АД, открита на 07.06.2023 г. и закрыта на 21.05.2024 г.;

– през 2016 г. и 2017 г. срещу „Кабакум 3808“ са съставени 2 бр. актове за установяване на административни нарушения /АУАН/ за нарушения на чл. 38, ал. 1 ЗСч - *за това, че не е подало заявление за вписване и представяне за обявяване в Агенция по вписванията, Търговски регистър, на годишния финансов отчет за съответната година.* През 2023 г. е съставен 1 бр. АУАН за нарушение на чл. 96, ал. 1 ЗДДС - *за това, че не е подало заявление за регистрация по ЗДДС в 7-дневен срок от датата, на която е достигнат облагаемия оборот.*

– по данни от дневниците за продажби на регистрирани по ЗДДС лица са установени деклариращи продажби към „Кабакум 3808“ - 3 бр. данъчни фактури за нотариални такси;

– по данни от дневниците за покупки на регистрирани по ЗДДС лица, не са установени деклариращи покупки от „Кабакум 3808“;

13. На 14.11.2023 г. с [нотариален акт] „Кабакум 3808“ ЕООД продава на „КУБ ЕСТЕЙТ“ ЕООД: апортираните през 2014 г. недвижими имоти, находящи се в изградена до груб строеж и невъведена в експлоатация сграда с предназначение „апартаментен хотел“, с ид.10135.2572.53.3, а именно - офис № 5 (ид.10135.2572.53.3.39), офис № А04 (ид.10135.2572.53.3.45), офис № А02 (ид.10135.2572.53.3.43); всички свои 1018 кв.м. ид.ч. от [ПИ] (целият с площ 1142кв.м.) парцел I-3808, 3809, от които - за по 11 кв.м. всяко, от незастроената площ на ПИ, са отредени паркоместа № 5, № 6, № 7 и № 8, на обща стойност 815 317,00лв.

14. На 14.11.2023 г. с [нотариален акт] „Кабакум 3808“ ЕООД продава на Н. Н. офис № А03 (10135.2572.53.3.44), находящ се в описаната по-горе сграда, при цена 217 600,00лв.

15. Според Меморандум за разбирателство от 06.06.2023 г., сключен между „Кабакум 3808“ ЕООД (продавач) и „КУБ Дивелопмънтс“ ЕООД (купувач), и Споразумение от 10.11.2023 г. за заместване на страна по меморандум за разбирателство от 06.06.2023 г., сключено между „Кабакум 3808“ ЕООД (продавач), „КУБ Дивелопмънтс“ ЕООД (купувач) и „КУБ ЕСТЕЙТ“ ЕООД (поемател-купувач), продавачът дава съгласие поемателят-купувач да замести купувача в правата по сключения меморандум от 06.06.2023 г.

16. Във връзка с продажбите, „Кабакум 3808“ ЕООД издава следните фактури: **1/** във връзка с нот.акт № 128/14.11.2023 г. - фактура № 1/12.06.2023 г. - за 78 233,20 лв. (аванс); фактура № 2/12.10.2023 г. - за 19 558,30 лв. (аванс) - двете с получател „КУБ - Дивелопмънтс“ ООД; фактура № 3/17.11.2023 г. - на стойност 1 496 829,95 лв., с получател „КУБ ЕСТЕЙТ“ ЕООД. **2/** във връзка с продажбата по нот.акт № 130/14.11.2023 г. - фактура № 4/17.11.2023 г. на стойност, равняваща се на цената по нот.акт - 425 588,61 лв.

17. На 23.11.2023 г. с вх.№ ДДС.0000-0129822, „КАБАКУМ 3808“ ЕООД подава заявление за задължителна регистрация на основание чл. 96, ал. 1

ЗДДС, към което прилага справка за облагаемия оборот по ЗДДС за периода от 01.11.2022 г. до 22.11.2023 г.

18. Във връзка със заявлението е извършена данъчна проверка, обхващаща периода 01.11.2022 г. - 23.11.2023 г. (за който е деклариран облагаемия оборот), при която са направени следните констатации:

– Дружеството е регистрирано с основен капитал 126 900,00лв., съставляващ непарична вноска (апорт) от едноличния собственик „БИЛДИНГС ГРУП“ ЕООД, което дружество към датата на апорта е било регистрирано по ЗДДС лице (считано от 22.11.2007 г.), поради което на датата на апорта (14.07.2014 г.) за „Кабакум 3808“ ЕООД са били налице основания за задължителна регистрация по чл. 132, ал. 1 ЗДДС и е следвало да подаде заявление за регистрация до 21.07.2014 г. включително. Поради изтичане на сроковете по чл.34 ЗАНН срещу дружеството не е съставен акт за установяване на административно нарушение.

– За периода на проверката, дружеството е извършило продажба на собствени недвижими имоти - нот.акт № 128/14.11.2023 г. с купувач „КУБ ЕСТЕЙТ“ ЕООД и нот.акт № 130/14.11.2023 г. с купувач Н. Н..

– Установени са посочените по-горе фактури, издадени във връзка с продажбите. По отношение на фактурите за авансови плащания е установено, че същите са платени по банков път.

19. Проверката приключва с констатации, че за периода 01.11.2023 г. до 31.10.2023 г. „Кабакум 3808“ ЕООД има реализиран оборот по чл. 96, ал. 1 ЗДДС в размер на 97 791,50 лв. за период не по-дълъг от два последователни месеца, вкл. текущия (01.10.2023 г. - 23.11.2023 г.), тоест, съобразно продажбите по нот.акт № 128 и № 130 на 14.11.2023 г. „Кабакум 3808“ ЕООД е реализирало оборот по чл. 96, ал. 1, изр. 1 ЗДДС в размер на 1 941 976,86 лв. Налице са основания за задължителна регистрация по чл. 96, ал. 1, изр. 2 ЗДДС като заявлението е следвало да бъде подадено до 21.11.2023 г.

20. Издаден е Акт за регистрация по ЗДДС № 030422304663599/06.12.2023 г., връчен на 06.12.2023 г., с който „Кабакум 3808“ ЕООД е регистрирано по ЗДДС на основание чл. 96, ал. 1, изр. 2 ЗДДС като е прието, че заявлението за регистрация е следвало да бъде подадено до 21.11.2023 г., а е подадено на 23.11.2023 г. Съгласно чл. 103, ал.1 ЗДДС за дата на регистрацията по ЗДДС е приета датата на връчването на акта за регистрация - **06.12.2023** г. Актът за регистрация по ЗДДС не е обжалван и е влязъл в сила.

21. Поради това че заявлението за регистрация е подадено след изтичане на законоустановения срок, с Наказателно постановление № 746936-F748457/04.01.2024 г. на „Кабакум 3808“ ЕООД е наложена имуществена санкция, в размер на 500,00лв. Наказателното постановление не е обжалвано и е влязло в сила.

22. За данъчен период м.януари 2024 г. на „Кабакум 3808“ ЕООД е извършена ревизия по приложението на ЗДДС, приключила с РА № Р-03000324002229-091-001/01.10.2024 г. Същият е отменен с Решение №

225/12.12.2024 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ - Варна по съображения за неправилно определен обхват на ревизията, както следва:

– Съобразно констатациите в Акта за регистрация по ЗДДС, заявлението за регистрация по ЗДДС на основание чл. 96, ал. 1, изр. 2 ЗДДС е следвало да бъде подадено до 21.11.2023 г.

– При преценка за наличието на основания за регистрация на „Кабакум 3808“ ЕООД е следвало да се съобрази, че предмет на доставката по нот.акт № 128/14.11.2023 г. са недвижими имоти, апортирани от „БИЛДИНГС ГРУП“ ЕООД, което дружество към датата на вписването на апорта е било регистрирано по ЗДДС лице, поради което съгласно чл. 132, ал. 1 ЗДДС „Кабакум 3808“ е следвало да подаде заявление за регистрация в 14-дневен срок от вписването на апорта, и като не го е сторило е заобиколило закона с цел противоположен резултат - нанечасляване на следващия се ДДС.

23. Със ЗВР № Р-03000324006837-020-001/18.12.2024 г. на „Кабакум 3808“ ЕООД е възложена процесната ревизия за задълженията за ДДС за данъчни периоди от 01.12.2019 г. до 31.12.2023 г.

24. С протоколи от 18.03.2025 г. към материалите на ревизията са приобщени доказателства, събрани в хода на проверка за установяване спазването на разпоредбите на ЗДДС, както и доказателства, събрани в ревизионното производство, приключило с отменения по административен ред РА, в това число: *извлечение от банкова сметка* на „Кабакум 3808“ в „Юробанк България“ АД (Пощенска банка) за периода 07.06.2023 г. - 31.12.2023 г., според което: на 12.06.2023 г. и 12.10.2023 г., по сметката са постъпили суми от „КУБ ДИВЕЛОПМЪНТ“ ЕООД, съответно в размер на 78 233,20 лв. и 19 558,30 лв.; *писмени обяснения от Ф. К.* - управител на „Кабакум 3808“ ЕООД, според които за ревизирания период от 01.01.2024 г. - 31.01.2024 г. дружеството не е извършвало дейност; *писмени обяснения от О. Н.* - управител на „КУБ ЕСТЕЙТ“ ООД, според които за покупката по нотариален акт от 14.11.2023 г. продавачът е издал опростена фактура, тъй като към момента не е бил регистриран по ЗДДС, както и че сумата по фактурата не е платена, т.к. на същата дата има учредена договорна ипотека върху недвижимия имот за обезпечаване на вземането на „Кабакум 3808“ ЕООД.

