

# **ОСОБЕНОСТИ НА ДАНЪЧНОТО ОБЛАГАНЕ ПРИ ПРЕХВЪРЛЯНЕ НА ДЯЛОВЕ В ДРУЖЕСТВА, ПРИТЕЖАВАЩИ НЕДВИЖИМИ ИМОТИ ПО РЕДА НА ЗДДС**

Георги Ранчев\*

## **Увод**

Един от най-важните аспекти на данъчното облагане е класифицирането на доставките като облагаеми или освободени от облагане с ДДС за целите на данъчния контрол по прилагане на Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС).

Като имаме предвид, че ДДС е основен източник на приходи в бюджета, нуждата от запазване на фискалната стабилност и повишаване на бюджетните възможности води понякога до изключително агресивно тълкуване, при прилагане на ЗДДС, от страна на приходната администрация, при извършване на ревизии.

Предмет на настоящия анализ са някои текущи проблеми на данъчния контрол, свързани с облагането на доставките на дружествени дялове и акции в дружества, притежаващи недвижими имоти съгласно ЗДДС и актуалната практика на Националната агенция за приходите (НАП).

## **Законодателна рамка за облагане с ДДС на сделки с дялове и акции**

За България, като страна член на Европейския съюз, водещи са разпоредбите на Директива 2006/112/ЕС (накратко „Директивата“). Съгласно чл. 135, б. „е“ от Директивата, „държавите членки освобождават сделките, включително договаряне, с изключение на управление и отговорно пазене, с акции и дялове на дружества и сдружения, необезпечени облигации и други ценни книжа с изключение на документи, установяващи права на собственост върху стоки и правата или ценните книжа“.

Без да е налице някакво отклонение от чл. 135 от Директива в българския ЗДДС е пресъздаден аналогичен текст. По този начин, на основание чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС, освободена е сделката, включително договарянето, свър-

---

\* Георги Ранчев, доктор по икономика, гл. асистент, катедра „Финансов контрол“, УНСС, email: granchev@unwe.bg

зана с дружествени дялове, акции или други ценни книжа и техни деривати, с изключение на управлението и отговорното пазене; това не се отнася за ценни книжа, установяващи права върху стоки или услуги. Към момента в чл. 46 от ЗДДС не е предвидена опция за избор подобна доставка на дружествени дялове или акции да бъде облагаема.

Съгласно общите разпоредби на ЗДДС в този случай регистрираното по ДДС лице не е задължено да начислява ДДС при извършване на доставката по прехвърлянето на дяловете или акциите, както и при получаване на авансово плащане по договор за прехвърляне на дялове или акции.

Особен статут по ЗДДС има извършването на непарична вноски в капитала от съдружник. На основание чл. 10, ал. 1, т. 3 от ЗДДС не е доставка на стока или услуга доставката към приобретателя от апортирания в резултат на извършване на непарична вноски в търговско дружество. В този случай лицето, което получава стоките (например недвижим имот) или услугите, е правоприменник и на всички права и задължения по този закон във връзка с тях, включително на правото на приспадане на данъчен кредит и на задълженията за извършване на корекция на ползвания данъчен кредит.

Редакцията на чл. 10, ал. 1, т. 3 от ЗДДС отговаря на чл. 19, пар. 1 от Директивата, според който „в случай на прехвърляне, възмездно или безвъзмездно, или като вноски 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 правоприменник на прехвърлителя.” [1]

С оглед максимална защита на интересите на фиска е предвидена и задължителна регистрация по ЗДДС на новоучреденото дружество с капитал непаричната вноски (напр. недвижим имот). По този начин на основание чл. 132, ал. 1 от ЗДДС, задължително се регистрира по този закон лице, което на основание чл. 10, ал. 1 от ЗДДС придобие стоки и услуги от регистрирано лице. В този случай регистрацията се извършва с подаване на заявление за регистрация в 7-дневен срок от вписване на обстоятелството по чл. 10, ал. 1 от ЗДДС в търговския регистър или вписване в регистър БУЛСТАТ, а датата на ДДС регистрацията е датата на вписване на обстоятелството в търговския регистър или вписване в регистър БУЛСТАТ.