25. Въз основа на приобщените доказателства органите по приходите приемат, че съгласно чл. 132, ал. 1 и ал. 2 ЗДДС, вр. чл. 10, ал. 1, т. 3 ЗДДС, „Кабакум 3808“ ЕООД е следвало да подаде заявление за регистрация по ЗДДС в 7-дневен срок от вписване на апорта - **т.е. до 21.07.2014 г.**, като съгласно чл. 101, ал. 6 и ал. 7 ЗДДС (действащи към 2014 г.), дружеството е следвало да бъде регистрирано до 28.07.2014 г. Съгласно чл.102, ал.3, т.1 ЗДДС „Кабакум 3808“ ЕООД дължи ДДС за извършените облагаеми доставки за периода от изтичане на срока, в който е следвало да бъде издаден акт за регистрация (ако лицето е подало заявлението в срок) до датата, на която е регистрирано от органа по приходите - Акт за регистрация по ЗДДС № 030422304663599/06.12.2023 г., връчен на 06.12.2023 г., т.е. за периода от **28.07.2014 г. до 06.12.2023 г.**

26. Прието е, че продажбите по нотариални актове № 128 и № 130 от 14.11.2023 г. имат за предмет недвижими имоти - офиси и паркоместа, съставляващи „нови сгради“ по смисъла на чл. 45, ал. 3 ЗДДС, вр. § 1, т.5 ДР ЗДДС, които са изключени от обхванатите от закона необлагаеми доставки, поради което във връзка с издадените фактури „Кабакум 3808“ ЕООД е следвало да начисли ДДС. Дължимият ДДС е определен с РА въз основа на издадените фактури за данъчни периоди м.06.2023 г., м.10.2023 г. и м.11.2023 г. общо в размер на 336 706,69 лв. при съобразяване на разпоредбите на чл. 86 и чл. 67, ал. 2 ЗДДС, съгласно които ДДС е дължим от регистрираното лице за данъчния период, през който е издаден данъчния документ, а когато при договаряне на доставката не е изрично посочено, че данъкът се дължи отделно, се приема, че той е включен в договорената цена.

27. За констатациите от ревизията е съставен Ревизионен доклад № Р-03000324006837-092-001/17.04.2025 г., а въз основа на него е съставен РА № Р-03000324006837-091-001/15.05.2025 г., с който на основание чл. 102, ал. 3, т. 1 и чл. 67, ал. 2 ЗДДС, на „КАБАКУМ 3808“ ЕООД са установени задължения за ДДС, както следва: **за м.06.2023 г.** - 1 3038,87лв. и лихви 3 258,34лв.; **за м.10.2023 г.** - 3 264,72лв. и лихви 669,51лв.; **за м.11.2023 г.** - 320 403,10лв. и лихви 62 203,35лв.

28. РА е обжалван по административен ред пред директора на Дирекция „ОДОП“ - Варна, който го потвърждава с Решение № 152/06.08.2025 г.

IV. ПРИЛОЖИМИ НОРМАТИВНИ РАЗПОРЕДБИ

A. НАЦИОНАЛНО ПРАВО

29. Закон за данък върху добавената стойност /ЗДДС/:

29.1. Разпоредбата на чл. 10 ЗДДС е озаглавена „Липса на доставка на стоки или услуги“ и в ал. 1, т. 1 - 3 гласи следното:

(1) Не е доставка на стока или услуга доставката към приобретателя от преобразуващия се, от отчуждителя или от апортиращия в резултат на:

1. преобразуване на търговско дружество по реда на глава шестнадесета от Търговския закон;
2. прехвърляне на предприятие по реда на чл. 15 или 60 от Търговския закон;
3. извършване на непарична вноска в търговско дружество;

29.2. Разпоредбата на чл. 45 ЗДДС е озаглавена „Доставка, свързана със земя и сгради“ и в алинеи 1, 3 и 5 гласи следното:

(1) Освободена доставка е прехвърлянето на правото на собственост върху земя, учредяването или прехвърлянето на ограничени вещни права върху земя, както и отдаването ѝ под наем или аренда.

...

(3) Освободена доставка е и доставката на сгради или на части от тях, които не са нови, доставката на прилежащите към тях терени, както и учредяването и прехвърлянето на други вещни права върху тях.

...

(5) Алинея 1 не се прилага по отношение на:

1. прехвърлянето на право на собственост върху урегулиран поземлен имот по смисъла на Закона за устройство на територията, с изключение на прилежащия терен към сгради, които не са нови; освободена доставка е и доставката на сгради или на части от тях, които не са нови, доставката на прилежащите към тях терени, както и учредяването и прехвърлянето на други вещни права върху тях.

29.3. Дефиницията за „нови сгради“ е дадена в § 1, т. 5 от Допълнителните разпоредби на ЗДДС, както следва:

„Нови сгради“ са сградите:

а) които към датата, на която данъкът за доставката им е станал изискуем, са с етап на завършеност „груб строеж“

...

29.4. Разпоредбата на чл. 67 - „Размер на данъка“, в алинея 2 гласи следното:

Когато при договаряне на доставката не е изрично посочено, че данъкът се дължи отделно, приема се, че той е включен в договорената цена.

29.5. Разпоредбата на чл. 86 ЗДДС - „Задължение за начисляване на данъка от регистрирано лице“, в алинеи 1 и 2 гласи:

(1) Регистрирано лице, за което данъкът е станал изискуем, е длъжно да го начисли, като:

1. издаде данъчен документ, в който посочи данъка на отделен ред;
2. включи размера на данъка при определяне на резултата за съответния данъчен период в справка-декларацията по чл. 125 за този данъчен период;
3. посочи документа по т. 1 в дневника за продажбите за съответния данъчен период.

(2) Данъкът е дължим от регистрираното лице за данъчния период, през който е издаден данъчният документ, а в случаите, когато не е издаден такъв документ или не е издаден в срока по този закон - за данъчния период, през който данъкът е станал изискуем.

29.6. Разпоредбата на чл. 96 ал.1 ЗДДС „Задължителна регистрация“ в алинеи 1 и 3 (Изм. - ДВ, бр. 58 от 2022 г., в сила от 01.01.2023 г.) гласи следното:

(1) Всяко данъчно задължено лице, което е установено на територията на страната, с облагаем оборот 100000 лв. или повече за период не по-дълъг от последните 12 последователни месеца преди текущия месец е длъжно в 7-

дневен срок от изтичането на данъчния период, през който е достигнало този оборот, да подаде заявление за регистрация по този закон. Когато оборотът е достигнат за период не по-дълъг от два последователни месеца, включително текущия, лицето е длъжно да подаде заявлението в 7-дневен срок от датата, на която е достигнат оборотът.

...

(3) (Изм. - ДВ, бр. 108 от 2006 г. в сила от 01.01.2007 г.; изм., бр. 97 от 2016 г., в сила от 01.01.2017 г.) В облагаемия оборот не се включват доставките по ал. 2, т. 2 и 3, когато не са свързани с основната дейност на лицето, доставките на дълготрайни активи, използвани в дейността на лицето, както и доставките за които данъкът е изискуем от получателя по чл. 82, ал. 2 и 3.

29.7. Разпоредбата на чл. 101 е озаглавена „Процедура за регистрация“ и в ал. 6 и 7, в редакцията, действаща през 2014 г., гласи следното:

(6) (Доп. - ДВ, бр. 108 от 2007 г., в сила от 19.12.2007 г.; предишна ал. 5, бр. 95 от 2009 г., в сила от 01.01.2010 г.) В срок 7 дни от постъпване на заявлението органът по приходите извършва проверка на основанието за регистрация.

(7) (Предишна ал. 6 - ДВ, бр. 95 от 2009 г., в сила от 01.01.2010 г.; изм., бр. 94 от 2012 г., в сила от 01.01.2013 г.) В срок 7 дни от приключване на проверката по ал. 6 органът по приходите издава акт, с който извършва или мотивирано отказва да извърши регистрацията.

29.8. Разпоредбата на чл. 102 ЗДДС е озаглавена „Регистрация по инициатива на органа по приходите“ и в относимите към спора алинеи и точки към тях гласи следното:

(1) Когато орган по приходите установи, че лице не е изпълнило в срок задължението си за подаване на заявление за регистрация, той го регистрира с издаване на акт за регистрация, ако условията за регистрация са налице.

(2) В акта по ал. 1 се посочват основанието и датата, на която е възникнало задължението за регистрация.

(3) (Доп. - ДВ, бр. 99 от 2011 г., в сила от 1.01.2012 г.) За определяне на данъчните задължения на лицето в случаите, когато е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок, се приема, че лицето дължи данък за извършените от него облагаеми доставки и облагаеми вътреобщностни придобивания и за получените облагаеми доставки на услуги, за които данъкът е изискуем от получателя:

1. (изм. - ДВ, бр. 94 от 2012 г., в сила от 1.01.2013 г.) за периода от изтичането на срока, в който е следвало да бъде издаден актът за регистрация, ако лицето е подало заявлението за регистрация в срок, до датата, на която е регистрирано от органа по приходите;

...

29.9. Съгласно чл. 103, ал.1 ЗДДС, за дата на регистрация по този закон се смята датата на връчването на акта за регистрация.

29.10. Разпоредбата на чл. 108 ЗДДС - „Основания за дерегистрация по избор“, в алинея 3 гласи следното:

Лице, регистрирано на основание чл. 132 и 132а, може да подаде заявление за дерегистрация, когато към датата на подаване на заявлението не е налице основание за задължителна регистрация.

29.11. Разпоредбата на чл. 132, ал. 1 ЗДДС „Задължителна регистрация в резултат на преобразуване“ в алинеи 1 - 3 гласи следното:

(1) Задължително се регистрира по този закон лице, което на основание чл. 10, ал. 1 придобие стоки и услуги от регистрирано лице.

(2) (Доп. - ДВ, бр. 94 от 2012 г., в сила от 1.01.2013 г., изм., бр. 97 от 2017 г., в сила от 1.01.2018 г., доп., бр. 102 от 2022 г., в сила от 1.01.2023 г.) Регистрацията по ал. 1 се извършва с подаване на заявление за регистрация в 7-дневен срок от вписване на обстоятелството по чл. 10, ал. 1 в търговския регистър и регистъра на юридическите лица с нестопанска цел или вписване в регистър БУЛСТАТ.

(3) (Доп. - ДВ, бр. 94 от 2012 г., в сила от 1.01.2013 г., бр. 102 от 2022 г., в сила от 1.01.2023 г.) Датата на регистрацията в случаите по ал. 1 е датата на вписване на обстоятелството по чл. 10 в търговския регистър и регистъра на юридическите лица с нестопанска цел или вписване в регистър БУЛСТАТ.

...

30. Търговски закон /ТЗ/:

30.1. Сделки с предприятие

Чл. 15. (1) (Изм. - ДВ, бр. 105 от 2016 г.) Предприятието като съвкупност от права, задължения и фактически отношения може да бъде прехвърлено чрез сделка, извършена писмено с нотариално удостоверяване на подписите и съдържанието, извършени едновременно. Отчуждителят е длъжен да уведоми кредиторите и длъжниците за извършеното прехвърляне.

...

30.2. Вписване

Чл. 16. (1) (Изм. - ДВ, бр. 58 от 2003 г., бр. 38 от 2006 г., в сила от 1.07.2007 г. - изм., относно влизането в сила, бр. 80 от 2006 г.) Прехвърлянето на предприятие се вписва в търговския регистър едновременно по делото на отчуждителя и на правоприемника.

30.3. Непарични вноски

Чл. 72. (1) Ако някой съдружник, съответно акционер, прави непарична вноска, дружественият договор, съответно уставът, трябва да съдържа името на вносителя, пълно описание на непаричната вноска, паричната ѝ оценка и основанието на правата му.

(2) (Доп. - ДВ, бр. 103 от 1993 г., изм. и доп., бр. 84 от 2000 г., доп., бр. 66 от 2005 г., изм., бр. 38 от 2006 г., в сила от 1.07.2007 г. - изм., относно влизането

в сила, бр. 80 от 2006 г.) Вноската в дружество с ограничена отговорност, акционерно дружество или командитно дружество с акции се оценява от 3 независими вещи лица, посочени от длъжностното лице по регистрацията към Агенцията по вписванията. Заключението на вещите лица трябва да съдържа пълно описание на непаричната вноска, метода на оценка, получената оценка и нейното съответствие на размера на дела от капитала или на броя, номиналната и емисионната стойност на акциите, записани от вносителя. Заключението се представя в търговския регистър със заявлението за вписване.

(3) (Нова - ДВ, бр. 84 от 2000 г., изм., бр. 38 от 2006 г., в сила от 1.07.2007 г. - изм., относно влизането в сила, бр. 80 от 2006 г.) Оценката в дружествения договор, съответно в устава, не може да бъде по-висока от дадената от вещите лица.

...

30.4. Внасяне на непаричните вноски

Чл. 73. (1) (Изм. и доп. - ДВ, бр. 20 от 2013 г.) Вноската на право за учредяването или за прехвърлянето на която се изисква нотариална форма, се извършва с дружествения договор или устава. При вноската в капиталово дружество към дружествения договор или устава се прилага писмено съгласие на вносителя с описание на вноската и нотариална заверка на подписа му. При удостоверяване на подписа нотариусът проверява правата на вносителя.

(2) Вноската на други права се извършва в предписаната от закона форма за тяхното учредяване или прехвърляне.

(3) (Доп. - ДВ, бр. 84 от 2000 г.) Вноската на вземане се извършва с дружествения договор, съответно с устава, като вносителят прилага доказателства, че е съобщил на длъжника за прехвърлянето на вземането. Изискването за съобщение не се прилага, когато вземането е срещу самото дружество.

(4) Правото върху вноската се придобива от момента на възникване на дружеството.

(5) (Изм. - ДВ, бр. 104 от 1996 г., доп., бр. 20 от 2013 г.) Когато вноската има за предмет вещно право върху недвижима вещь, съответният орган на дружеството след възникването му представя в службата по вписванията за вписване нотариално заверено извлечение от дружествения договор, а когато е необходимо, и отделно съгласието на вносителя. Органът представя нотариално заверено извлечение от дружествения договор или устава и съгласието на вносителя. При вписването съдията по вписванията проверява правата на вносителя.

31. Закон за устройство на територията /ЗУТ/:

31.1. Чл. 177, ал. 1, изр. 1 ЗУТ гласи следното:

След завършването на строежа и приключване на приемните изпитвания, когато те са необходими, възложителят подава заявление пред органа по ал. 2 или 3 за, въвеждането на обекта в експлоатация, като представя окончателния

доклад по чл. 168, ал. 6, договорите с експлоатационните дружества за присъединяване към мрежите на техническата инфраструктура, технически паспорт и сертификат за енергийни характеристики на нова сграда и посочва идентификатор на обекта на кадастъра, подлежащ на въвеждане в експлоатация.

31.2. Чл. 178, ал. 1 ЗУТ гласи следното:

„Не се разрешава да се ползват строежи или части от тях, преди да са въведени в експлоатация от компетентния орган по чл. 177“.

31.3. В § 5, т. 11 от Допълнителните разпоредби на ЗУТ е дадена дефиницията за „урегулиран поземлен имот или урегулиран имот“, а именно - поземлен имот, за който с подробен устройствен план са определени граници, достъп от улица, път или алея, конкретно предназначение и режим на устройство.

32. Закон за местните данъци и такси /ЗМДТ/:

32.1. Разпоредбата на чл. 14, ал. 2 ЗМДТ, гласи следното:

Не се подават данъчни декларации за облагане с годишен данък за новопостроените сгради, подлежащи на въвеждане в експлоатация по реда на Закона за устройство на територията. Необходимите данни за определяне на данъка на новопостроените сгради и/или на самостоятелни обекти в тях се предоставят на служителите по чл. 4, ал. 1 от възложителя на строежа в двумесечен срок след завършването на сградата в груб строеж по образец, определен от министъра на финансите.

32.2. Разпоредбата на чл. 15 ЗМДТ, в алинеи 1 - 3 гласи следното:

(1) (Изм. и доп. - ДВ, бр. 98 от 2018 г., в сила от 01.01.2019 г.) За новопостроените сгради или части от сгради се дължи данък от началото на месеца, следващ месеца, през който са завършени.

(2) (Изм. и доп. - ДВ, бр. 98 от 2018 г., в сила от 01.01.2019 г.) При прехвърляне на собствеността на имота или при учредяване на ограничено вещно право на ползване приобретателят дължи данъка от началото на месеца, следващ месеца, през който е настъпила промяната в собствеността или ползването, освен ако данъкът е платен от прехвърлителя.

(3) (Нова - ДВ, бр. 98 от 2018 г., в сила от 01.01.2019 г.; изм., бр. 104 от 2020 г., в сила от 01.01.2021 г.) Завършването на сграда или на част от нея се установява с удостоверение за въвеждане в експлоатация или разрешение за ползване, издадени по реда на Закона за устройство на територията.

33. Данъчно-осигурителен процесуален кодекс /ДОПК/:

33.1. Установяване на задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски

Чл. 108. (1) Данъчните задължения и задълженията за задължителни осигурителни вноски се установяват с ревизионен акт по чл. 118.

...

33.2. Срок за установяване

Чл. 109. (1) (Доп. - ДВ, бр. 94 от 2015 г., в сила от 1.01.2016 г.) Не се образува производство за установяване на задължения за данъци по този кодекс, когато са изтекли 5 години от изтичането на годината, в която е подадена декларация или е следвало да бъде подадена декларация, или от изтичането на годината, в която са постъпили данни, получени от трети лица и организации, в случаите, когато по този закон не е предвидено подаването на декларация.

...

34. Закон за счетоводството /ЗСч/, редакция към ДВ, бр. 98/27.11.2018 г.:

34.1. Разпоредбата на чл. 98, ал. 1 и ал. 9 ЗСч, гласят следното:

(1) Предприятията публикуват годишния финансов отчет, консолидирания финансов отчет и годишните доклади по глава седма, приети от общото събрание на съдружниците или акционерите или от съответния орган, както следва:

1. всички търговци по смисъла на Търговския закон - чрез заявяване за вписване и представяне за обявяване в търговския регистър, в срок до 30 юни на следващата година;

...

(9) Алинеи 1 - 8 не се прилагат за:

...

2. (изм. - ДВ, бр. 98 от 2018 г., в сила от 01.01.2019 г.) предприятия, които не са осъществявали дейност през отчетния период; това обстоятелство се декларира с декларация, която се публикува в срок до 31 март на следващата година, както следва:

а) от лицата по ал. 1, т. 1 и 2 - в търговския регистър и регистъра на юридическите лица с нестопанска цел;

34.2. Съгласно § 1, т.30 от ДР на ЗСч, „предприятия, които не са осъществявали дейност през отчетния период“ са предприятия, за които едновременно са налице следните условия:

а) през отчетния период не са извършвали сделки по чл. 1, ал. 1 от Търговския закон;

б) през отчетния период не са възникнали условия да бъде признат приход съгласно Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти;

в) не са осъществявали дейност, свързана с инвестиции, производство и/или продажба;

г) не са осъществявали покупка на стоки и услуги с цел получаване на доходи и печалби.

35. Закон за корпоративното подоходно облагане /ЗКПО/:

Разпоредбата на чл.92 ЗКПО, озаглавена „Деклариране на корпоративен данък“, в ал.1 предвижда следното: Данъчно задължените лица, които се облагат с корпоративен данък, подават годишна данъчна декларация по образец за данъчния финансов резултат и дължимия годишен корпоративен данък.

Б. ПРИЛОЖИМО ПРАВО НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ

36. Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (Директивата за ДДС).

36.1. Съгласно член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС, „Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

36.2. Член 19 от Директивата за ДДС гласи следното:

В случай на прехвърляне, възмездно или безвъзмездно, или като вноска в капитала на дадено дружество, на съвкупност или част от активи, държавите-членки могат да считат, че не се извършва доставка на стоки и че лицето, на което се прехвърлят стоките, трябва да се третира като правоприемник на прехвърлителя.