Към момента българското ДДС законодателство не обвързва ДДС третирането на прехвърлянето на дружествени дялове с това каква собственост притежава съответното дружество, поради което прехвърлянето на дружествени дялове следва да се третира като освободена доставка, независимо от недвижимите имоти, които се притежават от това дружество.

## **Актуална практика на НАП при сделки с дялове и акции в дружества, притежаващи недвижими имоти**

Дали и доколко дадена доставка подлежи на облагане с ДДС или е освободена доставка е един от най-дискусионните въпроси при упражняване на данъчен контрол по прилагането на ЗДДС. Едни от най-предизвикателните примери за промяна от последните няколко години на актуалната практика на НАП е по отношение на третирането на продажбата на дялове и акции в дружества, притежаващи недвижими имоти, придобити чрез непарична вноска в капитала.

Например в определен брой случаи органите на приходната администрация приемат, че продажбата на дялове и акции в дружества, притежаващи недвижими имоти, вкл. придобити чрез непарична вноска в капитала, следва да се третира като облагаема доставка, доколкото поредицата от действия и правни сделки целят да бъде отклонено от облагане с ДДС разпореждането с недвижимите имоти, собственост на дружествата, които се продават. Според проверяващите органи в тези случаи са сключени привидни и прикрити сделки, като всъщност целта не била прехвърлянето на дяловете в дружествата, тъй като сделката по прехвърляне на дяловете целяла да прикрие сделката по прехвърляне на имотите. Като тази крайна цел, която всъщност била прикритата сделка, била постигната чрез привидната сделка – като това било продажбата на дяловете. По този начин, с позволени от закона сделки, е постигнат непозволен резултат – освобождаване от облагане с ДДС по повод прехвърлянето на имотите.

Безспорно подобно тълкуване на ЗДДС нарушава приетия подход на облагане с ДДС (в случая освобождаване от ДДС), който България е приела в действащия ЗДДС. Според чл. 10, ал.1, т. 3 от ЗДДС законодателят е приел, че извършването на непарична вноска в капитала на дружество няма да се счита за доставка и няма да бъде обект на облагане с ДДС. Законодателят е направил своя избор как ще третира този тип сделки – по прехвърляне на дялове или акции в дружество, дори и когато дружеството има недвижими имоти, основание чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС във връзка с чл. чл. 135 от Директива 2006/112/ЕС.

По повод извършените опити за облагане с ДДС на сделките с дялове в дружества, придобили недвижими имоти чрез апорт, Върховен административен съд (ВАС) се е произнесъл с Решение № 3882 по дело 11375/2018 от 18 март 2019 година. ВАС приема подобен подход на облагане с ДДС за изцяло неправилен. В решението си ВАС по повод тезата, че сключените договори прикриват договори за придобиване на недвижими имоти, ВАС потвърждава, че договорите за прехвърляне на дялове (освободена достав-

ка) са различни от договорите за придобиване на недвижимите имоти, които изискват нотариална форма. Според ВАС, в случая „неоснователно органите по приходите твърдят, че е налице заобикаляне на закона, което цели противоположен резултат – неплащане на ДДС“ [2].

Опитът да бъдат обложени с ДДС сделки, за които България е приела в ЗДДС, че няма да облага, представлява грубо нарушение на принципа за върховенство на правото и правната сигурност. Това се явява и нарушение на Правото на ЕС, което би било основание при сезиране от потърпевшите данъчно задължени лица на Европейската комисия спрямо България да бъде стартирана наказателна процедура за нарушение на правото на ЕС с всички произтичащи от това последици. Облагането с ДДС на подобен вид доставки може да бъде правено само за в бъдеще, и то след промяна в ЗДДС, и не може да бъде прилагано със задна дата именно с оглед спазването на принципите за правна сигурност и легитимни правни очаквания.