В случаите, когато получателят не е изцяло данъчнозадължен, държавите-членки могат да вземат необходимите мерки за предотвратяване на нарушаването на конкуренцията. Те могат също така да предприемат всякакви мерки, необходими за предотвратяване на неплащането или избягването на данък чрез използването на настоящия член.

36.3. Член 213, параграф 1 от Директивата за ДДС гласи следното:

Всяко данъчнозадължено лице декларира кога започва, променя или преустановява своята дейност като данъчнозадължено лице.

36.4. Разпоредбата на чл.214, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС, гласи следното:

1. Държавите-членки предприемат необходимите мерки, за да гарантират, че следните лица са идентифицирани чрез индивидуален номер:

а) всяко данъчнозадължено лице, с изключение на посочените в член 9, параграф 2, което в рамките на съответната тяхна територия извършва доставки на стоки или услуги, за които ДДС подлежи на приспадане, различни от доставки на стоки или услуги, за които ДДС е дължим единствено от клиента или лицето, за което са предвидени стоките или услугите, в съответствие с членове 194 - 197 и член 199;

...

36.5. Член 288 от Директивата за ДДС гласи следното:

Оборотът, който служи за критерий при прилагане на режимите, предвидени в настоящия раздел, се състои от следните суми, без ДДС:

1. стойността на доставките на стоки и услуги, доколкото те са облагаеми с данък;

2. стойността на сделките, които са освободени от данък чрез приспадане на ДДС, платен на предходния етап съгласно член 110 или 111, член 125, параграф 1, член 127 или член 128, параграф 1;

3. стойността на сделките, които са освободени от данък съгласно членове 146–149 и член 151, 152 или 153;

4. стойността на сделки с недвижими имоти, финансови сделки, както са посочени в член 135, параграф 1, букви б) – ж) и застрахователни услуги, освен ако тези сделки не са спомагателни сделки.

Въпреки това, разпореждането с материални и нематериални дълготрайни капиталови активи на предприятие не се отчита за целите на изчисляване на оборота.

V. СЪДЕБНА ПРАКТИКА

A. НА НАЦИОНАЛНИТЕ СЪДИЛИЩА:

37. В практиката си Върховния административен съд приема, че във всички случаи на апорт по чл. 10, ал. 1, т. 3 ЗДДС намира приложение специалната разпоредба на чл. 132, ал. 3, вр. ал. 1 ЗДДС, като регистрацията по ЗДДС настъпва по силата на закона и не се влияе от наличието или липсата на акт за регистрация по ЗДДС - така в Решение на ВАС № 9387/09.10.2023 г. по адм. д. № 1221/2023 г., Решение на ВАС № 12322/18.11.2015г. по адм.д. № 5547/2015 г., Решение на ВАС № 9776/28.06.2013 г. по адм.д. № 4974/2013 г.

38. С Решение № 519 от 13.03.2018 г. по КАНД № 342/2018 г. на Административен съд - Варна (действащ в случая като касационна инстанция) - постановено във връзка с апорт на дружествени дялове, е прието следното: „От разпоредбата на чл. 19 от Директива 2006/112 недвусмислено следва, че държавите членки имат право да предвидят такова особено данъчно третиране, само в хипотезата на прехвърляне на съвкупност или на част от активи, вследствие на което правоприемникът да продължи извършването на независима икономическа дейност“. Съобразявайки Решение на СЕС от 27 ноември 2003 г. по дело Zita Modes, C-491/01, съставът на Административен съд - Варна е приел, че „След като „прехвърлянето на съвкупност или част от активи“ е общностно понятие и трябва да се прилага еднакво от всички държави членки, разпоредбите на чл. 10, ал.1 и чл. 132, ал.1 и ал.2 от ЗДДС следва да се прилагат единствено и само в контекста на чл. 19 от Директива 2006/112 и в съответствие със задължителното тълкуване, дадено с Решение от 27 ноември 2003 г. по дело Zita Modes, C-491/01, т.40, потвърдено и в последвалата практика на Съда - Решение от 29 октомври 2009 г. по дело SKF, C-29/08, т.37 и Решение от 10 ноември 2011 г. по дело Schriever, C-444/10, т.24. Докато преобразуването на търговско дружество по реда на глава шестнадесета от ТЗ, прехвърлянето на предприятие по реда на чл. 15 или 60 от ТЗ, преобразуването на бюджетни организации, държавни или общински предприятия, в резултат на което

новообразуваните организации или предприятия са универсални правоприемници на преобразуваните предполагат освен придобиването на активи и прехвърлянето на дейност, не така стоят нещата с апорта по чл. 10, ал.1, т.3 от ЗДДС. Апортът на активи (материални и нематериални) може да попадне в обхвата на чл. 19 от Директива 2006/112 и следователно да породи за правоприемника задължение за регистрация по ЗДДС, само ако се касае за съвкупност или за достатъчна част от активи, така, че да се породи правоприемство, т.е. да позволи упражняването на независима икономическа дейност“.

39. С Решение на ВАС № 15101 от 07.11.2019 г. по адм.д. № 6507/2019 г. Върховният административен съд е приел, следното: „Правилно съдът е отчел факта, че специалната регистрация по чл.132 от ЗДДС е извършена, въз основа на подадено заявление от дружеството на 16.08.2018г. за регистрация по ЗДДС, т.е. в период по-дълъг от 11 години. Това обстоятелство ведно с факта, че седем години след процесната специална регистрация, дружеството, не е извършвало дейност, респ. не е реализирало доходи, се налага извода, че макар и формално да са налице предпоставките на чл.132 от ЗДДС, то извършената регистрация е правно необоснована. Това е така, тъй като лицето дори да е било регистрирано при спазване разпоредбата на чл.132, ал.1 от ЗДДС, при липса на облагаем доход в следващите години е следвало да подаде заявление за дерегистрация и съответно да бъде дерегистрирано. Безспорно установено е в случая, че стопанската дейност на дружеството започва в края на 2017г. и през 2018г. е подадено заявление за регистрация“.

Б. ПРАКТИКА НА СЪДА НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ.

40. На настоящия съдебен състав са известни следните, относими към спора, решения на Съда на ЕС, които са съобразени при изготвяне на мотивите за отправяне на преюдициалното запитване:

– Решение от 22 февруари 2001 г. по дело Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110;

– Решение от 27 ноември 2003 г. по дело Zita Modes, C-491/01, EU:C:2002:741;

– Решение от 29 октомври 2009 г. по дело SKF, C-29/08, EU:C:2009:665;

– Решение от 10 ноември 2011 г. по дело Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724;

– Решение от 30 май 2013 г. по дело X BV, C-651/11, EU:C:2013:346;

– Решение от 19 декември 2018 г. по дело C-17/18, EU:C:2018:1038;

VI. ДОВОДИ И ПРАВНИ ИЗВОДИ НА СТРАНИТЕ

41. Жалбоподателят твърди незаконосъобразност на РА по съображения за допуснати съществени процесуални нарушения и неправилно приложение на материалния закон. Систематизирани, оплакванията му са следните:

– органите по приходите не са се съобразили с указанията на директора на Дирекция „ОДОП“ - Варна, дадени в Решение № 225/12.12.2024 г., с което е

отменен РА № P-03000324002229-091-001/01.10.2024 г., като на практика не е съобразено тълкуването, дадено от Съда на ЕС с Решение по дело C-122/23, точки 41 - 43 и точки 49 - 50.

– дори регистрацията по чл. 132, ал. 3, т. 1 ЗДДС да възниква по силата на закона, е необходимо лицето да подаде заявление за регистрация и да бъде регистрирано с нарочен акт, който да обяви обстоятелството по регистрацията;

– след като апортът е станал известен на органите по приходите с вписването му на 14.07.2014 г., същите е следвало да предприемат действия по задължителна регистрация - каквито твърдения и доказателства липсват.

– липсват твърдения и не са събирани доказателства дружеството да е извършвало облагаеми доставки до 08.06.2023 г. като първият посочен период е 2019 г.

– изтекъл е срокът по чл.109 ДОПК и е недопустимо да се установяват факти и обстоятелства извън обхвата на ревизионното производство - т.е. преди 01.12.2019 г., а с РА е прието, че заявлението за регистрация е следвало да бъде подадено най-късно до 21.07.2014 г.

– от датата на извършване на апорта до датата на извършване на продажбите, дружеството не е осъществявало никаква дейност, следователно не е извършвало и облагаеми доставки, поради което по арг. от чл. 108, ал. 3 и чл. 111 ЗДДС към датата на продажбите не са били налице условията за задължителна регистрация.

– неправилно е начислен ДДС за м.11.2023 г., т.к. смятано от датата на продажбите - 17.11.2023 г. срокът за подаване на заявлението за регистрация поради достигнат оборот е до 24.11.2023 г., а заявлението е подадено на 23.11.2023 г.

42. Процесуалният представител на „Кабакум 3808“ ЕООД, намира за основателно отправянето на преюдициално запитване до СЕС при мотивите и с въпросите, формулирани от съда с Определение № 11619/27.10.2025 г. В писмено становище от 10.11.2025 г., в допълнение на мотивите за необходимостта от сезиране на Съда на ЕС, излага следните съображения:

– Апортът на активи предизвиква прехвърляне на собственост – дружеството-правоприемник придобива правото на собственост върху апортираното имущество. Апортът не прехвърля автоматично личните задължения, отговорности или процесуални статuti на апортирацията - те остават при първоначалния титуляр, освен ако не е уговорено друго. Договорите и лицензиите, свързани с апортираното имущество не преминават автоматично към правоприемника, освен ако не е изрично посочено в решението за извършване на апорта, което би било в случай на прехвърляне на обособена дейност като част или цяло търговско предприятие. В общия случай, при апортиране на отделни активи те са единственото имущество. Поради естеството си апортът на вещи следва да се различава от апорта или прехвърлянето на предприятие като съвкупност от права, задължения и фактически отношения (чл. 15 ТЗ), което да позволи упражняването на независимата икономическа дейност, пряко и непосредствено свързана с това

предприятие, за разлика от апорта на вещи/активи. С това се обосновава неправилното транспониране на чл. 19 от Директива 2006/112/ЕО.

– Принципът на данъчен неутралитет е нарушен, защото според чл. 10, ал. 1, т. 3 ЗДДС апортът не е доставка по смисъла на ЗДДС, следователно не би следвало да има значение дали апортиращият е или не е данъчнозадължено лице по ЗДДС. След като самият апорт не е доставка и следователно е необлагаем с ДДС, нито апортиращият има право да начисли данък, нито получаващият апорта има право да ползва данъчен кредит. В същото време по силата на чл. 102, ал. 3 ЗДДС се приема, че лицето дължи данък за извършените от него облагаеми доставки, без то да има право да приспадне данък, въпреки че получава доставка от регистрирано по ЗДДС лице.

– Принципът на пропорционалност се нарушава от фикцията на чл. 132, ал. 3 ЗДДС, тъй като за всички останали случаи се изисква нарочен акт за регистрация по ЗДДС. В същото време и с оглед конкретните обстоятелства по спора, въпреки непропорционалната фикция, органите по приходите са издали акт за регистрация по ЗДДС, защото очевидно са приели, че регистрирано лице без регистрация не може да съществува, но не на твърдяното основание, а на основание чл. 96 ЗДДС.

– Принципът на предвидимост е нарушен и с оглед обстоятелството, че по силата на закона извършеният апорт е вписан на 14.07.2014 г. в поне два публични регистъра. Вписването има оповестително и защитно действие. Публичният оповестителен характер на вписването предполага знание у третите лица, каквото е и НАП, за настъпилото обстоятелство. Продължилото над девет години бездействие няма оправдание и сериозно нарушава принципа на предвидимост.

43. Ответната страна оспорва жалбата и моли да бъде отхвърлена като неоснователна, като излага следните доводи:

– жалбоподателят неправилно твърди изтичане на срока по чл. 109 ДОПК относно обстоятелството, че на основание чл. 102, ал. 3 ЗДДС, считано от 28.07.2014 г. /датата на апорта/ до 06.12.2023 г. /датата на регистрацията по ЗДДС/ дължи данък за всяка извършена облагаема доставка. Установените задължения са за данъчни периоди м. 06, 10 и 11.2023 г. и са в определения обхват на ревизията. С обжалвания РА не се установяват задължения извън обхвата на ревизията и по-конкретно за визираната в жалбата 2014 г.

– фактът, че задължението за регистрация по ЗДДС е възникнало през 2014 г., не препятства органите по приходите да вземат предвид това обстоятелство при определяне на дължимия ДДС за данъчни периоди м. 06.2023 г., м. 10.2023 г. и м. 11.2023 г., тъй като **липсата на регистрация поражда правни последици по чл. 102, ал. 3 от ЗДДС**, включително задължение за начисляване на данък за извършените облагаеми доставки до момента на регистрация.

– неоснователно се твърди, че независимо от факта, че регистрацията по чл. 132, ал. 3, т. 1 ЗДДС възниква по силата на закона, е необходимо лицето да подаде заявление за регистрация и да бъде регистрирано с нарочен акт. Този вид регистрация е особен вид задължителна регистрация по ДДС, произтичаща

от закона, при която законодателят не предвижда достигане на определен облагаем оборот от нерегистрирано лице за даден времеви период или прилагане правото му на избор да се регистрира или не, а същото е задължено да се регистрира, независимо от оборота, когато закупува стоки или услуги от регистрирано по ЗДДС лице.

– нормата на чл. 102, ал. 3, т. 1 ЗДДС предвижда облагане с ДДС в случаите, когато лицето е било длъжно, но не е подало заявление за регистрация в срок. В този случай по силата на закона се приема, че лицето дължи данък за извършените от него облагаеми доставки, за периода от изтичането на срока, в който е следвало да бъде издаден актът за регистрация - ако лицето е подало заявлението за регистрация в срок, до датата, на която е регистрирано от органа по приходите.

– данъчното задължение е установено от закона и дължимостта му не зависи от начина на регистрация /по подадено заявление или по инициатива на орган по приходите/. Правните последици на чл. 102, ал. 3 ЗДДС се свързват с наличието на възникнало, но неизпълнено в срок задължение за регистрация по ДДС и законът не обвързва настъпването на тези последици нито с факта на последваща регистрация или дерегистрация по ДДС, нито въобще с проведено производство по регистрация по ДДС, а още по-малко с това по чия инициатива то е започнало и с какъв акт е завършило.

– за приложението на чл. 102, ал. 3 ЗДДС следва да са изпълнени следните условия: 1. за задълженото лице да е възниквало задължение за задължителна регистрация по ЗДДС; 2. лицето да не е подало заявление за регистрация в срок, като разпоредбата създава законова фикция за дължимост на ДДС преди регистрацията на задълженото лице, като основанието за това е неизпълнение на задължението за подаване на заявление за регистрация, възникнала по закон в законовия срок.

– от събраните от органите по приходите доказателства се установяват всички предпоставки, при които по силата на закона се приема, че данъкът е дължим. Задължението за задължителна регистрация не е изпълнено в законоустановения срок, поради което на основание чл. 102, ал. 3 от ЗДДС се дължи ДДС за извършените от жалбоподателя облагаеми доставки по процесните продажби на недвижими имоти - получени аванси през д.п. м. 06.2023 г. и м. 10.2023 г., и за окончателната продажба на недвижимите имоти през д.п. м. 11.2023 г. Предвид разпоредбата на чл. 102, ал. 4 от ЗДДС, правилно с обжалвания РА са определени задълженията по ЗДДС за извършени доставки, които са облагаеми.

– неоснователно жалбоподателят поддържа и че правилото за определяне достигането на прага за задължителна регистрация изисква оборотът да се изчисли с натрупване 12 месеца назад, като следва да се провери дали с извършеното на 8 юни 2023 г. плащане се достига и надхвърля прага за регистрация по чл. 96 ЗДДС. Регистрацията по чл. 132, ал.1 ЗДДС възниква по силата на закона на датата на вписване на непаричната вноска в Търговския регистър. Определянето на облагаем оборот с натрупване за 12 месеца назад е предпоставка за задължителна регистрация по чл. 96, ал. 1

ЗДДС, което обстоятелство е различно от обстоятелството, въз основа на което се извършва регистрацията по чл. 132, ал. 1 ЗДДС.

44. Относно намерението на съда да отправи преюдициално запитване излага становище, че са налице основания за сезиране на Съда на ЕС. Счита, че във връзка с преценката дали за процесния период „Кабакум 3808“ ЕООД е извършвало независима икономическа дейност следва да се съобрази факта, че през 2018 г. е придобило от „БИЛДИНГС ГРУП“ ЕООД недвижим имот – самостоятелен обект: офис А03, в сграда № 3 в [ПИ], който впоследствие през 2023 г. е продаден на Н. Н., както и че в предмета на дейност на дружеството е включена покупко-продажбата на недвижими имоти.

VII. МОТИВИ ЗА ОТПРАВЯНЕ НА ПРЕЮДИЦИАЛНОТО ЗАПИТВАНЕ:

45. Настоящият съдебен състав преценява, че приложението на разпоредбите на чл. 10, ал. 1, т. 3, чл. 102, чл. 132, ал. 1 и ал. 3 ЗДДС и чл. 109 ДОПК поражда съмнение за съвместимост с Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност (Директивата за ДДС), и по-специално с разпоредбите на чл. 9, чл. 19, чл. 213 и чл. 214, и чл. 288, както и с принципите на данъчен неутралитет, пропорционалност и предвидимост. Съображенията на съда са следните:

46. Член 10 ЗДДС е озаглавен „Липса на доставка на стоки или услуги“ и в алинея 1, точка 3 (редакция към ДВ, бр.101 от 22.11.2013 г.) гласи: „Не е доставка на стока или услуга доставката към приобретателя от апортиращия в резултат на извършване на непарична вноска в търговско дружество“. Съгласно чл. 132, ал. 1 ЗДДС (редакция към ДВ, бр.94 от 30.11.2012 г.) задължително се регистрира по този закон лице, което на основание чл. 10, ал. 1 придобие стоки и услуги от регистрирано лице. Според ал. 2 на с.р., регистрацията по ал. 1 се извършва с подаване на заявление за регистрация в 14 - дневен срок от вписване на обстоятелството по чл. 10, ал. 1 в търговския регистър или вписване в регистър БУЛСТАТ. Датата на регистрацията в случаите по ал. 1 е датата на вписване на обстоятелството по чл. 10 в търговския регистър или вписване в регистър БУЛСТАТ (ал.3).

47. Съдебната практика безпротиворечиво приема, че приложимостта на разпоредбата на чл. 132, ал. 1 ЗДДС, предвид специалния ѝ характер, не се влияе от наличието на акт за регистрация по ЗДДС по общия ред, т.к. в хипотезата на чл. 10, ал. 1, т. 3 ЗДДС регистрацията настъпва по силата на закона, а не с връчването на акта за регистрация. Според съдилищата, за да възникне задължение за регистрация по реда на чл. 132, ал. 1 ЗДДС е необходимо изпълнението на две кумулативни условия: първо - да е налице придобиване на стоки или услуги по реда на чл. 10, ал. 1 ЗДДС и второ - стоките и услугите да са придобити от регистрирано по ЗДДС лице.