В подкрепа на подобен подход Съдът на Европейския съюз (СЕС) в свое Решение от 05.07.2012 г. по дело C 259/11 DTZ Zadelhoff относно данъчния режим за прехвърляне на акции на дружества по реда на Шеста директива. Запитването е отправено в рамките на спор между DTZ Zadelhoff (наричано по-нататък „DTZ Zadelhoff“) и Staatssecretaris van Financiën (държавен секретар по финансите) относно квалификацията на прехвърляне на акции в дружества, включващо и прехвърляне на правото на собственост върху притежаваните от тези дружества недвижими имоти от гледна точка на освобождаването от облагане с ДДС.

Основен въпрос по делото е, дали член 13, Б, буква г), точка 5 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че това освобождаване от ДДС обхваща, чиято цел е да се прехвърлят акции в съответните дружества и това е и резултатът от тях, но които по същество са свързани с притежавани от тези дружества недвижими имоти и тяхното (косвено) прехвърляне, когато единственото съображение за този извод е, че сделките имат за цел прехвърляне на акциите в тези дружествата и това е и резултатът от тях. Друг важен въпрос е дали предвиденото в същата точка 5, второ тире изключение от това освобождаване се прилага, дори когато държавата членка не е използвала възможността, предвидена в член 5, параграф 3, буква в) от тази директива, да счита за материална вещ и акциите или дружествените дялове, които дават на притежателя им юридически или фактически право на собственост или владение върху недвижим имот.

Според СЕС член 13Б, буква “г”, точка 5 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година трябва да се тълкува в смисъл, че това освобождаване от данък върху добавената стойност обхваща сделки като разглежданите в делото, чиято цел е да се прехвърлят акции в съответните дружества и това е и резултатът от тях, но които по същество са свързани с притежавани

от тези дружества недвижими имоти и тяхното (косвено) прехвърляне. Предвиденото в същата точка 5, второ тире изключение от това освобождаване не се прилага, когато държавата членка не е използвала възможността, предвидена в член 5, параграф 3, буква в) от тази Директива, да счита за материална вещ акциите или дружествените дялове, които дават на притежателя им право на собственост или установяване на владение върху недвижим имот.

### **Предложени промени в ЗДДС**

На 02.09.2019 г. Министерство на финансите публикува проект на Закон за изменение и допълнение на Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) (по-нататък „проекта“), който предвижда съществени изменения в режима на облагане на сделките с дялове и акции в дружества, притежаващи недвижими имоти, които би следвало да влязат в сила от 01.01.2020 г. след окончателно гласуване в Народното събрание на Република България. Според този проект в чл. 6, ал. 2 от ЗДДС се предлагаше следното допълнение като се създава нова т. 5, като за доставка следва да се счита и:

„5. прехвърлянето на акции или дялове, еквивалентни на акции в дружества, които дават на притежателя им юридически или фактически права на собственост върху недвижим имот или част от него.“ [3]

Съгласно проекта в чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС, касаещ освободените доставки на финансови услуги, думите „това не се отнася за ценни книжа, установяващи права върху стоки или услуги извън посочените в този член“, следваше да се заменят с „това не се отнася за права или ценни книжа по чл. 6, ал. 2, т. 5 и за ценни книжа, установяващи право на собственост върху стоки или услуги извън посочените в този член“ [4].