48. Разпоредбите на чл. 10, ал. 1 и ал. 2, и чл. 132, ал. 1 и ал. 3 ЗДДС транспонират член 19 от Директива 2006/112/ЕО /идентична с член 5, параграф 8 от Шеста директива/, според която, в случай на прехвърляне, възмездно или безвъзмездно, или като вноска в капитала на дадено дружество, на съвкупност или част от активи, държавите членки могат да считат, че не се извършва доставка на стоки и че лицето, на което се прехвърлят стоките, трябва да се

третира като правоприемник на прехвърлителя. Съгласно параграф 2 на член 19, в случаите, когато получателят не е изцяло данъчнозадължен, държавите членки могат да вземат необходимите мерки за предотвратяване на нарушаването на конкуренцията. Те могат също така да предприемат всякакви мерки, необходими за предотвратяване на неплащането или избягването на данък чрез използването на настоящия член.

49. Член 19 от Директива 2006/112 предоставя на държавите членки право да предвидят такова особено данъчно третиране, само в хипотезата на прехвърляне на съвкупност или на част от активи, вследствие на което правоприемникът да продължи извършването на независима икономическа дейност.

50. Тъй като Шеста директива и сега действащата Директива 2006/112 не препращат изрично към правото на държавите членки за целите на определянето на смисъла и обхвата на понятието „прехвърляне на съвкупност или част от активи“, с Решение от 27 ноември 2003г. по дело *Zita Modes*, C-497/01, точка 32, Съдът на ЕС е приел, че същото представлява самостоятелно понятие на правото на Съюза и съответно трябва да се тълкува еднообразно, за да се избегнат различията при прилагането на режима на ДДС в отделните държави членки.

51. Така, с точка 40 от същото решение СЕС тълкува посоченото понятие в смисъл, че обхваща прехвърлянето на предприятие или на самостоятелна част от предприятие, включваща имуществени и евентуално неимуществени активи, които взети заедно, съставляват предприятие или част от предприятие в състояние да извършва независима икономическа дейност, но не обхваща самото прехвърляне на вещи като продажбата на стоки в наличност. Според точка 44 от същото решение, за прилагането на член 5, пар. 8 от Шеста директива (сегашен чл. 19 от Директива 2006/112) е необходимо приобретателят да има намерение да стопанисва прехвърленото предприятие или част от предприятие, а не веднага да преустанови упражняването на съответната дейност.

52. След като „прехвърлянето на съвкупност или част от активи“ е понятие на правото на ЕС и трябва да се прилага еднакво от всички държави членки, разпоредбите на чл. 10, ал. 1 и чл. 132, ал. 1 и ал. 3 ЗДДС следва да се прилагат единствено и само в контекста на чл. 19 от Директива 2006/112, и в съответствие с тълкуването, дадено с Решение от 27 ноември 2003 г. по дело *Zita Modes*, C-497/01, точка 40, потвърдено и в последвалата практика на Съда - Решение от 29 октомври 2009 г. по дело *SKF*, C-29/08, точка 37 и Решение от 10 ноември 2011 г. по дело *Schriever*, C-444/10, точка 24.

53. Докато преобразуването на търговско дружество по реда на глава шестнадесета от ТЗ и прехвърлянето на предприятие по реда на чл. 15 или 60 от ТЗ предполагат освен придобиването на активи и прехвърлянето на дейност, не така стоят нещата с апорта по чл. 10, ал. 1, т. 3 от ЗДДС. Апортът на активи (материални и нематериални) има за последица единствено прехвърляне на собственост, поради което може да попадне в обхвата на чл. 19 от Директива 2006/112 и следователно – да породи за правоприемника задължение за регистрация по ДДС, само ако се касае за съвкупност или за достатъчна част от

активи, така, че да се породи правоприемство, т.е. да позволи упражняването на независима икономическа дейност. В настоящия случай това не изглежда да е така, тъй като апортираните активи – три броя офиси, се намират в новострояща се сграда, която, както през 2014 г. (годината, през която е извършена непаричната вноска), така и през 2023 г. (годината, през която апортираните активи са продадени) не е била въведена в експлоатация, тоест, апортираните активи не е имало как да бъдат предмет на извършвана икономическа дейност (за отдаване под наем или за дейността на собственика), както от апортиращия, така и от приобретателя.

Ето защо настоящият състав има нужда от отговор на въпроса:

– Разпоредбата на член 19 от Директива 2006/112/ЕО може ли да се тълкува в смисъл, че апортирането на самостоятелни активи - три броя офиси, в капитала на новоучредено търговско дружество, представлява прехвърляне на съвкупност от активи по смисъла на тази разпоредба, независимо че сградата, в която се намират активите, е без разрешение за ползване и същите, към датата на апорта, не могат да се използват за извършване на облагаеми доставки, както от апортиращия, така и от приобретателя?

54. Според настоящия съдебен състав отговорът на този въпрос следва да е отрицателен, тъй като от практиката на СЕС следва, че особената цел на чл. 19 от Директива 2006/112 е да се улеснят прехвърлянията на предприятия или на части от предприятия, като се опростят тези прехвърляния и като се избегне финансовото обременяване на приобретателя с несъразмерна данъчна тежест, която при всички положения би била възстановена впоследствие чрез приспадане на платения ДДС. В частност, особеното данъчно третиране по чл. 19 от Директивата е и поради това че сумата на ДДС, която иначе трябва се начисли при прехвърлянето, може да се окаже твърде голяма спрямо ресурсите на съответното предприятия - Решение по дело Zita Modes, т. 41.

55. В съответствие с принципа на неутралност на данъка, прилагането на тази разпоредба би трябвало да доведе до точно същия резултат, независимо дали ДДС се начислява от прехвърлителя и след това се приспада от приобретателя, или дали сделката не се облага с данък – каквато е целта и на разпоредбите на чл. 10, ал. 2 и чл. 132, ал. 1 от ЗДДС.

56. С оглед гореизложеното и в светлината на тълкуването на СЕС в горесцитираните решения, обосновано може да се предположи, че сам по себе си апортът на недвижими имоти - в случая на самостоятелни обекти (офиси) в сграда, не води автоматично до правоприемство и продължаване на независимата икономическа дейност и поради това не попада в обхвата на чл. 19 от Директива 2006/112.

57. Разпоредбата на чл. 10, ал. 1, т. 3 ЗДДС – още в редакцията към ДВ, бр. 63/04.08.2006 г., когато е приет ЗДДС, обаче има различна формулировка, според която всеки случай на непарична вноска (апорт) в търговско дружество не се счита за доставка на стока или услуга от апортиращия към приобретателя, и в случай че апортът е извършен от регистрирано по ЗДДС лице, приобретателят задължително се регистрира по ЗДДС (чл. 132, ал. 1 ЗДДС). Според правилото по чл. 132, ал. 3 ЗДДС, в тези случаи датата на регистрацията

е датата на вписване на обстоятелството по чл. 10 в търговския регистър. Предвижданията на чл. 132, ал. 1 и ал. 3 ЗДДС са също още от първоначалната редакция на закона (ДВ, бр.63/04.08.2006).

58. При така действащата национална правна уредба, в практиката си съдилищата приемат, че във всички случаи на апорт по чл. 10, ал. 1, т. 3 ЗДДС намира приложение специалната разпоредба на чл. 132, ал. 3, вр. ал. 1 ЗДДС, като регистрацията по ЗДДС настъпва по силата на закона и не се влияе от наличието или липсата на акт за регистрация по ЗДДС.

59. Настоящият състав обаче има съмнения в правилността на това тълкуване както и за съответствието на националния закон – конкретно на разпоредбите на чл. 10, ал. 1, т.3 и чл. 132, ал. 1 и ал. 3 ЗДДС, с член 19 от Директива 2006/112, защото, както следва от решението на СЕС по дело С-497/01, за да се приложи това правило, изискването е да се касае за съвкупност от активи. Според Решение на СЕС от 10.11.2011 г. по дело С-444/10, точки 25 и 26, за да се приеме, че е налице прехвърляне на предприятие или на самостоятелна част от предприятие по смисъла на член 5, параграф 8 от Шеста директива, е необходимо съвкупността от прехвърлени елементи да е достатъчна, за да позволи упражняването на дадена независима стопанска дейност, както и че въпросът дали тази съвкупност следва да съдържа както движими, така и недвижими активи следва да бъде преценен от гледна точка на естеството на съответната стопанска дейност.

60. Както сочи генералния адвокат Jacobs в заключението си по дело С-497/01, представено на 26.09.2002 г., точка 36, понятието за част от съвкупност от активи не се отнася до един или повече отделни елементи от този списък, а до достатъчна комбинация от тях, за да се позволи осъществяването на икономическа дейност, дори ако тази дейност е само част от по-голямо предприятие, от което е била отделена. По-надолу, в точка 39 от заключението е посочено, че когато данъчнозадължено лице придобива отделни активи - например търговска марка или част, или дори всички търговски стоки или оборудване на предприятието - от друго данъчнозадължено лице, това може да се счита за нормална бизнес сделка или инвестиция, а начисляването на ДДС - за нормална част от задълженията на търговеца. Когато обаче прехвърлянето включва цяло предприятие, събитието е изключително и може да бъде оправдано специално третиране, тъй като размерът на ДДС, който трябва да бъде начислен при прехвърлянето, е вероятно да бъде особено голям спрямо ресурсите на въпросното предприятие.

61. Съответствието на чл. 10, ал. 1, т. 3 ЗДДС с член 19 от Директивата за ДДС е поставено под съмнение и в точка 20 от заключението на Генералния адвокат Kokott по дело С-234/11, ТЕЦ ХАСКОВО. В контекста на спора в главното производство, генералният адвокат посочва в заключението си *„Струва ми се необходимо обаче да поясня, че член 19 от Директивата за ДДС разрешава на държавите членки да предвидят подобно правоприемство само в хипотезата на прехвърляне на съвкупност или част от активи. Във връзка с действалата при предходния режим съответна разпоредба на член 5, параграф 8 от Шеста директива Съдът е постановил, че под това понятие трябва да се разбира само прехвърлянето на предприятие или самостоятелна част от предприятие, които съставляват предприятие или част от предприятие в*

състояние да извършва независима икономическа дейност, но не и самото прехвърляне на отделни активи ...“.

62. Всъщност, уредбата в ЗДДС досежно освобождаването на апорта от ДДС е предпоставка за злоупотреби и „спестяване на ДДС“. Един от начините, чрез които в практиката се заобикаля облагането с ДДС е вместо да се сключва пряка сделка за покупко-продажба на недвижимия имот между строителния предприемач и физическото лице, първо имотът да се апортира в новоучредено дружество, след което дяловете на това дружество да се прехвърлят на физическото лице, което е реалният купувач на имота. По този начин физическото лице става едноличен собственик на капитала в дружеството, чиято собственост е и самият недвижим имот. Апортът на недвижим имот в търговско дружество и последваща продажба на дяловете на това търговско дружество цели прехвърляне на недвижимия имот, който е апортиран в дружеството, а не придобиване на дружествените дялове с цел развитие на стопанска дейност. От гледна точка на ЗДДС продажбата на дружествени дялове е също освободена от ДДС доставка (чл. 46, ал. 1, т. 5 ЗДДС). Това означава, че когато се продават дружествените дялове на дружество, в което е апортиран недвижим имот, вместо да се продава самия имот, тази сделка е необлагаема с данък.

63. Ето защо, настоящият съдебен състав има нужда от отговор и на въпроса:

– Следва ли член 19 от Директива 2006/112/ЕО, във връзка с принципите на данъчен неутралитет и пропорционалност, да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба и практика, според които всяка непарична вноска (апорт) на активи, извършена от регистрирано по ДДС лице, се счита за „липса на доставка“, а получателят се регистрира по ДДС по силата на закона - от датата на вписване на апорта, без да се изследва дали прехвърлените активи съставляват съвкупност от активи или част от предприятие, позволяваща продължаване на независима икономическа дейност, и без значение дали след вписване на апорта получателят на непаричната вноска е започнал да извършва с апортираните активи реална независима икономическа дейност?

64. При положителен отговор на този въпрос и в случай че регистрацията по ЗДДС в хипотезата на импорт по чл. 10, ал. 1, т. 3 ЗДДС настъпва по силата на закона, възниква въпросът дали изобщо правилата по чл. 102 ЗДДС са приложими в тази хипотеза на задължителна регистрация. Това е така, защото самата разпоредба на чл. 102 ЗДДС е озаглавена „Регистрация по инициатива на органите по приходите“, приета е за да транспонира членове 213 и 214 от Директива 2006/112 и в изпълнение на член 287, точка 17 от Директивата, поради което като цяло се отнася към специалния режим за малките предприятия по смисъла на Директивата за ДДС.

65. Така и с Решение на СЕС от 11 април 2024 г. по дело Легафакт, С-122/23, точки 34, 35 и 36 е прието, че специалният режим за малките предприятия по смисъла на Директивата за ДДС предвижда опростяване на административните изисквания, за да се подкрепят създаването, дейността и конкурентоспособността на тези предприятия, както и за да се поддържа разумно съотношение между административните тежести, свързани с данъчния

контрол, и очакваните ниски приходи от данъци (така и в решение от 9 юли 2020 г., С-716/18, точка 40).

66. При това положение задължението за начисляване на ДДС от лице, регистрирано в хипотезата на чл. 132, ал. 1 ЗДДС изглежда несъвместимо да се разглежда в контекста на уредбата по чл. 102 ЗДДС.

67. От друга страна обаче принципът на неутралност на ДДС изисква, прилагането на чл. 19 от Директивата за ДДС да доведе до абсолютно същия резултат, както ако данъкът е бил начислен и приспаднал по обичайния начин. При това положение, в случай че апортът на активи е освободен от ДДС и се счита за основание за задължителна регистрация по ЗДДС, принципът на неутралност на данъка изисква при последващата продажба на апортираните активи да се начисли ДДС по общите правила на чл. 25 и чл. 85 ЗДДС, прилагането на които принципно не би следвало да зависи от срока, който е изтекъл между апорта и последващата продажба, и без значение дали и кога дружеството - приобретател на апорта е подало заявление за регистрация.

68. Освен това, в случай че за дата на регистрацията се счита датата на вписване на непаричната вноска и регистрацията по ЗДДС възниква по силата на закона, изглежда без значение и обстоятелството дали данъчният период, в който е настъпило това събитие, е в обхвата на ревизията. При преценката за спазване на срока по чл. 109 ДОПК принципно е достатъчно установените задължения да са в обхвата на ревизията и за тях да не е изтекъл срока, в който е възможно да се установяват чрез ревизия.

69. В същото време обаче в акта за регистрацията по ЗДДС на „Кабакум 3808“ е посочена различна дата на възникване на задължението за подаване на заявление за регистрация - установена съобразно оборота от получените аванси и цената по нотариалните актове, а не спрямо датата на вписване на апорта, като между датата на апорта и датата на първия получен аванс е изминал срок от над 9 години. Освен това е безспорно установено, че в този период дружеството не е извършвало независима икономическа дейност и макар че не е подавало заявление за deregистрация по избор - чл. 108, ал. 3 ЗДДС (в сила от 1.01.2017 г.), формално е можело да го стори.

70. Тезата на процесуалния представител на ответника – че „Кабакум 3808“ ЕООД все пак е развивало икономическа дейност, т.к. през 2018 г. е закупило от „БИЛДИНГС ГРУП“ ЕООД недвижим имот - офис А03, който впоследствие през 2023 г. е продало на Н. Н. (процесната сделка по нот. акт № 130/2023г.), според настоящия съдебен състав не може да бъде споделена, по следните съображения:

– Според чл. 3, ал. 2, изр. 2 ЗДДС, независима икономическа дейност е и всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него. В Решение от 15 септември 2011 г. по съединени дела С-180/10 и 181/10, точка 36, EU;C:2011:589, Съдът на ЕС е приел, че понятието данъчнозадължено лице се определя във връзка с понятието за икономическа дейност, както и че обикновеното упражняване на правото на собственост от неговия титуляр само по себе си не може да се

разглежда като икономическа дейност. Определящо е дали лицето предприема активни действия за съответната сделка, чрез средства, подобни на тези, използвани от производител, търговец или доставчик на услуги по смисъла на член 9, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС. Като такива действия СЕС сочи благоустройствени мероприятия в имота и използването на изпитани средства за пускане на пазара и подчертава, че те не се вписват в действията по управление на лично имущество (точки 39, 40 и 41 от същото решение).

– Съгласно разбирането на СЕС, понятието за икономическа дейност по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС е обективно, в смисъл, че се разглежда самата дейност независимо от нейните цели и резултати. В частност, за икономическа дейност се счита експлоатацията на материална вещь с цел получаване на постоянен доход от нея (решение по дело С-223/03 и решение по дело С-263/11), но въпросът дали съответната дейност се извършва с цел получаване на постоянен доход, е фактически и трябва да се преценява от националните юрисдикции с оглед на всички данни по случая (точка 33 от решение по дело С-263/11, точки 24 и 26 от решение по дело С-230/94) - *така и в Решение на ВАС № 11649/15.12.2022 г. по адм.д. № 2496/2022 г.*

– В случая такива действия не са констатирани от органите по приходите. В хода на процесното ревизионно производство е безспорно установено, че: „Кабакум 3808“ ЕООД няма назначени лица по трудово правоотношение; няма регистриран ЕКАФП; няма декларирано движимо и недвижимо имущество; няма регистрирани на негово име превозни средства; банковата сметка на дружеството е открита на 07.06.2023 г. и закрыта на 21.05.2024 г.; за периода 2014 г. - 2023 г. единствените регистрирани продажби на недвижими имоти са процесните - през м.ноември 2023 г.; по данни от дневниците за покупки и дневниците за продажби на регистрирани по ЗДДС лица, не са установени декларираните покупки от „Кабакум 3808“, а единствените декларираните продажби са по 3 бр. данъчни фактури за нотариални такси; дружеството е подало ГДД по чл. 92 ЗКПО само за 2023 г.

– Освен това, имотите, предмет на процесните продажби, се намират в сграда, която към датата на продажбите е в „груб строеж“ и все още не е въведена в експлоатация, тоест, по аргумент от чл. 177, ал.1 и чл. 178 ЗУТ не е имало как тези имоти да се експлоатират за икономическа дейност на дружеството - например да се отдават под наем или ползват за дейността на собственика. По тази причина и имотите не са декларирани по реда на ЗМДТ. При това положение настоящият състав приема, че в периода от вписване на апорта до извършване на процесните продажби, „Кабакум 3808“ ЕООД не е извършвало независима икономическа дейност, включително във връзка с апортираните активи.

71. В аналогична хипотеза (закъснение от 11 години) с Решение № 15101 от 07.11.2019 г. по адм. д. № 6507/2019 г. Върховният административен съд е приел, че макар формално да са налице предпоставките на чл. 132 ЗДДС, извършената регистрация е правно необоснована, т.к. дори лицето да е било регистрирано при спазване на разпоредбата на чл. 132, ал.1 ЗДДС, при липса на облагаем доход в следващите години е следвало да подаде заявление за дерегистрация и съответно да бъде дерегистрирано.

72. Отделно, както приходната администрация, така и жалбоподателят навеждат доводи в подкрепа на защитните си тези, при които се стига до едновременно приложение на разпоредбите на чл. 132 и чл. 102 ЗДДС, което като резултат води до начисляване на ДДС за апортираните активи, независимо че за период повече от 9 години, „КАБАКУМ 3808“ не е извършвало икономическа дейност, което в контекста на смисъла и целите на член 19 от Директивата за ДДС изглежда недопустимо.

73. От една страна българската правна уредба в чл. 10, ал. 1, т. 3 ЗДДС изглежда пренебрегва ограниченото приложно поле на член 19 от Директивата за ДДС като третира всяка непарична вноска като „липса на доставка“, без да се изследва дали е налице „предприятие или част от предприятие“, и дали се касае до „съвкупност или част от съвкупност на активи“, чието апортиране води до „продължаване на независимата икономическа дейност“, като същевременно налага автоматична регистрация на получателя по силата на закона.