В мотивите към проекта се посочва, че предложените изменения и допълнения са в съответствие с предвиденото за държавите членки на Европейския съюз в чл. 15, пар. 2, б. „в“ от Директива 2006/112/ЕО право на избор. Предложено в проекта е да се дефинира като доставка на стока „прехвърлянето на акции или дялове, еквивалентни на акции в дружества, които дават на притежателя им юридически или фактически права на собственост върху недвижим имот или част от него“ [5]. Според Министерството на финансите с разпоредбата се цели да се премахне често практикувано от някои данъчно задължени лица заобикаляне на закона, при което чрез изповядване на сделки за прехвърляне на акции и дялове фактически се прехвърля собствеността върху недвижими имоти, предназначени да бъдат използвани за жилищни нужди на физически лица, като по този начин се избягва възникването на задължения за ДДС. В мотивите към проекта не е посочено дали, доколкото се изисква, България е спазила реда на чл. 395 от Директивата и преминала посочената там процедура, като е уведомила, че ще третира като облагаеми с ДДС горепо-

сочените сделки с дялове и акции. В проекта не е предвидено и изменение на чл. 10, ал. 1, т. 3 от ЗДДС, касаещи апортирането на имоти в капитала на търговски дружества.

Безспорно предложените изменения и допълнения в чл. 6 и чл. 46 от ЗДДС, които не бяха окончателно приети от Народното събрание на 21.11.2019 г., биха довели до значителни усложнения при прехвърлянето на дялове и акции в дружества, притежаващи недвижими имоти независимо как и кога са придобити. Предвидените редакции можеше да засегнат изключително широк кръг от лица – физически и юридически, които възнамеряват да прехвърлят дялове/акции в дружества, притежаващи недвижими имоти. На практика всяко по-голямо дружество притежава недвижими имоти и прехвърлянето на дялове/акции в тези дружества ще доведе до задължение за начисляване на ДДС при продажбата/прехвърлянето на дяловете, ако прехвърлителят е регистрирано по ЗДДС лице, или до задължение за регистрация по ЗДДС, ако продавачът не е регистрирано лице и стойността на продаваните дялове/акции надхвърли 50,000 лева. За купувачите – физически и юридически лица, които не са регистрирани по ЗДДС, така начисленото ДДС ще се яви допълнителен разход.

## Заключение

Интензитетът на данъчния контрол по прилагането на ДДС законодателството има пряко отношение към размера на приходите от ДДС в държавния бюджет. В последните няколко години практиката на НАП в областта на данъчното облагане и контрол при прехвърляне на акции и дялове в дружества, притежаващи недвижими имоти по реда на ЗДДС, продължава да бъде доста противоречива, като на основата на скорошни решения на ВАС и СЕС могат да се очакват нови законодателни промени.

## Бележки:

[1] Виж чл. 19, пар. 1, от ДИРЕКТИВА 2006/112/ЕО НА СЪВЕТА от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 11.12.2006 г.)

[2] Виж Решение № 3882 по дело 11375/2018 от 18 март 2019 година

[3] Проект на Закон за изменение и допълнение на Закона за корпоративното подоходно облагане, с който се създава нова т. 5 в чл. 6, ал. 2 от ЗДДС. Предлаганият текст отпада на второ гласуване в Народно събрание на 21.11.2019 и окончателен вариант е обнародван в ДВ брой 96/2019 г.

[4] Проект на Закон за изменение и допълнение на Закона за корпоративното подоходно облагане, с който се променя чл. 46, ал. 1, т. 5 от ЗДДС.

Предлаганият текст отпада на второ гласуване в Народно събрание на на 21.11.2019 и окончателен вариант е обнародван в ДВ брой 96/2019 г. [5] Проект на Закон за изменение и допълнение на Закона за корпоративното подоходно облагане, с който се създава нова т. 5 в чл. 6, ал. 2 от ЗДДС. Предлаганият текст отпада на второ гласуване в Народно събрание на на 21.11.2019 и окончателен вариант е обнародван в ДВ брой 96/2019 г.

*Референци:*

Закон за данък върху добавената стойност (ДВ, бр.63 от 4.09.2006 г. с всички последващи изменения и допълнения), достъпен на: <https://www.nap.bg/page?id=428>, използван на: 03.06.2020.

(Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (DV, br. 63 ot 04.09.2006 g. s vsichki posledvashti izmenenia i dopalnenia.)

ДИРЕКТИВА 2006/112/ЕО НА СЪВЕТА от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОБ L 347, 11.12.2006 г.) (Direktiva 2006/112/EО na Saveta ot 28 noemvri 2006 godina otnosno obshtata sistema na danaka varhu dobavenata stoynost (ОБ L 347, 11.12.2006 г.))

Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно сближаване на законодателството на страните-членки, уреждащо въпросите на данъка върху оборота – Обща система на ДДС: единна база за облагане (Shesta direktiva 77/388/EIO na Saveta ot 17 mai 1977 godina otnosno sblichavane na zakonodatelstvoto na stranite-chlenki, urezhdashto vaprosite na danyka varhu oborota – Obshta Sistema na DDS, edinna baza za oblagane)

Проект на Закон за изменение и допълнение на Закона за корпоративното подоходно облагане, достъпно на: <https://www.minfin.bg/upload/42012/ZID%20ZKPO%202020.pdf>, използвано на: 03.06.2020.

(Proekt na Zakon za izmenenie i dopylnenie na Zakona za korporativnoto podohodno oblagane)

Мотиви към проект на Закон за изменение и допълнение на Закона за корпоративното подоходно облагане, достъпно на: <https://www.minfin.bg/upload/42016/Motivi%20ZID%20ZKPO%202020.pdf>, използвано на: 03.06.2020.

(Motivi kam proekt na Zakon za izmenenie i dopylnenie na Zakona za korporativnoto podohodno oblagane)

Решение на СЕС по дело C 259/11 DTZZadelhoff от 05.07.2012 г., достъпно на: <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?num=C-259/11&language=BG> използвано на: 03.06.2020.

Решение № 3882 на ВАС по дело 11375/2018 от 18 март 2019 година, достъпно на: <http://www.sac.government.bg/court22.nsf/d038edcf49190344c2256b7600367606/6024079c12052d9bc22583ac002b2a6d?OpenDocument> използвано на: 03.06.2020.

## **ОСОБЕНОСТИ НА ДАНЪЧНОТО ОБЛАГАНЕ ПРИ ПРЕХВЪРЛЯНЕ НА ДЯЛОВЕ В ДРУЖЕСТВА, ПРИТЕЖАВАЩИ НЕДВИЖИМИ ИМОТИ ПО РЕДА НА ЗДДС**

### **Резюме**

Интензитетът на данъчния контрол по прилагането на ДДС законодателството има пряко отношение към размера на приходите от ДДС в държавния бюджет. В последните няколко години практиката на НАП в областта на данъчното облагане и контрол при прехвърляне на дялове в дружества, притежаващи недвижими имоти по реда на ЗДДС, е доста противоречива, като на основата на скорошни решения на ВАС и СЕС могат да се очакват нови законодателни промени.

**Ключови думи:** данъчен контрол, недвижими имоти, ЗДДС

**JEL:** H25, H26



## **SPECIFICS OF THE TAXATION OF TRANSFER OF SHARES IN COMPANIES OWNING IMMOVABLE PROPERTIES BASED ON THE VAT ACT**

Georgi Ranchev\*

### **Abstract**

The intensity of the tax control regarding the compliance with the VAT legislation has a direct impact on the amount of revenues from VAT in the state budget. In recent years the practice of the National Revenue Agency related to VAT treatment of the transfer of shares in companies owning immovable properties is rather ambiguous. Based on recent Supreme Administrative Court and ECJ decisions upcoming changes in the legislation could be expected.

**Key words:** tax control, immovable properties, VAT Act

**JEL:** H25, H26

---

\* Georgi Ranchev, PhD in Economics, Chief Assist. Prof., Department of Financial Control, UNWE, email: ranchev@unwe.bg