74. От друга страна – както сочи и процесуалният представител на ответника в писмените бележки по съществото на спора, разпоредбата на чл. 102, ал. 3 ЗДДС създава законова фикция за дължимост на ДДС преди регистрацията на задълженото лице, като основанието за това е неизпълнение на задължението за подаване на заявление за регистрация, възникнала по закон, в законовия срок.

75. Като резултат подобна система от законови фикции може да доведе до последващо ретроактивно облагане, въпреки че след вписване на апорта икономическа дейност реално не е извършвана от приобретателя. На практика данъчните последици – констатациите в процесния ревизионен акт и установените с него задължения за ДДС, се основават не на реални икономически обстоятелства, а на правна фикция, действаща с обратно действие, което поставя под въпрос съвместимостта с принципите на **данъчен неутралитет** (еднакво третиране на сходни икономически операции), **на правна сигурност** (предвидимост на данъчните последици), и **на пропорционалност** (забрана за прекомерно данъчно натоварване при липса на дейност).

76. Принципът на данъчен неутралитет, изведен от практиката на СЕС, изисква ДДС да се налага по еднакъв начин върху всички икономически дейности, независимо от правната им форма (решения C-309/06, Marks & Spencer, точка 49; C-255/02, Halifax, точка 92). Доколкото с ДДС се облага реалното потребление, а не формалните юридически конструкции, данъкът следва да отразява действителната стопанска дейност. В случая апортиращото дружество е регистрирано по ЗДДС лице, а дружеството - приобретател по апорта, не осъществява независима икономическа дейност – не предлага стоки или услуги на пазара, не реализира приходи, няма персонал, не осъществява стопанска активност, не е в състояние да експлоатира за целите на облагаеми доставки и апортираните активи (защото се намират в сграда, която не е въведена в експлоатация), и независимо от това, чл. 10, ал.1, т.3 ЗДДС и националната данъчна и съдебна практика, приравняват двете лица, като третират получателя като регистрирано данъчно задължено лице и му вменяват задължение да начисли ДДС за последващата продажба на апортираните активи, извършена девет години по-късно.

77. Според настоящият състав подобно тълкуване и практика може да нарушават принципа на данъчен неутралитет, защото данъчното третиране не отразява различията между лице, което реално извършва икономическа дейност, и лице, което не извършва такава. СЕС последователно приема, че икономическата дейност трябва да се установява чрез обективни критерии – намерение и реални действия (решение по дело C-268/83, Rompelman, т. 23 - 24; C-400/98, Breitsohl, т. 34), следователно прилагането на режима на облагане към лице без дейност не съответства на този принцип.

78. Що се отнася до принципа на правната сигурност, същият изисква да не бъде възможно безкрайното преразглеждане на данъчното положение на данъчнозадълженото лице по отношение на правата и задълженията му спрямо данъчната администрация (решение по дело Ecotrade, C-95/07 и C-96/07, точка 44; решение по дело Fatorie, C-424/12, точка 46).

79. В случая този принцип изглежда пренебрегнат от данъчните органи, тъй като макар с Акта за регистрация по ЗДДС да са констатирани основанията за задължителна регистрация по чл. 132, ал. 1, вр. ал. 3, вр. чл. 10, ал. 1, т. 3 ЗДДС, са регистрирали „КАБАКУМ 3808“ по ЗДДС на основание чл. 96, ал. 1, изр. 2 ЗДДС - поради достигнат облагаем оборот. Като резултат, дружеството се счита за регистрирано по ЗДДС на две различни основания и към различен момент – веднъж на 14.07.2014 г. и втори път на 06.12.2023 г., което в контекста на целите на идентификацията на данъчно задължените лица, създава правна несигурност.

80. От своя страна принципът на пропорционалност изисква мерките, предприети от държавите членки, да не надхвърлят необходимото за осигуряване на правилното събиране на данъка и предотвратяване на измами (Решение по дело C-188/09, Profaktor, точки 26 - 28).

81. Регистрацията „по силата на закона“ има за цел да осигури непрекъснатост при прехвърляне на предприятия – но когато няма прехвърляне на предприятие, а само отделни активи, целта на мярката не може да бъде постигната. Следователно прилагането ѝ автоматично, без преценка на действителната икономическа реалност, води до непропорционален резултат.

82. Ето защо, настоящият съдебен състав има нужда от отговори на следните въпроси:

– Следва ли членове 9, 19, 213 и 214 от Директива 2006/112/ЕО, във връзка с принципите на данъчен неутралитет, правна сигурност и пропорционалност, да се тълкуват в смисъл, че допускат национална практика, при която лице, което се счита за регистрирано по ДДС по силата на закона по повод апорт, но не е извършвало икономическа дейност, впоследствие да се третира като лице, дължащо ДДС по реда, приложим за регистрация при достигане на оборот?

– Следва ли член 19 от Директива 2006/112/ЕО, във връзка с принципа на данъчен неутралитет, да се тълкува в смисъл, че изисква последващата продажба на активи, внесени като непарична вноска от регистрирано по ДДС лице, да бъде обложена по общия ред на ДДС, дори когато между апорта и

продажбата е изминал период над пет години, в който лицето не е извършвало никаква независима икономическа дейност?

83. В случай че апортът в настоящия случай изобщо не попада в обхвата на член 19 от Директивата за ДДС, то уредбата по чл. 132, ал.1 и ал. 3 ЗДДС не намира приложение, което означава, че оборотът от продажбата на апортираните имоти не следва да се облага с ДДС, а да се съобразява единствено за целите на регистрацията по чл. 96, ал. 1 ЗДДС.

84. В тази връзка следва да се съобрази и че съгласно чл. 96, ал. 3 ЗДДС (член 288 от Директивата за ДДС), в облагаемия оборот не се включват доставките на дълготрайни активи, използвани в дейността на лицето. В случая по делото е безспорно установено, че процесните имоти (както апортираните, така и закупеният през 2018 г.) са били заведени в баланса на „Кабакум 3808“ като дълготрайни материални активи, но доколкото дружеството не е развивало икономическа дейност, условията за приложение на изключението по чл. 96, ал. 3 ЗДДС не са изпълнени и доставките следва да участват в облагаемия оборот – така в Решение на ВАС № 4307/24.04.2023 г. по адм.д. № 7956 / 2022 г.

Ето защо е от значение да се отговори и на следния въпрос:

– Следва ли членове 9, 19, 213, 214 и 288 от Директива 2006/112/ЕО, във връзка с принципите на правна сигурност, пропорционалност и данъчен неутралитет, да се тълкуват в смисъл, че когато апорт на активи не попада в обхвата на член 19, последващите продажби на тези активи, които не са използвани за дейността на лицето, могат единствено да формират облагаем оборот по смисъла член 288 за целите на регистрацията по член 214, но не породят задължение за начисляване на ДДС за облагаеми доставки, извършени преди регистрацията на лицето като данъчно задължено лице?

По изложените съображения и на основание чл.267 ДФЕС, Варненският административен съд, VIII - ми състав

ОПРЕДЕЛИ:

ОТПРАВЯ преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз съгласно чл.267, първи параграф, буква „б“ от Договора за функциониране на Европейския съюз, със следните въпроси:

1. *Разпоредбата на член 19 от Директива 2006/112/ЕО може ли да се тълкува в смисъл, че апортирането на самостоятелни активи - три броя офиси, в капитала на новоучредено търговско дружество, представлява прехвърляне на съвкупност от активи по смисъла на тази разпоредба, независимо че сградата, в която се намират активите, е без разрешение за ползване и същите, към датата на апорта, не могат да се използват за извършване на облагаеми доставки, както от апортирания, така и от приобретателя?*

2. *Следва ли член 19 от Директива 2006/112/ЕО, във връзка с принципите на данъчен неутралитет и пропорционалност, да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба и практика, според които всяка непарична*

вноска (апорт) на активи, извършена от регистрирано по ДДС лице, се счита за „липса на доставка“, а получателят се регистрира по ДДС по силата на закона - от датата на вписване на апорта, без да се изследва дали прехвърлените активи съставляват съвкупност от активи или част от предприятие, позволяваща продължаване на независима икономическа дейност, и без значение дали след вписване на апорта получателят на непаричната вноска е започнал да извършва с апортираните активи реална независима икономическа дейност?

3. Следва ли членове 9, 19, 213 и 214 от Директива 2006/112/ЕО, във връзка с принципите на данъчен неутралитет, правна сигурност и пропорционалност, да се тълкуват в смисъл, че допускат национална практика, при която лице, което се счита за регистрирано по ДДС по силата на закона по повод апорт, но не е извършвало икономическа дейност, впоследствие да се третира като лице, дължащо ДДС по реда, приложим за регистрацията при достигане на оборот?

4. Следва ли член 19 от Директива 2006/112/ЕО, във връзка с принципа на данъчен неутралитет, да се тълкува в смисъл, че изисква последващата продажба на активи, внесени като непарична вноска от регистрирано по ДДС лице, да бъде обложена по общия ред на ДДС, дори когато между апорта и продажбата е изминал период над пет години, в който лицето не е извършвало никаква независима икономическа дейност?

5. Следва ли членове 9, 19, 213, 214 и 288 от Директива 2006/112/ЕО, във връзка с принципите на правна сигурност, пропорционалност и данъчен неутралитет, да се тълкуват в смисъл, че когато апорт на активи не попада в обхвата на член 19, последващите продажби на тези активи, които не са използвани за дейността на лицето, могат единствено да формират облагаем оборот по смисъла член 288 за целите на регистрацията по член 214, но не породят задължение за начисляване на ДДС за облагаеми доставки, извършени преди регистрацията на лицето като данъчно задължено лице?

СПИРА на основание чл. 631, ал. 1 от Гражданския процесуален кодекс производството по делото до произнасяне на Съда на Европейския съюз!

Определението не подлежи на обжалване!

СЪДИЯ: