

**УСТРОЙСТВЕНО-ИКОНОМИЧЕСКИ, ПРАВНИ
И СЧЕТОВОДНО-ДАНЪЧНИ АСПЕКТИ
НА ПРАВОТО НА СТРОЕЖ**

**Проф. д-р Константин Калинков,
проф. д-р Надя Костова,
доц. д-р Бисерка Маринова**

**Рецензенти: проф. д-р Стоян Стоянов,
проф. д-р ик. н. Гено Генов**

Въведение



Правото на строеж има широко поле на приложение. От тази гледна точка в това научно изследване е заложен интердисциплинарният подход при неговото разглеждане. Независимо от далечния си исторически произход правото на строеж винаги е било адаптирано към изменящите се икономически условия. На тази основа се налагат и промени в нормативната материя в областта на собствеността и данъчната политика, свързана с нея.

В условията на пазарен подход при инвестирането, усвояването и застрояването на урбанизираните територии в страната, правото на строеж се явява икономически катализатор за обновяване и развитие на дадена територия. Това обстоятелство е в основата на едно от изискванията, явяващо се и ограничително условие при учредяване на право на строеж, а именно – новото строителство да не е започнало, преди да е учредено право на строеж за конкретния терен. По изключение може да се учреди право на строеж и след започване на строежа, но преди завършване на грубия строеж.

Практическата реализация на правото на строеж е пряко свързана и зависи от устройственото планиране на конкретната територия. Това положение е залегнало в изискването, че учредяването на право на строеж може да се осъществи само тогава, когато има разработен и влязъл в сила подробен устройствен план (ПУП). По този начин процедурата по разработване на устройствените планове е задача на изпълнителната власт и самият план става „гарант“ на правната сделка по учредяване на правото на строеж. Тази зависимост се основава на законовото положение, че собственикът на земята за строителство и третото лице, в чиято полза се учредява правото на строеж, не могат да се договарят за обем и обхват на бъдещото строителство по-голям от този, определен от влезлия в сила подробен устройствен план.

Всички тези обстоятелства определят и инвестиционната привлекателност на правото на строеж в условията на пазарна икономика. Инвестиционната привлекателност на строителството върху чужда земя условно се поражда още от времето на съществуването на Римската държава, когато се отчита, че има хора, които притежават финансови средства, но нямат земя за строителство. Правото на строеж е икономически стимулатор на строителното предприемачество в пазарни условия, защото създава реални условия за изграждане на обекти върху чужда земя, чрез което се задоволяват едновременно нуждите на бизнеса и потребностите на населението. Правото на строеж в икономически план се определя като един от положителните моменти на устройственото планиране.

Горепосоченото провокира за обект в настоящото изследване да се приеме правото на строеж. Целта, която си поставят авторите, е да се покаже логическата връзка и зависимост между устройствено-икономическата, правната и счетоводно-данъчната страна на правото на строеж и неговото широко поле на приложение. Авторите защитават тезата, че правото на строеж следва обективните и реалните условия, свързани с прилагане на основните принципи на пазарната икономика, и на тази база се налага промяна и усъвършенстване на нормативната материя в тази област.

При правото на строеж правната уредба е продукт на времето и на обществените отношения. През определени периоди доминират административните елементи, през други – договорната свобода. Сключването на дого-

вор за право на строеж, без да има определена постройка, води до по-смели теоретични конструкции относно неговия характер на ограничено вещно право. Друг факт, който привлича вниманието на специалистите към правото на строеж, е, че за разлика от другите вещни права то се явява своеобразна пресечна точка на правото, архитектурата, строителството, градоустройството, икономиката и др. Изучаването, разбирането и прилагането на някои разпоредби, свързани с правото на строеж, предполага познание и връзка в тези неправни области. От тук следва, че правото на строеж като нормативна уредба непрекъснато се развива, за да отговори на нуждите на обществото.

Авторите изразяват становище, което не се различава съществено от това на много други специалисти в тази област, че за правото на строеж може да се говори в два смисъла: юридически и технически. Тук обаче се включва и трети аспект – икономически, като е отчетена неразривната връзка на това право в трите аспекта. При разглеждане на правото на строеж в правен смисъл се има предвид учредяването и прехвърлянето на ограничено вещно право в чужд поземлен имот.

Правото на строеж в технически смисъл се явява онази съвкупност от предвидените в закона технически правила по спазването на изискванията за изграждане на постройката в съответствие с влезлия в сила подробен устройствен план, нейното проектиране и въвеждане в експлоатация. Във връзка с това са разгледани специфичните моменти, свързани с учредяването на право на строеж съобразно изискванията на Закона за устройство на територията.

В условията на пазарна икономика и свободна стопанска инициатива в строителството правото на строеж, наричано още суперфиция (*superficies*), придобива нова актуалност. То, в съчетание с договора за изпълнение на строителни работи, се явява основен механизъм за уреждане на сложните отношения в строителния сектор.

През последното десетилетие е изключително разпространено учредяването на право на строеж срещу обезщетение, като форма за уреждане на взаимоотношенията между собствениците на земя за строителство и инвеститорите.

Спецификата на строителната дейност обуславя нейната силна зависимост от пазарната и особено от финансовата и кредитната конюнктура. В

условията на икономическа криза се очертават отрицателни прояви и в строителния сектор, т.е. неизпълнение на договорните задължения по правото на строеж.

С тази студия авторите не претендират да решат проблемите, свързани с прилагането на правото на строеж. Задачата би била изпълнена, ако тя послужи като повод за размисъл по законосъобразното прилагане на правото на строеж.

Участието на авторите при написване на студията е следното:

Проф. д-р Константин Калинков – увод, глава първа и заключение.

Доц. д-р Бисерка Маринова – глава втора.

Проф. д-р Надя Костова – глава трета.

Глава първа. Устройствено-икономически аспекти на правото на строеж

1.1. Ретроспекция на правото на строеж

Пазарът на недвижими имоти може да се определи като система от икономически и правни отношения, възникващи на основата на взаимодействието на стоково-паричното обращение. На пазара на недвижими имоти стоката е недвижимият имот, защото той е материален, притежава всички качества и изисквания на всяка стока от гледна точка на търсенето и предлагането. Това означава, че недвижимият имот може да бъде оценен и да е обект на правна сделка.

Особеното и различното на недвижимия имот като стока е изискването той да бъде трайно свързан със земята (абстрахираме се от факта, че поземленият имот също представлява недвижима собственост и активно участва на пазара на недвижими имоти). Друго задължително изискване при сделките с недвижими имоти е правните сделки да бъдат сключени в писмена форма и нотариален ред (с изключение на учредяване право на строеж върху държавна и общинска собственост, където е предвидено облекчение – достатъчна е писмената форма).

Характерно е и това, че има правна сделка в областта на недвижимата собственост, където се прехвърлят вещни права за недвижим имот, който

още не е осъществен. Основание за извършване на такава сделка е суперфицията – правото да се построи сграда върху чужда земя, същата да се държи върху нея и да се използва по предназначение. При тази правна сделка на пазара на недвижими имоти, която също се реализира по нотариален ред, специфичното е, че няма реално създаден недвижим имот и собственикът на земята не прехвърля правото си на собственост, а временно (в рамките на 5-годишния давностен срок) ограничава правото си да строи върху собствената си земя. Чрез правната сделка той прехвърля това право на трето лице. Едно от изискванията за реализиране на правната сделка, свързана с правото на строеж, е да няма извършено строителство върху терена. Този факт определя, че се създават условия сделката да има вероятностен характер, т.е. третото лице може да изпълни строителството, но може и да не го изпълни.

Суперфицията води своя произход от отдаването в дългосрочен наследствен наем на държавни земи за застрояване: по подобие на държавата и градовете, и робовладелците отдавали по същия начин земи за застрояване¹. Тя е вещно право, по силата на което едно лице може да използва повърхността на поземления имот и да строи върху нея. *„Суперфицията е възникнала от договорите за дългосрочен наем, с които градовете отдавали на безимотните граждани общински места за застрояване. По-късно такива договори започнали да се сключват и между частни лица“*.²

Суперфициарът (наемателят по такъв договор) придобивал от този договор вещното право – суперфиция, което му давало власт най-широко да използва повърхността на наетия имот и специално да строи върху нея и да използва сградата. Постройката, още при строителството, ставала собственост на собственика на земята. Суперфициарът можел да прехвърля своето вещно право на трето лице и да го залага. След смъртта му правото не се погасявало, а минавало върху наследниците му. Той бил длъжен да плаща на собственика на земята определен уговорен наем. При неплащане в период от две години се извършвало погасяване на суперфицията. Собственик на сградата винаги бил собственикът на земята, върху която била построена сградата, чрез договор за суперфиция.

¹ Андреев, М. Римско частно право. София: Софи-Р, 1993.

² Венедиков, П. Записки по римско право. София: Проф. П. Венедиков, 1999.

Още по време на Римската държава се извършва отдаване на поземлени имоти на частни лица чрез дългосрочен наем. По това време хората стигат до извода, че при висока концентрация на частна поземлена собственост на титуляря (дори и на цялото му семейство) е много трудно да управлява ефективно всички поземлени имоти, които притежава. На основата на правото за разпореждане още тогава се създава възможност за разширяване на кръга от правни субекти, които да могат практически да осъществяват икономическото функциониране на поземлената собственост. Икономическата необходимост да се решат проблемите на обезземлените, както и на тези, които притежават финансови средства, но нямат строителни терени, налага уреждането на различни форми за разпределение на правомощията между правните субекти. Част от тях римското право регулира като право на строеж.

„Правната уредба на правото на строеж върху чужда земя е била породена от необходимостта да се създаде по-широка възможност за използване на държавните земи. Отдаването чрез дългосрочен наем на такива земи от длъжностните лица (цензори и квестори), на които било възложено да оперират с тях, разрешавали на наемателите да построят жилищни или стопански сгради. Според принципа на прирачението постройките би следвало да станат собственост на държавата, като еманация на римския народ – собственик на публичната земя. Такова решение обаче би ликвидирало всякакви стимули за застрояване и извършване на подобрения на поземлените имоти и затова на суперфициарите, придобили правото на строеж, била дадена владелческа защита, в т.ч. дори срещу собственика – държавата. На практика е била дадена закрила, почти равна на защитата на собственика на поземления имот. Все пак суперфицията си останала ограничено вещно право, независимо че нейният носител можел да използва земята по най-ефективния за него начин. Носителят на правото на строеж нямал право на разпореждане, т.е. да прехвърли суперфицията на трето лице, и можел за бъде лишен от нея, ако не си плаща определения за целта наем”³.

С течение на времето периодичните плащания били заменени с брутна сума, равна на пет до седем годишни наема. Правото на строеж започнало да се възприема като нещо много близко до правото на собственост върху зе-

³ Чолов, Р. Римското частно право. София: Сиела, 2000, с. 105.

мята, на което не можело да бъде противопоставяно. Независимо от това интересите на суперфициара до голяма степен били защитени. Той получил право на задържане спрямо собственика на земята по отношение на постройките и подобренията. Суперфициарът можел да откаже да напусне имота, докато разходите и загубите му не били възстановени по най-високата пазарна тарифа. Постепенно всички тези права били пренесени и върху случаите на частно отдаване на поземлените имоти за застрояване, като право на строеж, което в по-късен период получило широко разпространение, особено при покритите градски имоти и основно при жилищното строителство.

Суперфицията може да се възприеме и като разделяне на собствеността върху земята и върху постройката. В Закона за имуществената собственост и сервитутите (ЗИСС)⁴ се е съдържал текст, който определял, че всички постройки, насаждения и работи, направени отгоре (над) или отдолу (под) земята, **се приемало**, че са направени от собственика на земята и му принадлежат докато не се докаже обратното. Доказване на обратното било възприето от текстове в законодателствата на Франция и Италия, което означавало, че те може да са собственост и на друго лице, а от тук следвало, че съществува правото на суперфиция.

Това право за пръв път в нашето законодателство е уредено в Закона за собствеността (ЗС), в частта „*собственост върху постройката*“⁵, а корените му са още в римското право, откъдето се е запазил терминът „суперфиция“. Учредителят на това ограничено вещно право се нарича „суперфициант“, а преобретателят – „суперфициар“. През последните години в законодателната материя и специализираната литература то обикновено се нарича „*право на строеж*“.

Преди Първата световна война суперфицията е почти неизвестна в практиката. След Втората световна война тя добива много голямо разпространение, поради факта че държавата не е искала да отстъпва на частни лица собственост върху поземлени имоти, а им давала само суперфиция – право на строеж.

⁴ Закон за имуществената собственост и сервитутите от 27.01.1904 г.

⁵ Закон за собствеността. // ДВ, №92, 16.11.1951, в сила от 17.12.1951, посл. изм. и доп. ДВ, №107, 24.12.2014, в сила от 31.12.2014.

Суперфицията може да бъде учредена в по-широк и в по-тесен обем. Преди влизане в сила на ЗС, ако в акта за учредяване на право на строеж не били посочени ограничения, суперфициарят е можел да строи неограничено и да използва земята също неограничено. При сега действащия ЗС третото лице, получило право на строеж, може да използва мястото *„колкото е необходимо за използване на постройката според нейното предназначение“*, но по-нататък в ЗС се добавя, че това е така *„освен ако в акта, в който му е отстъпено правото на строеж, не е уговорено нещо друго“*.

Според П. Венедиков *„при пълната суперфиция правното положение на суперфициаря се различава от положението на собственика на земята само на думи, защото той може да използва имота всъщност неограничено“*⁶. В този текст ученият се позовава на мнението на много автори от Франция и Италия, които разглеждат суперфицията като право на собственост върху постройката, отделно от собствеността на земята. Венедиков заключава, че те не отразяват факта, че съществуването на това право на собственост има за предпоставка съществуването на право да се държи постройката върху чужда земя и че това право може да съществува и преди строителството да е изпълнено.

Право на строеж в нашето законодателство е регламентирано основно в Закона за собствеността (ЗС), Закона за държавната собственост (ЗДС), Закона за общинската собственост (ЗОС), Закона за устройство на територията (ЗУТ) и Закона за кадастъра и имотния регистър (ЗКИР). Според Ал. Джеров *„правото на строеж е ограничено вещно право върху чужд поземлен имот, по силата на което едно лице може да построи или да придобие чрез правна сделка и да държи собствена сграда в чужд поземлен имот“*⁷. В този случай един правен субект е собственик на земята, а друг или други лица – на постройката. Собственикът на земята запазва своите права върху нея, а придобилият право на строеж има свои самостоятелни права върху построената на чуждата земя сграда. Двете права на собственост съществуват едновременно, паралелно, независимо едно от друго. Собственикът на

⁶ Венедиков, П. Ново вещно право. София: Проф. П. Венедиков, 1999.

⁷ Джеров, Ал. Вещно право. София: Паралакс, 2001.

земята няма никакви права върху сградата, а собственикът на сградата няма право на собственост върху земята.

Съгласно разпоредбите на ЗС има две положения относно правото на строеж. В единия случай собственикът на земята отстъпва на трето лице правата да построи върху неговата земя сграда, върху която третото лице придобива правото на собственост. В другия случай – собственикът на построената сграда може да прехвърли на трето лице правото на собственост върху самостоятелен обект, без собствеността върху земята, а само правото на строеж върху поземления имот.

1.2. Зависимост на правото на строеж от устройственото планиране

Правото на строеж е свързано с изискването строежът в чуждия поземлен имот да не е извършен. Това изискване определя неговата силна зависимост от устройственото планиране. За да има законово отстъпване на право на строеж, е необходимо да се спазят следните условия:

- Право на строеж може да се отстъпва само върху конкретен поземлен имот. По принцип то може да бъде отстъпено върху всеки урегулиран поземлен имот (УПИ) в строителните граници на населеното място. Право на строеж не може да бъде учредено върху урегулирани поземлени имоти, представляващи публична държавна и публична общинска собственост.

- Собственикът (съсобствениците) на урегулиран поземлен имот е единственият правен субект, който има законово право да учреди правото на строеж. Тази възможност на собственика на урегулирания поземлен имот се основава на правото му да се разпорежда със собствеността си.

- Собственикът на урегулирания поземлен имот не е свободен да учредява право на строеж в обем, какъвто той желае. Това негово право е ограничено в обществен интерес, изразен чрез влезлите в сила устройствени планове за конкретното населено място, където се намира конкретният поземлен имот. Поради този факт отстъпеното право на строеж за конкретен урегулиран поземлен имот не може да бъде по-голямо по обем от допустимото в него застрояване на влязъл в сила подробен устройствен план (ПУП) съгласно ЗУТ. При неспазване на това условие се създава реална възможност правната сделка, свързана с отстъпеното право на строеж, да стане ни-

щожна по силата на Закона за задълженията и договорите (ЗЗД), т.е. собственикът на земята няма право да надвишава вещните права, които има. Обемът и видът на ограниченото вещно право – право на строеж – са свързани с предвижданията на плана за регулация и застрояване (ПРЗ) и работния устройствен план (РУП) или друг влязъл в сила подробен устройствен план. По силата на ЗУТ подробните устройствени планове на населеното място определят какъв е максималният обем за застрояване във всеки конкретен урегулиран поземлен имот. Затова както обемът, така и точното местоположение на допустимото застрояване, а от тук и правото на собственика на урегулирания поземлен имот да учреди право на строеж, са задължително определени от устройственото планиране. Съобразно тези правила, ако в правната сделка за отстъпено право на строеж изрично не е уточнен обемът на бъдещото строителство, се възприема, че третото лице, в чиято полза е учредено правото на строеж, има законово основание да построи всичко, което е допустимо към момента, съобразно предвижданията на влезлия в сила подробен устройствен план.

- Право на строеж може да се отстъпва само за построяване на самостоятелен обект в чужда земя (урегулиран поземлен имот). Това изискване произтича от правната последица на учреденото ограничено вещно право – право на строеж. След осъществяването на строителството същото се трансформира в право на собственост върху новопостроения обект.

- Отстъпеното право, от страна на собственика на земята да се строи върху нея, за да се нарече право на строеж, не трябва да има извършено каквото и да е строителство в урегулирания поземлен имот, в който то се отстъпва. Изключение се допуска, ако се отстъпва право на строеж за самостоятелна постройка извън основната сграда (основно застрояване) за изграждане на отделен гараж, магазин, работилница и др., т.е. за допълващо застрояване.

Ако урегулираният поземлен имот е с параметри, по-големи от изискуемите минимални параметри, съгласно ЗУТ и влезлия в сила подробен устройствен план, се предвижда възможност и се допуска изграждането на две и повече сгради – представляващи основно застрояване. За всяка една отделна сграда се сключва отделен самостоятелен договор за отстъпено пра-

во на строеж, независимо че собственикът на урегулирания поземлен имот е един и същ субект. В този случай третото лице, в чиято полза е учредено правото на строеж, не може да използва целия потенциал на земята за строителство, а само обема за конкретния обект, предвиден във влезлия в сила подробен устройствен план. Това състояние не изключва възможността собственикът на такъв урегулиран поземлен имот да учреди отстъпено право на трето лице за всички планирани обекти в обем, предвиден във влезлия в сила подробен устройствен план.

Всички тези условия определят зависимостта на собственика на урегулирания поземлен имот от действията и решенията на местната изпълнителна власт, свързани с възлагането, одобряването и влизането в сила на подробните устройствени планове, регламентиращи законовите възможности за реализиране на правото на строеж. Липсата на тази процедура прави невъзможно реализирането на правото на строеж.

Съгласно ЗУТ правото на строеж в поземлен имот се учредява в съответствие с влязъл в сила подробен устройствен план или виза за проектиране, издадена от главния архитект на общината (района) в предвидените от закона случаи. Правото на строеж на сграда или част от нея може да бъде предмет на прехвърлителна сделка от момента на учредяването му до завършване на сградата в груб строеж. След завършване на сградата в груб строеж, констатирано с протокол на общинската (районната) администрация, предмет на прехвърлителна сделка може да бъде построената сграда или самостоятелни части от нея.

Надстрояване и пристрояване на съществуваща сграда в режим на етажна собственост се разрешава от страна на местната изпълнителна власт, въз основа на договор за учредяване на право на надстрояване или пристрояване със собственика на урегулирания поземлен имот в нотариална форма и декларация-съгласие с нотариална заверка на подписите от всички собственици на етажната собственост. Правото на надстрояване и пристрояване се явяват разновидност на суперфицията, но за разлика от правото на строеж се запазва съществуващата сграда, която се надстроява или пристроява съобразно предвижданията на влезлия в сила подробен устройствен план за района, където се намира недвижимият имот.

В случаите, когато държавата или общината е съсобственик на урегулирания поземлен имот, договорите по отстъпеното право на строеж, надстрояване или пристрояване се сключват в писмена форма. При положение че държавата или общината е собственик на имот в сграда в режим на етажна собственост, съгласието се дава в писмена форма. Условиата и редът за сключване на договорите за отстъпено право на строеж от страна на държавата и общините, както и за даване на съгласие, са определени в Правилника за приложение на ЗДС и ЗОС.

Нов момент в областта на приложение на суперфицията са последните изменения на ЗУТ, чрез които се допуска реализиране на право на *подстрояване*⁸, т.е. изграждане на обект или съоръжение под земята. Това решение е продиктувано от необходимостта по-пълноценно и ефективно да се използва селищната територия за различни потребности и цели. Текстовете в ЗУТ определят, че строеж в чужд поземлен имот и строеж под повърхността на земята в чужд поземлен имот имат право да извършват и лицата, в полза на които е издадена заповед за прокарване на отклонения от общи мрежи и съоръжения на техническата инфраструктура. Учредяването става с писмен договор между собствениците на поземлените имоти с нотариална заверка на подписите. В случаите, когато не е постигнато съгласие между собствениците на поземлените имоти и друго техническо решение е явно икономически нецелесъобразно, правото за прокарване се учредява със заповед на кмета. С подробни устройствени планове може да се предвижда застрояване под и над улици и на други открити пространства. Собствениците на строежите под или над улиците и другите открити пространства са длъжни да осигуряват възможност за безпрепятствена експлоатация и поддръжка на обектите и съпътстващата ги инженерна инфраструктура.

Устройственото планиране в нашата страна е визирало и решавало проблемите на селищната територия на ниво терен и над терен, като това под терена се е свързвало с основите на сградата, с устойчивостта на конструкцията и носимоустойчивостта на съоръжението. Допускането на право на подстрояване (под ниво терен) представлява обратен вариант на правото на строеж, при който сградата е над земята, в този случай обектът е под земята.

⁸ Закон за устройство на територията. // ДВ, №61, 2007 (от чл.182 до чл. 188 вкл.).

Не може да се възприеме за подстрояване подземен етаж на сграда, построена чрез право на строеж, защото той се явява неразделен елемент от общото архитектурно-конструктивно решение на сградата.

Собственикът на поземления имот, чрез инвестиционен проект, може да поиска от местната изпълнителна власт да му разреши изграждане на обект за определени нужди, като за целта използва право на подстрояване. В този случай собственикът трябва да знае, че силно са ограничени възможностите му за изграждане на конкретни обекти, които при право на строеж биха били допуснати от изпълнителната власт. Това са обекти в областта на жилищното строителство, обслужващата сфера, образованието, здравеопазването и др., за които контролните органи не биха издали разрешение за ползване, ако обектът е изграден под ниво терен.

Независимо от тези ограничителни условия законовата възможност за подстрояване създава условия за повишаване на икономическия интерес към урегулираните поземлени имоти. Авторът подкрепя тезата за създаване на попълноценни възможности за усвояване на урегулираните поземлени имоти, в т.ч. и възможността за изграждане на обекти под земята. Потвърждение на своята теза намира в становището на Ал. Джеров: *„Правото на подстрояване е ограничено вещно право върху чужда вещ. То се учредява от собственика на един поземлен имот в полза на трето лице, по силата на което то има право да осъществи строеж на самостоятелен обект под нивото на прилежащия терен (под повърхността на земята), да придобие правото на собственост върху този новопостроен обект и правото да го държи в чуждия поземлен имот“*,⁹ а също и в твърдението на Стоян Ставру: *„Правото на строеж под повърхността на земята представлява възможност за изграждането на постройка под повърхността на земята съгласно предвижданията на влязъл в сила подробен устройствен план или виза за проектиране. Упращяването на правото на строеж за изграждането на подземни строежи не трябва да влошава условията за ползване и за застрояване на поземлените имоти на повърхността“*¹⁰. Според Ставру трябва да се разграничава

⁹ Джеров, Ал. Цит. съч., 2001, с. 177.

¹⁰ Ставру, Ст. Въпроси на българското вещно право. София: Фенея, 2008, с. 325.

*правото на подстрояване от правото на строеж под повърхността на земята. „Ако правото на строеж под повърхността на земята дава възможност да се строи под повърхността на земя, върху която няма извършено строителство или независимо от наличието на такова, то правото на подстрояване предполага наличието на вече изградена сграда. Подобно на правото на надстрояване, пристрояване и дострояване, правото на подстрояване представлява право на промяна в обемно-пространствените параметри на вече съществуваща постройка. Въпросът, дали това е фактически възможно, е от техническо естество и отговорът му във всеки конкретен случай не следва да изключва по принцип юридическата възможност за учредяване на право на подстрояване“.*¹¹

1.3. Инвестиционна привлекателност на правото на строеж

Инвестиционната привлекателност на строителството върху чужда земя условно се е породила още от времето на съществуването на Римската държава, когато бил отчетен фактът, че има хора с финансови средства, но непритежаващи земя за строителство. Правото на строеж е икономически стимулатор на строителното предприемачество в пазарни условия, защото създава реални условия за изграждане на обекти върху чужда земя, като по този начин се задоволяват своевременно нуждите на бизнеса и потребностите на населението. Правото на строеж в икономически план е от положителните моменти на устройственото планиране. Независимо че в член 17 на основния закон – Конституцията *„частната собственост е неприкосновена“*¹², чрез устройственото планиране в обществен интерес се извършва процес на ограничаване на частната поземлена собственост, а именно:

- Поземленият имот се урегулира чрез плана за регулация и му се придават параметри, даващи възможност за стройна организация на застрояване в селищната територия.

- Устройствоното планиране определя ограничителните и задължителните линии на застрояване, което означава, че собственикът на земята, независимо че тя е негова частна собственост, не може да я застроява максимал-

¹¹ Ставру, Ст. Цит. съч., 2008, с. 329.

¹² Конституция на Република България. // ДВ, №56, 13.07.1991.

но по собствено желание, а е ограничен от влезлия в сила подробен устройствен план.

- Задължителните градоустройствени показатели – плътност и интензивност на застрояване – чрез влезлите в сила подробни устройствени планове определят съвсем точно допустимия максимален обем на бъдещото застрояване, който се явява и предмет на договора за учредяване на право на строеж между собственика на урегулирания поземлен имот и третото лице, получаващо това ограничено вещно право.

Последното условие представлява основния икономически интерес към правото на строеж както от страна на собственика на урегулирания поземлен имот, така и на третото лице, в чиято полза то се учредява. Собственикът на земята, на основата на допустимия нов обем на застрояване съгласно влезлия в сила подробен устройствен план, повишава потенциала на поземления си имот, което вече се явява не ограничителен, а положителен момент от страна на действието на устройственото планиране. Чрез използването на правото на строеж собственикът на земята има възможност да увеличи недвижимата си собственост на основата на по-голямата разгъната застроена площ (РЗП), която ще се получи чрез реализиране на бъдещото строителство от страна на трето лице. Третото лице, на което се отстъпва право на строеж, има реална възможност да построи нов обект върху чужда земя и чрез правни сделки да прехвърли отделни самостоятелни обекти от него на пазара на недвижими имоти.

Чрез влезлия в сила подробен устройствен план се създават условия, които определят еднопосочност на икономическия интерес както на собственика на земята, така и на третото лице, в чиято полза се учредява това ограничено вещно право. Съвсем условно казано, на основата на „старата недвижима собственост“ се създава „нова недвижима собственост“. Точно разликата в разгъната застроена площ между „старата“ и „новата“ недвижима собственост представлява инвестиционната привлекателност на правото на строеж. Времето за създаване на новия обект е период на действие на правото на строеж, който има давностен срок – 5 години, в който третото лице получава това право и трябва да изгради обекта най-малко в груб строеж.

За начален момент за действие на правото на строеж се счита датата на сключване на нотариалния акт за учредяване право на строеж върху недвижим имот срещу задължение за построяване на сграда. Изискването в петгодишен срок да бъде изпълнен най-малко грубия строеж е свързано със Закона за кадастъра и имотния регистър, където е записано, че „*недвижим имот-обект на кадастъра е: поземлен имот; сграда, включително изградена в груб строеж; самостоятелен обект в сграда*”¹³.

При неизпълнение на това задължение по договора от страна на третото лице собственикът на земята си връща всички права и придобива това, което е създадено до момента, т.е. връща си правото да построи върху собствената си земя отстъпеното на трето лице. Давностният срок от пет години гарантира икономическия интерес на собственика за постигане на изпълнение на повишения потенциал на поземления му имот. При неизпълнение на строителството възстановяването на правото му да строи също гарантира икономическия му интерес. Тези моменти са в основата на вземане на инвестиционно решение от страна на собственика на земята да учреди право на строеж на трето лице за изпълнение на строителството.

База за инвестиционен интерес към конкретен урегулиран поземлен имот (свързан с учредяване на право на строеж) представлява т. нар. в специализираната литература „*рентираща площ*“. Практически тя е определена от ограничителните линии на застрояване. Независимо че собственикът на земята за строителство (урегулиран поземлен имот) участва на пазара на недвижимими имоти с площта на целия урегулиран поземлен имот, поради факта че при нискоетажно жилищно строителство има законови сервитути (отстояния от съседните поземлени имоти и улично регулационната линия), същите ограничават собственика от възможността за пълно застрояване на УПИ. От тази гледна точка реална база за инвестиционен интерес относно бъдещо строителство на обект в УПИ представлява неговата „*рентираща площ*“. Тази площ е получила наименованието „*рентираща*“, защото съобразно нея инвеститорът може да направи изчисления за необходимите инвестиции за построяването на обекта и тяхната възвръщаемост във времето. Това е възможно, тъй като на основата на рентиращата площ се определят основните

¹³ Закон за кадастъра и имотния регистър. // ДВ, №34, 25.04.2000.

градоустройствени показатели – *плътност и интензивност* – представляващи опорна точка при изготвяне на договора за право на строеж.

При сключването на договора за учредяване право на строеж както собственикът на земята за строителство (УПИ), така и третото лице, на което се учредява това ограничено вещно право, задължително трябва да се съобразяват с предвижданията на влезлия в сила подробен устройствен план. Ако страните по договора превишат правата си, нотариалният акт за учредяване на право на строеж върху недвижим имот срещу задължение за построяване на сграда може да бъде недействителен.

Договорът за учредяване право на строеж срещу построяване на готови обекти и свързаното с него обезщетение се реализира основно на базата на определената в архитектурния проект на сградата разгъната застроена площ, която представлява фиксирана величина и се явява основа при съставяне на договора и постигане на съгласие между двете страни.

Подробният устройствен план и архитектурният проект на бъдещата сграда се явяват база и гаранция за икономическите интереси на двете страни при сключване на договора за право на строеж, защото те са част от утвърдената технология за разработване на устройствени планове, които задължително се утвърждават от местната изпълнителна власт съгласно текстовете на ЗУТ. Точно задължителният характер на процедурата по разработване, утвърждаване и влизане в сила на устройствените планове и свързаните с тях проекти за строителство определя обема, начина и характера на новото строителство, които се явяват задължителна основа при сключване на договора за право на строеж.

На пазара на недвижими имоти правото на строеж се явява специфична стока, защото е налице договор, свързан с реализирането на бъдещо строителство, чийто обем и характеристика са заложили във влезлия в сила подробен устройствен план, включващ конкретния урегулиран поземлен имот. Това обстоятелство позволява да се определи рентиращата площ, да се изчислят паричните потоци във времето и да се отчете възвръщаемостта на инвестициите в бъдещото строителство. Архитектурният проект фиксира обема на бъдещото строителство и представлява основа за договора между собственика на земята и третото лице, в чиято полза се учредява право на строеж. Фиксираната площ и обем се явяват гаранция за постигане на икономическия интерес на страните по

договора за право на строеж, без да е материализиран обектът. С нотариалния акт за упражняване на право на строеж върху недвижимия имот срещу задължение за построяване на сграда третото лице, в чиято полза е учредено ограниченото вещно право, получава реално правото на строителство върху чужд поземлен имот, което, както вече се посочи, трябва да се материализира в рамките на петгодишен давностен срок, най-малко до състояние на груб строеж.

Специфичният характер на стоката право на строеж на пазара на недвижими имоти се състои в това, че за разлика от другите правни сделки с недвижими имоти, където има създаден реален обект – недвижим имот, който е реална стока на пазара на недвижими имоти със своите площни и обемни параметри (представляващи база за определяне на цената) – при правото на строеж липсва реалният недвижим имот, а само идеята за неговата бъдеща реализация.

Правната сделка за покупко-продажба на недвижим имот представлява прехвърляне на вещни права от продавача на купувача. Точно предметът на правната сделка създава условия същата да се извърши с правото на строеж от гледна точка на това, че се прехвърлят вещни права относно бъдещо строителство. Разликата от обикновените сделки с недвижими имоти е, че при правната сделка, свързана с право на строеж, се прехвърлят вещни права за недвижим имот, който още не е създаден, но е фиксиран и регламентиран от местната изпълнителна власт чрез действието на подробните устройствени планове.

Правото на строеж създава реални условия за развитие на строителния бизнес и възможност за постоянно обновяване на селищната територия. Практически това означава, че ако не съществуваше възможността за реализиране на строителство чрез право на строеж, би трябвало да се изчака да изтече експлоатационният срок на сградата, т.е. тя да се амортизира, за да бъде съборена и на нейно място да се построи нова сграда. Чрез правото на строеж се създават условия във всеки момент, при постигнат баланс на икономическите интереси между собственика на земята и инвеститора, да се реализира бъдещото строителство, регламентирано в определен обем от страна на устройственото планиране.

След като се постигне икономическо, т.е. финансово съгласие между собственика на земята и инвеститора, е необходимо материализиране на инвестиционното намерение. Основа за това е учредяването на договор за право

на строеж. Тези договорни взаимоотношения между двете страни се явяват правната страна на процеса и са разгледани в част втора от изследването.

Глава втора. Правни аспекти на правото на строеж

2.1. Основни характеристики на правото на строеж

Правото да се построи сграда може да се разглежда като проява на вещното право на собственост и представлява елемент от разпоредителната власт на титуляра му. Собствеността върху постройката „следва“ собствеността върху терена по силата на правилото на чл. 92 от Закона за собствеността, уреждащо т.нар. „приращение“ на всичко, трайно прикрепено към земята. Текстът предвижда, че за да се изключи приложимостта на този принцип, е необходимо да е уговорено нещо друго. Няма ли специална договореност, собственикът на терена ще придобие и собствеността върху изградената постройка от всяко друго лице.

„Правото на строеж може да се определи като самостоятелно вещно право върху чуждо мястото, по силата на което собственикът му може да построи (и възстанови) определена сграда в това място и да я притежава в собственост, отделна от собствеността върху земята, като използва незастроената част от мястото за стопанисването на сградата според нейното предназначение“¹⁴.

От понятието за право на строеж могат да се извлекат и неговите основни характеристики¹⁵. Правото на строеж е:

1. Субективно вещно право – право на носителя му да упражнява правомощията – елементи от съдържанието му, като упражнява въздействие върху недвижим имот и изисква от другите правни субекти, при условията на равнопоставеност, съобразяване с това право (притезателно право). Правото на строеж може да бъде защитено както с всички вещни иски за защита на собствеността, така и с всички иски за вреди и загуби¹⁶.

¹⁴ Василев, Л. Българско вещно право. София: 2001, с. 330.

¹⁵ Важно практическо значение както за правната характеристика, така и за съдържанието на правото на строеж, има тълкувателно решение №33 от 19.IV.1971 г. по гр. д. №11/71 г., ОСГК.

¹⁶ Тълкувателно решение №33 от 19.IV.1971 г. по гр. д. № 11/71 г., ОСГК.

2. Абсолютно право – противопоставимо е на всички правни субекти, включително публичните, и самия собственик на земята, за разлика от облигационните права, които имат задължителна сила само срещу конкретни лица, участващи в правоотношението.

3. Ограничено вещно право (по-тясно като съдържание и обем от правото на собственост върху същия имот).

4. Право, което се учредява в полза на лице, различно от собственика на земята.

5. Право, което не се учредява с оглед на личността на преобретателя му – не е лично право, за разлика от вещното право на ползване.

6. Прехвърлимо право – това дава възможност за сключване на сделки с него след учредяването му.

7. Наследимо право – не се погасява със смъртта на носителя му.

8. Делимо право – доколкото се съблюдават техническите изисквания.

9. Вещна тежест – „следва вещта“, независимо от промяната в титуляра на правото на собственост върху земята.

2.2. Съдържание на правото на строеж

Суперфицията включва няколко правомощия на носителя ѝ, които са елементи на съдържанието на правото на строеж:

1) Право да се строи в чужд имот

Освен класическото съдържание на суперфицията (право да се построи сграда в чужд имот) до същия ефект се стига и когато собственикът на земята прехвърли собствеността на вече изградена постройка, съответно – на част от нея. В такъв случай обаче се прехвърля и съответна идеална част или от правото на собственост, или от правото на строеж върху терена.

2) Право да се придобие изключително право на собственост върху постройката

Както беше посочено, това е изключение от правилото, че собствеността върху построеното следва собствеността върху земята (по приращение). При това тази собственост върху постройката е пълна и не поражда съсобственост между носителя и учредителя на суперфицията.

3) Право да се използва чуждата земя (квазивладение)

Учреденото право на строеж създава задължение на собственика на терена да допусне самото извършване на строителството в имота си, като търпи неудобствата от това – често върху целия терен, а не само в рамките на строителната площадка. Собственикът на терена не може да откаже на суперфициара ползване на земята не само в процеса на извършване на строителство или наложил се ремонт, но също така и за преминаване или по друг начин, доколкото това е свързано с използването на сградата, при това – съобразно с нейното предназначение. Трябва да се подчертае, че по силата на чл. 64 от Закона за собствеността е допустимо да се договори и ползване на земята в по-широк смисъл. Някои правни анализатори дори виждат правна възможност да се свърже ползването на паркоместа с правото на ползване на земята от суперфициара, което да замести липсата на нормативно решение на този въпрос и съществуващото към момента непризнаването на паркоместата за самостоятелен обект на вещни права.

4) Право на разпореждане и наследяване

Всяко от тези правомощия на носителя на правото на строеж в своята съвкупност е неотменима част от съдържанието на суперфицията и не може да бъде договорно ограничено или отменено – такава клауза би била нищожна. Законово е предвидено едно ограничение на правото на разпореждане – при продажба на трето лице на вече изградената постройка се изисква спазване на процедурата по чл. 33 от Закона за собствеността (право на изкупуване – в случая в полза на собственика на земята). С оглед на гореизложените правомощия на суперфициара могат да се очертаят и задълженията на собственика на земята, който учредява правото на строеж. Извън самото учредяване на суперфиция и осигуряване на достъп/ползване на терена съдебната практика приема, че дори в хипотезата на учредяване на право на строеж срещу изграждане на готови обекти, ако не са поети от собствениците на земята изрично в договора задължения за започването на строежа, те трябва да бъдат извършени от суперфициара.¹⁷

¹⁷ ТР №1 от 04.05.2012 г. по т.д. №1/2011 г., ОСГК на ВКС.

2.3. Правни средства за възникване на правото на строеж

Най-често суперфицията се учредява **чрез правна сделка** – продажба, дарение, замяна, прехвърляне срещу задължение за издръжка и гледане, учредяване на право на строеж срещу задължение за построяване на готови обекти. Учредителят трябва да отговаря на изискванията, поставяни при всяко прехвърляне на вещни права върху недвижим имот: да докаже правото си на собственост върху земята и да установи наличие на правоспособност за сделката, съответно – на представителна власт.

Трябва да се подчертае, че сделки с правото на строеж, след като е достигнат „груб строеж“, са нищожни предвид разпоредбата на чл. 181 от ЗУТ – след този строителен етап правото на строеж престава на съществува и възниква право на собственост върху обекта.

Учредяването на вещно право на строеж спада към разпоредителните действия (според тълкувателно решение №91 от 01.10.1974 г. по гр.д. №63/1974 г., ОСГК на ВС): това са такива действия, които водят до промяна – прехвърляне, видоизменяне, ограничаване или прекратяване на вещното право на собственост – и които излизат вън от пределите на обикновено управление.

Разпоредителният характер на правното действие по учредяване на правото на строеж има няколко важни последици:

- необходимо е участие в сделката (лично или чрез представител) на всички съсобственици на земята, като е неприложимо правилото на чл. 32, ал. 1 от Закона за собствеността за вземане на решение с мнозинство на съсобствениците, притежаващи повече от половината от правото на собственост върху общата вещ (в случая – недвижим имот);

- при продажба на идеална част от притежавано в режим на съсобственост право на строеж е необходимо спазване на процедурата по чл. 33 от Закона за собствеността, свързана с правото на изкупуване на останалите съсобственици;

- формата на пълномощното на представлявания учредител е писмена, с нотариална заверка на подписа и на съдържанието (изискване на чл. 37 от Закона за задълженията и договорите).

Формата на сделките е нотариален акт предвид императивната правна норма на чл. 18 от Закона за задълженията и договорите. Задължителна е местната компетентност: сделката следва да бъде извършена от нотариус с район на действие – този по местонахождението на земята. Когато съсобственик е държавата или община, достатъчна е писмена форма без нотариална заверка на подписите, но остава задължението за вписване в имотния регистър към Агенцията за вписванията (чл. 18 от Закона за собствеността).

Учредяването на право на строеж между роднини по права линия, по сребрена линия до втора степен включително или на съпруг става с нотариално заверено заявление до техническата служба в общинския съвет, което се вписва в нотариалните книги. Съществува специален ред – сключване на договор с нотариална заверка на подписите, който се вписва в имотния регистър, когато се цели построяването и придобиването на собственост върху постройката само от един/или част от съсобствениците.¹⁸ Такъв договор или съгласие под каквато и да е форма не се изисква от останалите съсобственици, ако имотът, върху който ще се строи, е предназначен за ниско жилищно или вилно застрояване и всеки от останалите съсобственици има (е реализирал свое право на строеж в имота – чл. 183, ал. 4 от Закона за устройство на територията).

Допустимо е и придобиване на право на строеж в съсобственост, което води до съсобственост и върху построеното. При съсобственост по принципа на приращението, залегнал в чл. 92 от Закона за собствеността, всичко, построено върху терена, ще стане общо притежание на съсобствениците в същите квоти. Ако целта е да се придобие индивидуална собственост върху построеното, това следва да бъде изрично формулирано под формата на взаимно учредяване на право на строеж върху отделните обекти. В противен случай до този резултат ще може да се стигне чрез делба след обособяване на самостоятелните обекти, което става най-рано при завършен етап „груб строеж“ по смисъла на чл. 181, ал. 1 от Закона за устройство на територията. При разделяне на построена сграда на етажи или части от етажи, правно

¹⁸ Единствено при временни постройки, при условията на чл. 50 – чл. 51 от ЗУТ, е допустимо разрешаването на строеж на всеки отделен съсобственик, ако не се надвишава 30 процента от площта на имота.

основание за което дава чл. 39 от Закона за собствеността, следва да се съобразят изискванията на Наредба №7 от 22 декември 2003 г. за правила и нормативи за устройство на отделните видове територии и устройствени зони¹⁹. При делбата на сградата от страна на съсобствениците е необходимо да се изготви нов инвестиционен проект за разделяне на съществуващия обект съгласно процедурата, предвидена в чл. 23, т. 2 и 3 от Закона за кадастъра и имотния регистър²⁰.

Съществува особеност и при учредяване право на строеж при вече построена на сграда в режим на етажна собственост. В тези случаи (най-често на надстрояване) суперфициент е собственикът на земята, но е необходимо също така нотариално заверена декларация-съгласие от всеки един собственик в сградата. Съществува и друго условие: в изпълнение на чл. 40, ал. 2 от Закона за собствеността е необходимо да се сключи договор с отделните собственици на самостоятелни обекти в сградата, по силата на който на суперфициара да се прехвърлят съответни идеални части от общите части на сградата – етажна собственост. Други най-често срещани правни способности за придобиване на суперфиция освен учредяване от собственика на земята са **чрез делба, чрез наследяване и по давност**.

Специфична е **административната процедура** за учредяване на право на строеж по силата на заповед по реда на чл. 193, ал. 3 и 4 от Закона за енергетиката.²¹

2.4. Обект и разновидности на правото на строеж

Суперфиция може да се учреди за изграждане на различна по своя вид и предназначение постройка или друг самостоятелен обект (напр. еднофамилна или многофамилна сграда, сграда в режим на етажна собственост, вилна сграда, търговско заведение, гараж, стопанска или бизнес сграда),

¹⁹ Наредба №7 от 22 декември 2003 г. за правила и нормативи за устройство на отделните видове територии и устройствени зони, издадена от Министерството на регионалното развитие и благоустройството. // ДВ, №3, 13.01.2004, в сила от 13.01.2004.

²⁰ Вж. по-подробно: Джеров, Ал. Вещно право. София, 2010, с. 225.

²¹ Вж. относно разликата между линейни и площадкови обекти и постройки и съоръжения от гледна точка на приложимостта на учредяване на право на строеж или на сервитут. Ставру, Ст. Право на строеж за изграждане на съоръжения. // <http://challengingthelaw.com/veshtno-pravo/pravo-stroej-saorajenia/>

както и самостоятелен обект/етаж в сграда. Преди влизане в сила на ЗУТ е било допустимо учредяване на право на строеж, без да се определи какво точно и в какъв обем ще се построи, доколкото не се нарушават допустимите технически параметри на застрояване на имота (т.нар. „пълно“ право на строеж).

Различия може да има *според характеристиките на поземления имот*, върху който се учредява правото на строеж. Най-често обект на застрояване са поземлени имоти в урегулирани територии. В тези случаи съгласно чл. 180 от ЗУТ е необходимо да има влязъл в сила подробен устройствен план или виза за проектиране, издадена от главния архитект на общината/района. Допустимо е също така строителството в земеделски земи за неземеделски нужди, но при спазване на предвидената процедура в Закона за опазване на земеделските земи (чл. 18 - чл. 24 а) за откриване на площадки и трасета. Тези изисквания следва да бъдат съблюдавани и при учредяване и упражняване на право на строеж от суперфициара.

В зависимост от пространственото разположение на обектите, които са предмет на правото на строеж, съществуват различни негови разновидности: нова постройка, надстрояване, пристрояване и подстрояване – строежи под повърхността на земята (чл. 182, ал. 1 от ЗУТ; чл. 66, ал. 3 и 4 от ЗС).

В зависимост от срока на учредената суперфиция също има особености. Най-често правото на строеж се учредява безсрочно. Правото на строеж може да се учреди и със срок, след изтичането на който постройката става собственост на собственика на земята. Връщането на собствеността настъпва не автоматично по силата на закона, а по силата на уговореното между страните по нотариалния акт, което е допустимо поради правната норма на чл. 65 от ЗС.²² Срокът може да бъде календарно фиксиран до определена дата или до изтичането на известен брой години. В този случай договорът за учредяване на правото на строеж или за прехвърляне на собствеността върху постройка отделно от земята със срок е комутативен, защото насрещните престации са определени точно в него. Последницата от изтича-

²² В този смисъл – решение е и №102/92 г. на ВС на РБ; Решение от №16440 от 13.12.2011 г. по адм.д. №4329/2011 г., I отд. на ВАС.

нето на точно определения срок може да не е вписана в договора, но тя ще настъпи по разпореждане на закона. Срочният договор за суперфиция може да бъде и алеаторен – до настъпването на известно събитие, което непременно ще се случи, но не е известно кога. В такъв случай не се касае за условие по смисъла на чл. 25 от ЗЗД, което според закона представлява бъдещо несигурно събитие²³.

2.5. Реализиране на правото на строеж

В съдебната практика понякога се прави разграничение между понятието „упражняване на право на строеж“ и „реализация на право на строеж“. Под упражняване на правото на строеж да се разбира „започване на съответните строителни дейности и то в достатъчна степен“, а под реализиране на правото на строеж – завършването на сградата до етап „груб строеж“ (решение №790-2009 – III г.о. на ВКС; решение №1144-2008 – II г.о. на ВКС²⁴). Яснота по този въпрос внася тълкувателно решение №1 от 04.05.2012 г. по т.д. №1/2011 г. на ОСГК на ВКС, според което „понятието „упражняване на правото на строеж“, употребено в чл. 67 от ЗС, следва да се тълкува в смисъл на реализиране на правомощието, чрез което се постига крайната цел – придобиване на суперфициарна собственост“.

Важно е да се знае, че правото на строеж, дори когато не е учредено като срочно такова, престава да съществува **при неупражняване**. То се погасява при бездействие след изтичане на пет години (чл. 67 от ЗС), но след като това право е реализирано, не може да се установява погасяването му отделно от собствеността върху реализирания вече обект, а погасяване на право на собственост няма²⁵. Това е така, защото съгласно чл. 99 от ЗС правото на собственост не се изгубва, освен ако друг не го придобие по някои от способите, предвидени в чл. 77 от ЗС.

Кардинално значение за правоотношенията както между собственика на терена и суперфициара, така и с оглед на трети лица, има **правната при-**

²³ Същото приема и Розанис, С. Някои въпроси във връзка с правото на строеж. // Собственост и право, 2003, №11.

²⁴ Решенията са цитирани по Димитрова, Св. Актуални въпроси относно правото на строеж. // Собственост и право, 2010, №6.

²⁵ Решение №86/11.08.2010 г. по гр.д. №3576/2008 г. I гр.о. на ВКС по чл. 290 ГПК.

рода на срока по чл. 67 от ЗС за упражняване на правото на строеж – дали е давностен или преклузивен. За сроковете и правата е много важна разпоредбата на чл. 113 от ЗЗД, според която не могат да се правят уговорки за скъсяване или удължаване, както и отказ от давност, която не е изтекла, на нормативно установени давностни срокове²⁶. От определянето на срока по чл. 67, ал. 1 от ЗС като давностен следва, че неспазването му не води автоматично до погасяване на правото на строеж и съдът не може служебно да приложи давността – чл. 120 от ЗЗД. Горните правни доводи мотивират извода, че собственикът на земята не би могъл да се позове на давността, след като правото на строеж вече е реализирано – чл. 118 от ЗЗД.

Първият важен момент е да се определи *кой е началният момент на петгодишния срок по чл. 67 от ЗС.* За начален момент следва да се приеме възникването на фактическа възможност за упражняване на правото на строеж от суперфициара, която настъпва след осигуряване на строителни книжа и след фактическото получаване на достъп на суперфициара до имота, в който ще се строи. Ако междуременно строителят е прехвърлил правото на строеж на трето лице, за последното не започва да тече нова петгодишна давност. Това е така, тъй като приобретателят не може да има повече права от праводателя си – неговото право е производно от това на суперфициара. Освен това нормата на чл. 67 от ЗС защитава интересите на собственика на терена, поради което е недопустимо определеният от закона петгодишен давностен срок да се новира единствено по волята на суперфициара²⁷. Категорично в този смисъл е и ТР №1 от 04.05.2012 г. по т.д. №1/2011 г., ОСГК на ВКС, според което: „Ако според естеството на учредените права в договора суперфициарът не може да предприеме някое от необходимите действия по реда на ЗУТ без съдействието на собствениците на земята или ако някой от тях недобросъвестно се противопостави на предприети от суперфициара действия, собствениците на земята не могат да се позоват на

²⁶ Чл. 197, ал. 1, изр. второ от ЗЗД предвижда като изключение възможността страните да променят срока за отговорност за недостатъци при продажба, който иначе е една година от продажбата на недвижимия имот.

²⁷ Решение №539 от 10.06.2010 г. по гр.д. №1077/2009 г. ГК, I г.о. на ВКС в производство по чл. 290 от ГПК; в същия смисъл: решение №57 от 04.03.2010 г. по гр.д. №17 от 2009 г. и решение по гр. д. №442 от 2009 г. на ВКС, ГК, I г.о.

забавянето на строежа поради тази причина, тъй като никой не може да черпи права от своята недобросъвестност. Ако строителството се забави по други обективни причини, които не са свързани с недобросъвестно поведение на собственика на земята и с неизпълнение на задълженията на суперфицияра, като например съдебни спорове с трети лица по повод на издадените разрешения на строеж, през времетраенето им срокът по чл. 67 ЗС също няма да тече“.

Друг важен въпрос е *какви са критериите, за да се приеме, че е упражнено правото на строеж* – дали е достатъчно да е построен самостоятелен обект или цялата сграда, съответно – на кой строителен етап се смята, че има завършена сграда. Отговорът следва да се обвърже не с фактическото изграждане на самостоятелния обект, а с необходимостта да бъдат завършени и общите части в сградата, без които функционално е невъзможно използването на отделните обекти. Единствено изключение има в хипотезата на чл. 152, ал. 2 от ЗУТ – когато разрешението за строеж е издадено за отделни етапи/части на строежите, които могат да се изпълняват и ползват самостоятелно, а за жилищните сгради и за отделни етажи от сградата – при условие че се завърши архитектурно-пространственото и фасадното оформяне на всеки етап от строителството. (ТР №1 от 04.05.2012 г. по т.д. №1/2011 г., ОСГК на ВКС). Възприемането на това становище е обосновано с обстоятелствата, че:

- отделен обект на правото се създава след завършване на „грубия строеж“ на сградата съгласно §5, т. 46 от ДР на ЗУТ, а до този момент съществува единствено недвижим имот по смисъла на чл. 110 от ЗС като част от незавършена сграда, която е прикрепена към земята;

- при сгради в режим на етажна собственост освен право на собственост върху отделните самостоятелни обекти съществува и съпритежание на общите части, като двете права са в неразривно единство, което изключва самостоятелното обособяване и функционалното използване като самостоятелен обект на пространствено-определена част от сградата – чл. 98 от ЗС.

Правото на строеж не се погасява с **погиване на съществуваща постройка** съгласно чл. 66, ал. 2 от ЗС, освен ако не е уговорено друго. Така собственикът на погиналата постройка притежава правото на строеж, т.е.

правото да изгради нова постройка в същия обем, или по-малък. Ако възстановената постройка е с по-малък обем от погиналата, собственикът ѝ притежава право на строеж и не е необходимо учредяване на суперфиция от съсобственика на терена отново, т.е. чл. 183 от ЗУТ в тази хипотеза ще бъде неприложим²⁸.

Суперфицията няма да се погаси при съборена постройка (чл. 65 от ЗС), но само ако правото за строеж е упражнено реално. С построяването на сградата правото на строеж не се погасява. Ако постройката или част от нея погине, притежателят на правото на строеж може да го реализира отново в предвидения от закона петгодишен срок. Законът не допуска сградата да принадлежи на едно лице, а правото да бъде построена нова сграда – на друго, ако старата погине²⁹.

Възможно е с времето някои строежи, поради естествено износване или други обстоятелства, да са станали опасни за здравето и живота на обитателите, негодни за използване, да са застрашени от самосрутване или вредни в санитарно-хигиенно отношение и да не могат да се поправят или заздравят. Те подлежат на премахване за сметка на собственика. Но съществено е, че дори постройката да бъде разрушена (законовият термин, употребен в чл. 66, ал. 2 от ЗС, е „погиване” на постройката или част от нея), носителят на правото на строеж винаги има правната възможност да упражни вещното си право в същия обем и в същите строителни параметри. С изменението на чл. 66, ал. 2 от ЗС (ДВ, №33,1996) се допуска да се уговори при учредяване на право на строеж с погиване на постройката то да се погаси, т.е. да се прехвърли обект на собственост без правото на строеж за него³⁰.

2.6. Практически въпроси на правото на строеж

Изключително важен вещноправен въпрос е разгледан в ППВС 3/29.03.1973 г., според което: „Собственикът на мястото придобива по силата на приращението ония етажи или площи на постройката, издигната от

²⁸ Решение №873/17.12.2010 г. на ВКС по гр.д. №175/2010 г. на ВКС I г.о.

²⁹ Определение №47 от 06.02.2012 г. по г.д. №20/2012 г., ГК, II г.о. на ВКС.

³⁰ Решение №661 от 02.11.2010 г. по гр.д. №1437/2009 г., ГК, I г.о. на ВКС.

титуляра на правото на строеж, които са извън обсега, определен с акта за отстъпването му“. Необходимо е да се отбележи обаче, че собственикът ще придобие по силата на това правило собствеността, само ако построеното в повече от обема на учреденото право на строеж представлява самостоятелен обект. В противен случай приращението ще настъпи, но в полза на този построен обект, към който може да се смята за неразделна част. Правната логика е същата като при принадлежностите – те следват статута на главната вещь по силата на чл. 98 от ЗС. Не трябва да се забравя, че и след учредяване на право на строеж собственикът на земята не губи това си право (то само стеснява обема си), а заедно с това – правната възможност да ипотекира собствеността върху поземления имот.

Ако има учредена ипотека преди вписване на сделката за учредяване на суперфицията, това няма да бъде пречка ипотекарният кредитор да реализира правата си не само върху терена, но и върху всичко, построено върху него, включително и по силата на учредено в полза на друго лице (различно от длъжника) право на строеж. Обратно, когато ипотека върху земята е вписана след сделката за суперфицията, ипотечното право няма да обхване и построеното от суперфицияра. Масова практика е учредяването на ипотека от строител, който е носител на вещно право на строеж. Приема се, че ипотека се разпростира върху цялата сграда, която се индивидуализира с одобрения архитектурен проект. В случай че дългът не е погасен и ипотека – заличена, ипотечното право след достигане на етап „груб строеж“ ще премине върху построените обекти. Допустимо е договарянето на възможност³¹ за частично заличаване на ипотека върху конкретизирани в договора за кредит и в договора за ипотека отделни самостоятелни обекти при издължаване на съответна част от общото задължение.

В тази връзка от особено значение за практиката е в резултат на разваляне на договора за учредяване на суперфиция срещу строителство на готови обекти, правото на строеж се връща в патримониума на собственика на земята. Последният ще стане и собственик на всичко, трайно прикрепено към нея, в случая – построеното по силата на приращението, а суперфициарът, който вече е с несъществуващо

³¹ При липса на такава изрична договореност кредиторът не е задължен да приема частични плащания и се прилага правилото за неделимост на ипотека.

право, ще има единствено възможността да търси обезщетение за направените подобрения³². В правната доктрина са разработени различни определения за подобрения³³, но най-общо може да се каже, че подобренията са разноски, които не са необходими за запазване и текуща поддръжка на имота, но с извършването на които се повишава цената му³⁴. Практиката познава случаи на колизия между интересите на строителя, който иска да вдигне подобренията (например за да използва строителните материали или дограмата, след като ги отдели от обекта) и собственика на земята, който иска да ги задържи. Следва да се приеме, че след като има трайно прикрепване, вдигането на подобренията ще представлява разрушаване на това, което вече следва правния статут на земята по силата на приращението и приоритетът трябва да се даде на собственика на терена³⁵. „Владелецът няма право да вземе със себе си направените подобрения, тъй като това би довело до увреждането на чуждата вещ. Нещо повече – собственикът има право да защити правата си върху подобренията с негаторен иск. Тълкуването, дадено в постановление №6 от 27.12.1974 г. на пленума на ВС, е основополагащо за съдържанието на термина „подобрение“. В него се обръща внимание на необходимостта да се изследва доколко чрез влагане на труд и средства владелиецът е допринесъл за увеличаване стойността на владения имот. Задължително е да се прави разграничение и да не се смесват увеличената стойност на имота с разходите за това увеличение. В цитираното постановление се посочва, че не е налице подобрение на недвижим имот, когато обектът, с който се е увеличила стойността на имота, представлява изграден в него незаконен строеж, който според изискванията на закона подлежи на премахване. Във връзка с разглежданото правоотношение по учредяване на суперфиция срещу изграждане на готови обекти следва да се подчертае, че не може да се третира като подобрение извършеното строителство, ако то не съответства на нормативните изисквания или на одобрения инвестици-

³² Това право на собственика на земята, както и правото на суперфицияра да получи стойността на построеното, не са мотивирани в решение №607/2002 г. II г.о. на ВКС и в решение №453) 86 г. I г.о. на ВС. Вж. Соломон, Р. Вещното право строеж. София, 2004, с.11.

³³ Вж. преглед на различните становища. Дачев, И. Правен режим на подобренията в недвижими имоти. София, 2013, с.49 и сл.

³⁴ Боянов, Г. Вещно право. София, 1994, с. 228. Цит. по Георгиев, Ал. Подобрения в недвижим имот, извършени от държател. // Собственост и право, 2008, №8.

³⁵ Аналогично е становището и на Цончев, Кр. Подобренията. София, 2001, с. 255.

онен проект³⁶. Незаконното строителство подлежи на събаряне, което само по себе си ще представлява допълнителен разход, а не увеличаване на имуществото. В таква ще се превърне и законно започнато строителство, за което е изтекъл срокът на разрешението за строеж (чл. 153, ал. 2 от ЗУТ), без сградата да е достигнала етап „груб строеж“. Въпреки това подлежащите на премахване незаконни строежи се заплащат, ако собственикът на имота желае да ги запази (определение №281 от 17.04.2012 г. по гр. д. №466/2011 г., ГК, I г.о. на ВКС, което препраща към т. II.7 на ППВС №6 от 27.12.1974 г. на ВС).

Важен въпрос при уреждане взаимоотношенията по повод подобренията, извършени от строителя, е размерът на обезщетението, което му се дължи. В решение №532 от 11.06.1994 г. по гр.д. №382/94 г., I г.о. на ВС е направено разграничение между правото на необходими разности, на подобрения като увеличената стойност на имота и на действително изразходваните средства при недобросъвестно владение или т.нар. обикновено владение. Дадени са определения за това какво представляват подобренията, като дефиницията е, че това са такива нововъведения в имота, които изменят недвижимата вещ и не са били необходими за запазването и съхраняването на имота.

Обемът на правата на строителя ще зависят от това каква правна квалификация ще се даде на упражняваната от него фактическа власт върху поземления имот. „Отхвърлена е установената с ТР №85 от 02.12.1968 г. по гр. д. №149/68 г., ОСГК на ВС практика при наличие на правоотношение по договор или друг юридически акт, с който се отстъпват права, произтичащи от право на собственост или вещно право върху чужда вещ, упражняващият фактическата власт върху имота да се счита винаги за държател, а не за владелец“.³⁷

В ППВС №6 от 27.12.1974 г. правата на лицата за подобрения се поставят в зависимост от качеството им – владелци или държатели – като се отделя внимание на начина за определяне на обезщетението според добросъвестността на владелеца. При липса на правно основание, годно да прех-

³⁶ Същото приема и Димитров, М. Договорът за строителство. София, 2012, с. 122.

³⁷ Георгиев, Ал. Подобрения в недвижим имот, извършени от държател. // Собственост и право, 2008, №8.

върли/създаде вещното право, строителят ще има правния статут на държател по чл. 68, ал. 2 от ЗС. В случаите, когато сделката е нищожна, в сила ще бъдат правилата на приращението, произтичащи от чл. 92 на ЗС. Построеното върху земята принадлежи на собственика ѝ, доколкото след развалянето няма да намери приложение чл. 63 от ЗС, а обезщетението ще се определи по общите правила за неоснователно обогатяване съгласно чл. 59 от ЗЗД.

Недопустимостта подобрителят да бъде обезщетен по привилегирования режим на чл. 72 от ЗС се свързва с обратното действие на развалянето, независимо от това дали владелецът е бил приобретател по нищожен, унищожен или отменен с обратна сила акт, независимо от добросъвестността към момента на извършване на подобрението. Когато се стигне до разваляне на договорната връзка, трябва да се държи сметка, че към момента на извършване на подобренията е било налице правно основание, годно да създаде вещно право на строеж в полза на строителя и той е действал със съзнанието, че ще стане собственик на построеното. Тази правна логика води до необходимостта да се отчете доколко договорното правоотношение между страните се разваля с действие за в бъдеще или на това разваляне се дава обратно действие.

Съществен въпрос е и какво е действието на развалянето на договора. „Ако развалянето на договора има обратно действие, носителят на право на строеж ще има правата на обикновен владелец и ще може да иска от собственика на земята да му плати стойността на построеното по правилото на чл. 74, ал. 1 от ЗС. Обратно, ако развалянето има действие за в бъдеще, носителят на правото на строеж ще има правата на добросъвестен владелец и ще може да иска от собственика на земята да му плати стойността на построеното по правилото на чл. 72 от ЗС“³⁸. При развалянето на договора с обратно действие на строителя суперфициар следва да бъдат признати права на добросъвестен владелец и поради това има право на увеличената стойност и на необходимими-

³⁸ Такъв казус по повод учредено право на строеж и построено едно ателие е предмет на решение №607/2002 г. II г.о. на ВКС, в което е прието, че развалянето на договора има обратно действие и ще влезе в действие принципът на приращението, т.е. собственици на ателието ще се окажат собствениците на земята, а на суперфициара ще се предостави правото да получи стойността на построеното. Вж. Розанис, С. Вещното право на строеж. София, 2004, с. 11.

те разноси³⁹. Задължително е да се има предвид, че тези права се отнасят единствено относно начина на обезщетяване за направените подобрения, а не го превръщат в добросъвестен владеец, който би имал и правото да придобие построеното чрез кратко петгодишно давностно владение⁴⁰.

Заслужава внимание и доколко собственикът на земята може да иска от строителя да премахне построеното, вместо да заплаща обезщетение за него. Приема се, че такова право собственикът на земята няма⁴¹. Това становище заслужава да бъде споделено, още повече в случая след като строителството е осъществено при действието на договорно отношение, съответно – направено е в изпълнение на задължение, очевидно със знание и без противопоставяне на собственика – няма аргументи да се изиска от суперфицияра с отпаднало право да събори подобренията. Изрично следва да се подчертае, че разглежданата хипотеза не касае подлежащото на премахване строителство като незаконно.

Интересите на страните относно подобренията касаят начина и времето за определяне на стойността им. Съществено за строителя е и дали извършените строително-монтажни работи (СМР) ще бъдат оценени като такива или резултатът ще се смята за изграждане на самостоятелни обекти, чиято пазарна стойност без съмнение е по-висока. Полезни в тази насока са и мотивите на решение №532 от 06.1994 г. по гр. д. №382/94 г., I г.о. на ВС. В него се казва, че е задължително е да се определи каква е била стойността на имота преди и след извършване на подобренията, като меродавна е придадената стойност по действителни пазарни цени към момента на съпоставката, доколкото подобренията все още съществуват, а не на фактически направените разходи за вложените труд, средства и материали.

От значение за ефективното упражняване на правото на обезщетение за подобренията е погасителната давност. Вземането за подобрения има облигационен характер⁴². Както вече се посочи, срокът ѝ е определен на петго-

³⁹ Същото становище поддържа и Адамова, А. Подобренията в чужд имот. // Собственост и право, 2003, №11.

⁴⁰ Вж. Решение №2128 а от 18.09.1964 г. по гр. д. №1128/1964 г., цитирано по Георгиев, Ал. Практически въпроси на собствеността. Проблеми на гражданския и търговския оборот. София, 2009, с. 164.

⁴¹ Боянов, Г. Вещно право. София, 2009, с. 94.

⁴² Бобатинов, М., Кр. Влахов. Вещно право. Практически проблеми. София, 2007, с. 147.

дишен по правилата на чл. 110 от ЗЗД. Същото приема и Любен Велинов⁴³. Повече въпроси поставя началният момент на давностния срок. Съгласно изричните разпореждания на чл. 114, ал. 2 от ЗЗД, ако е уговорено вземането да стане изискуемо след покана, давността започва да тече от деня, в който задължението е възникнало. Това се отнася и за настоящия случай, защото погасителната давност се прилага не само към вземания, но и към облигационните субективни права⁴⁴.

С т. 7 от ППВС №1/1979 г. е уреден въпросът за приложението на чл. 114, ал. 1 от ЗЗД, т.е. за деня, от който вземането при различните хипотези на чл. 55 от ЗЗД става изискуемо, и от който започва да тече съответният давностен срок. За третия фактически състав на чл. 55, ал. 1 от ЗЗД (отпаднало основание), основанието е налице към момента на извършване на престацията, поради което тя не може да се иска обратно, докато то съществува⁴⁵. Затова вземането става изискуемо от деня, в който отпада основанието. Изискуемостта на вземането на владелеца следва да се обвърже с разваляне на договора за учредяване на правото на строеж, което става по съдебен ред. Това е „моментът на прекъсване на владението, от превръщането му в държане със съгласието на собственика или най-късно от деня, когато владението бъде смутено от собственика по исков ред, например чрез предявяване на ревандикационен иск“⁴⁶. Началният момент на правото да се търси обезщетение има отношение освен към момента, в който собствеността върху построеното преминава към собственика на земята като приращение, и към въпроса за риска от погиване на подобрението.

В правната доктрина и в съдебната практика е аргументирана тезата, че рискът и в тези случаи следва да се носи от собственика (на земята) по принципа *res perit domino*, ако се приеме, че чл. 92 от ЗС има автоматично действие. Наред с това обаче, строителят кредитор има правото да получи обезщетение, определено към датата на съдебното решение – т.е. излиза, че ако към този момент подобрението не е налице, няма да му се дължи нищо⁴⁷.

⁴³ Велинов, Л. Погасителна давност по българското частно право. София, 2007, с. 77.

⁴⁴ Решение №6 от 30.1.1971 г. по гр. д. №110/71 г., ОСГК.

⁴⁵ Определение №397 от 15.03.2012 г. по гр. д. №1587/2011 г., ГК, III г.о. на ВКС.

⁴⁶ Георгиев, Ал. Подобрения в недвижим имоти, извършени от държател. // Собственост и право, 2004, №8.

⁴⁷ Вж. повече в: Цончев, Кр. Подобренията. София, 2001, с. 307 и сл.

Процесуалните възможности за реализиране на правото на строителя суперфициар на обезщетение за направените подобрения преди разваляне на договора за суперфиция включват възражение за право на задържане. Строителят суперфициар има право на задържане за подобрения, извършени в имота, за вземанията си срещу собственика на земята за тях (чл. 91, ал. 1 от ЗЗД). Поставя се въпросът дали това право ще се запази, ако междувременно бъде извършена разпоредителна сделка с имота и ще има ли действие правото на задържане спрямо третото лице – преобретател, което не отговаря за задълженията на праводателя си. В ТР №48/03.04.1961 г. на ОСГК на ВС разглежданият казус се свързва с добросъвестността на купувача и правото на задържане на подобрителя се признава само спрямо недобросъвестния преобретател⁴⁸. Трябва да се има предвид, че срокът на давността за реализиране на правото да се иска обезщетение за направените подобрения не се спира, когато е упражнено правото на задържане⁴⁹.

В заключение е необходимо да се отбележи връзката между разгледаната правна форма на правото на строеж и счетоводно-данъчната логика на неговата реализация. Този въпрос е разгледан в следващата част на студията.

Глава трета. Счетоводни и данъчни аспекти на правото на строеж

Практиката в сферата на правото на строеж е изключително богата и наситена с разнообразни юридически отношения, особено между собственици на терени, предприемачи и строители. Поради това, на страниците на професионалните издания, се появяват разнообразни мнения, касаещи счетоводните и данъчните проблеми на тези юридически отношения, обвързани с различните промени в нормативната уредба: счетоводни стандарти, Закон за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО)⁵⁰, Закон за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ)⁵¹ и най-вече промените в Закона за

⁴⁸ Критика на тази задължителна практика прави Цончев, Кр. Пак там, с. 390 и сл.

⁴⁹ ППВС №6, 27.12.1972 г. по гр. д. №9, 1974.

⁵⁰ Закон за корпоративното подоходно облагане. // ДВ, №105, 22.12.2006, в сила от 1.01.2007, посл. изм. и доп. ДВ, №95, 2015.

⁵¹ Закон за данъците върху доходите на физическите лица. // ДВ, №95, 24.11.2006, в сила от 1.01.2007, посл. изм. и доп. ДВ, №95, 2015.

данъка върху добавената стойност (ЗДДС)⁵². Целта в тази част от изложението е да се представи мнение по счетоводните и данъчните аспекти на суперфицията при сделки по продажба, както и при компенсаторна сделка (замяна) срещу част от новопостроена сграда в светлината на действащата към момента нормативна уредба.

3.1. Специфика в счетоводното третиране на учреденото право на строеж срещу изграждане на части от сгради

Проблемът за счетоводните последици от учредяването на право на строеж има различни дискуссионни аспекти, касаещи и двете страни – учредителя и придобиващия суперфицията. По наше мнение дискусиите възникват в три аспекта:

- по последващото третиране на земята, върху която даденото предприятие е учредило право на строеж (в случаите когато предприятие, а не физическо лице е собственик на земята);
- по счетоводното третиране на придобиването на части от новострояща се сграда срещу предоставено право на строеж;
- по отчитането на придобитото право на строеж и признаването на приходи от продажбата на части от новопостроената сграда.

3.1.1. Счетоводно третиране на земята, върху която е учредено право на строеж

От дадената дефиниция в чл. 63 от ЗС би могло да се направи заключение за съдържателната гледна точка на правото на строеж, която влияе върху счетоводното третиране. Правото на строеж се характеризира основно с това, че може да се ползва по-широко или по-ограничено, в резултат на което суперфицията би могла да се класифицира основно в две разновидности: суперфиция с широк обем – пълна суперфиция, при която на практика земята може да се ползва неограничено; суперфиция с ограничен обем. При пълна суперфиция с неограничен срок би могло да се каже, че положението на суперфицияра с нищо не се различава от това на собственика на земята. Суперфиция-

⁵² Закон за данъка върху добавената стойност. // ДВ, №63, 4.08.2006, в сила от деня на влизане в сила на договора за присъединяване на Република България към Европейския съюз, посл. изм. и доп. ДВ, №95, 2015.

рът може да използва имота неограничено. Разликата с положението на собственика на земята е привидна⁵³, тъй като собственикът на земята, както твърдят някои експерти, е запазил „голата собственост на земята“⁵⁴.

Въз основа на горепосоченото може да се обобщи, че единият от проблемите касае представянето на земята в годишните финансови отчети на предприятието собственик на тази земя, учредило право на строеж в полза на трето лице. Както е известно, счетоводното третиране на отчетните обекти не винаги съвпада с юридическото разбиране за тях, а и с данъчното им третиране. Не случайно се говори за „счетоводно право“, „търговско право“ и „данъчно право“. Счетоводството е подвластно на свои принципи, регламентирани в Закона за счетоводството⁵⁵. Един от тях е принципът за предимство на съдържанието пред формата. Съгласно чл. 26, ал.1, т. 8 от Закона за счетоводството сделките и събитията се отразяват счетоводно съобразно тяхното съдържание, същност и икономическа реалност, а не формално, според правната им форма. Това, отнесено към земята, върху която е учредено право на строеж, изисква определена преценка за нейното представяне в годишния финансов отчет на предприятието собственик на тази земя. На практика от юридическа гледна точка не е налице продажба (замяна) на самата земя, но фактически в известен смисъл може да се каже, че собственикът ѝ губи контрола върху нея. Затова възниква въпросът дали тя има качествата на актив по смисъла на счетоводното законодателство.

„Активът“ като понятие е дефиниран в общите положения (наричани концептуална рамка) към Международните счетоводни стандарти (МСС) и към Националните счетоводни стандарти (НСС). Според дефиницията в тях активът е ресурс, който се контролира от предприятието в резултат на минали събития и от който се очаква то да извлече бъдещи икономически изгоди. Бъдещата икономическа изгода е потенциалът на даден актив да допринесе с нещо – пряко или косвено – към притока на пари или парични еквиваленти на предприятието. Концепцията за актива като инструмент за генериране на

⁵³ Вж.: Венедиков, П. Ново вещно право. София: Сиби, 1995, с. 127 и следв.

⁵⁴ Вж.: Дочев, И. Суперфицията. Същност и счетоводни последици. // Счетоводна политика, 2012, №5-6, с. 20.

⁵⁵ Закон за счетоводството. // ДВ, №95, 08.12.202015, в сила от 1.01.2016.

доходи приоритетно измества концепцията за собствеността на актива като част от имуществото на предприятието.

В новия контекст⁵⁶ на ревизираната „Концептуална рамка за финансово отчитане 2010“⁵⁷ финансовите отчети с общо предназначение предоставят информация за финансовото състояние на отчитащото се предприятие, в т.ч. за икономическите ресурси, промените в тях и претенциите към тях, включително и тези, които не са в следствие на финансовите резултати от дейността. Изведени са и редица положения, свързани с дефиниране на активите⁵⁸. Активът се определя като съществуващ икономически ресурс, върху който предприятието има право или друг достъп към датата на финансовия отчет, какъвто други нямат. Посочената дефиниция отразява два важни момента:

- активът не е просто ресурс – той е икономически ресурс;
- предприятието има определено отношение към него (право или достъп).

По отношение на първия аспект се вижда, че е изменено смисловото съдържание на понятието „ресурс“ чрез употреба на понятието „икономически ресурс“. В тази връзка би могъл да се зададе въпросът, дали по този начин на практика е ограничен или е разширен обхватът и съставът на ресурсите на предприятието. Финансовата отчетност последователно се придържа към икономическата интерпретация на имуществото като комплекс от ресурси, които дават възможности за извличане на печалба, независимо от вида на правата върху тях.⁵⁹ В същото време средства, които принадлежат на предприятието и физически съществуват, могат да бъдат изключени от баланса му

⁵⁶ С подписания Меморандум между Борда за международни счетоводни стандарти (IASB) и Американския съвет по стандарти за финансово отчитане (FASB) е създадена работна група, предназначена да работи по въпросите за сближаване на становищата на двата органа и постигане на съвместимост между IFRS и US GAAP. В резултат на завършилата първа фаза от планираните общо 8 фази е публикувана ревизия на концептуалната рамка към МСС.

⁵⁷ Conceptual Framework for Financial Reporting 2010.

⁵⁸ Вж.: Резюме от срещата на работната група с представители на IASB и FASB през септември 2006 г. в Лондон – World Standard Setters Meeting. London, September 2006, Agenda Paper 1 A. // <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/8049CA20-8EA4-4E9B-BBDD-988CEB6D78E/0/WSSAGENDAPAPER1A.pdf>, pp. 2-4.

⁵⁹ Според Дамант „определение, в което отсъства утвърждение за това, че активите представляват ресурси, изглежда неправилно“. Дамант, Д. Оценка активов, с. 10. // http://www.ias-msfo.ru/main_ias./htm

(отчета за финансовото състояние), ако не носят изгода, т.е. те не се отнасят към икономическите ресурси.

Горепосоченото показва, че преходът от отчетност на средствата към отчетност на икономическите ресурси води до това, че обектите на отчетността се класифицират предимно в съответствие с предназначението им, а не толкова според естеството им.

Понятието „контрол“ в предходната дефиниция в концептуалната рамка на активите е заменено с понятията „права“ или „достъп“ до актива, като те не се разглеждат в юридически аспект. Акцентът е върху способността на предприятието да получава икономически изгоди във вид на увеличаване на паричните постъпления и намаляване на паричните плащания от икономическия ресурс.

Новите аспекти от дефинирането на активите биха могли да се адмирират, но като че ли редица моменти могат да бъдат подложени на дискусия:

1. Употребено е понятието „икономически ресурс“ без легално дефиниране, а е известно, че то се употребява и в други науки – икономика, право, финанси и т.н.⁶⁰ Липсата на изрични норми за дефиниране на икономическите ресурси във финансовата отчетност вероятно би създавала трудности и в практическото прилагане на това понятие.

2. Определянето на съществуването на актива като необходимо и достатъчно условие за наличие на очаквани изгоди извежда проблема за високата вероятност, несигурност и риск на преценките за употреба на ресурсите. Това предполага проява на висок субективизъм от съставителите на финансовите отчети и от ръководството на предприятието по отношение на бъдещите икономически ползи от употребата на актива.

3. Твърде общо звучи текстът за идентифициране на права или друг достъп, „какви други нямат“ (а не на контрол), върху икономическия ресурс. Правата и достъпът от юридически и икономически аспект са понятия с твърде широко съдържание, което отново води до възможност за отклонения и несъответствия.

⁶⁰ Вж.: Марселен, Й. Ресурсна теория на фирмата – опит за синтезиран литературен обзор. // Финансови решения: изследвания и практики. София: Нов български университет, 2009, с. 218-228.

Всички тези разпоредби, отнесени към конкретния казус, касаещ представянето на земята (върху която е учредено право на строеж) в счетоводния баланс (отчета за финансовото състояние) на предприятието учредител, водят към редица различни професионални становища, които варират в двете крайности. Едното мнение е, че земята не следва да се отписва от патримониума на предприятието; другото виждане⁶¹ е, че собственикът на земята е длъжен да отпише счетоводно земята, върху която е учредил право на строеж. Практически няма как да се отписва правото на строеж, защото то не съществува като самостоятелен актив и възниква едва с учредяването му, а дотогава съществува само в латентно състояние. Срещу получените приходи от продажбата му единствено може да се отпише теренът, по изтъкнатите вече съображения за липса на контрол и икономическа изгода.

Считаме, че е необходимо по-задълбочено обследване на въпроса за отписването на земята. От нормата на чл. 64 от Закона за собствеността се вижда, че собственикът на постройката, ако друго не е договорено, се ползва ограничено от земята. При учредяване на право на строеж в пълния обем на това право, когато за собственика на земята няма да са налице каквито и да е било изгоди, е удачно да се отпише цялата стойност на земята за сметка на намалението на отчетените приходи от продажбата на правото на строеж. Когато обаче бъдещата експлоатация на земята е свързана с определени икономически изгоди за нейния собственик, т.е. при суперфиция с ограничен обем, считаме, че отписването на земята не е целесъобразно, а по-скоро тя следва да се тества за обезценка по реда на приложимите стандарти: МСС 36/ СС 36 – Обезценка на активи. При тестването за обезценка, в случай че възстановимата стойност е по-ниска от счетоводната стойност на земята, разликата се отчита като обезценка за сметка на преоценъчен резерв (ако е налице такъв), а ако такъв липсва – за сметка на разходите за обезценка.

Имайки предвид необходимостта от адекватна информация за разходите за обезценка, предназначена за счетоводни и данъчни цели, считаме, че е целесъобразно използването на контрарна сметка „Обезценка на имоти (земи)“, в която да се натрупват начислените обезценки, а при изготвянето

⁶¹ Вж.: Дочев, И. Суперфицията. Същност и счетоводни последици. // Счетоводна политика, 2012, №5-6, с. 20.

на финансовия отчет земята да се представя със стойност, получена като разлика между отчетната ѝ стойност и отчетените обезценки.

3.1.2. Отчитане при предоставено право на строеж срещу придобиване на части от новопостроена сграда

Правото на строеж може да се прехвърля чрез различни сделки: възмездни и безвъзмездни. Най-често прехвърлянето е възмездно, което от своя страна се извършва чрез продажба или чрез замяна (бартер). В последните години твърде широко се използва замяната на право на строеж срещу предоставяне на собствениците на земята на части от новопостроената сграда – ателиета, апартаменти, офиси, гаражи и др. Схемите са различни, но обикновено се прилага пълна замяна, без каквито и да е доплащания от двете страни.

Съгласно чл. 222 и 223 от Закона за задълженията и договорите⁶² сделката за замяна всъщност представлява две сделки, като всяка от страните (заменители) е купувач на това, което получава, и продавач на това, което дава. И двете сделки се осъществяват по реда на договора за продажба. Въпреки че е предмет на един договор, сделката замяна в конкретния случай съдържа в себе си няколко взаимно свързани сделки: продажба на части от сграда и покупка на право на строеж – за строителния предприемач; съответно – покупка на ателиета, апартаменти, офиси, гаражи и др. и продажба на право на строеж – за собственика на земята. Това детализиране на сделките е от изключително значение, тъй като има отношение към счетоводното отчитане на замяната при двамата заменители, а така също се обвързва и с данъчното третиране на насрещните сделки.

Не е дискуссионно това, че сделката замяна се сключва в момента на подписване на договора. И въпреки че тя съдържа в себе си две насрещни сделки, те са взаимно свързани помежду си. Едната се явява насрещна престация за другата, но е налице разминаване на двете насрещни сделки по отношение на времето, което обаче не следва да влияе на договореностите и най-вече на промяната на цените във времето. В конкретния случай замяната на право на строеж срещу части от сграда е в сила още със сключване на

⁶² Закон за задълженията и договорите. // ДВ, №275, 22.11.1950, в сила от 1.01.1951, посл. изм. и доп. ДВ, №50, 30.05.2008, в сила от 30.05.2008.

договора в нотариална форма, независимо че към тази дата насрещната престация не е налице. Това налага предприятието учредител на правото на строеж да отчете приходи от продажба на това право⁶³ към датата на неговото учредяване, като отрази вземане, което ще бъде погасено към датата на получаване на насрещната престация. Въпросът опира до стойността на това счетоводно записване. Решение на въпроса следва да се търси в приложимите счетоводни стандарти. В § 26 на МСС 16 Имоти, машини и съоръжения е регламентирано: „Ако предприятието е в състояние да определи надеждно справедливата стойност или на получения актив, или на отдадения актив, тогава се използва справедливата стойност на отдадения актив за измерване стойността на получения актив, освен ако справедливата стойност на получения актив е по-ясно определима“. Аналогична е и разпоредбата на СС 16 – Дълготрайно материални активи, т.е. всеки от заменителите определя самостоятелно цената на придобиване на получения от замената актив. В конкретния случай справедливата стойност на отдадения актив е ясна и при двамата заменители. За този, който отстъпва правото на строеж, това е справедливата стойност на това право, но поради специфичния му характер би било добре оценяването на справедливата стойност да се извърши от лицензиран оценител.

Когато собственикът на земята, който е учредил суперфиция върху нея, получи като насрещна престация договорената част от сградата, следва да я заведе по справедливата стойност на правото на строеж, т.е. толкова, колкото „плаща“ за нея, а именно справедливата стойност на суперфицията.

3.1.3. Отчитане при строителния предприемач на придобитото право на строеж срещу предоставяне на части от новопостроената сграда

Както вече беше посочено, ЗУТ регламентира, че строежи в чужд урегулиран поземлен имот имат право да извършват лица, в полза на които е учредено право на строеж или право на надстрояване или пристрояване на заварена сграда, както и строежи под повърхността на земята (чл. 182, ал. 1).

⁶³ Както вече се посочи, срещу отчетените приходи от продажбата на правото на строеж би било целесъобразно при определени условия и съображения, изложени по-горе в т. 1.1, да се отчете разход за предприятието учредител на правото на строеж.

При строителния предприемач придобитото срещу замяна право на строеж следва да се отчете като разход за строителството, отразен към момента на сделката. Едновременно с този разход трябва да покаже и задължение по изграждането и предоставянето в бъдеще на частите от сградата в полза на учредителя на правото на строеж.

В последствие отразеният разход по икономически елементи, с цел калкулиране на себестойността на строящия се обект, се отнася в разходите за основна дейност. Проблемът не опира толкова до самата техника на счетоводно отчитане, а до стойността на това отчитане. Въпросът е с каква стойност следва да се отчете разходът, начислен за придобитото право на строеж. На база цитирания § 26 на МСС 16 Имоти, машини и съоръжения и направените във връзка с него коментари може да се изведе заключението, че при строителния предприемач разходът следва да бъде със стойност, равна на справедливата стойност на даваното в замяна. Строителният предприемач не следва да се интересува от това какво прави другият заменител, а самостоятелно и независимо трябва да определи цената на придобиване на правото на строеж в размер на справедливата стойност на предоставяните в замяна части от сградата.

Към датата на предоставянето на дължимите части от сградата (в зависимост от договореностите за етапа на строителство, на който се предоставят) строителният предприемач отчита приходи от продажбата и отписва себестойността, съответстваща на предоставяните части от строителния обект, като задължително оформя две счетоводни статии:

- за начисляване на приходи от продажбата;
- за изписване на себестойността на продадените части от строителния обект.

Възниква въпросът за цената, по която следва да се отрази продажбата на частта от сградата, която се предоставя на собственика на парцела като компенсация за правото на строеж – дали това е справедливата стойност към момента на предоставянето на офисите, ателиета, апартаментите и пр., или е справедливата им стойност към момента на сделката по замяната. Посочихме, че замяната е окончателна с акта на договарянето, следователно цената на предоставените в случая имоти е определената в началото, без значение дали са се променили във времето пазарните цени на строителната продукция.

Правото да се построи сграда върху чужда земя (чл. 63, ал. 1 от Закона за собствеността) се погасява в полза на собственика на земята по давност, ако не се упражни в продължение на 5 години, като определеният давностен срок е гаранция за собственика на земята, защото той може отново да встъпи в правата си на такъв, ако след като изтече давностният срок, правото на строеж не е погасено. Считаме, че в този случай при строителния предприемач придобитото право на строеж и другите начислени разходи (ако има такива), следва да се отпишат за сметка на разходите, тъй като няма да носят икономическа изгода за предприятието.

Един от специфичните моменти в практиката е след придобиването на право на строеж и стартирането на строителството, строителният предприемач да се откаже от по-нататъшно строителство и да продаде извършените до момента строително-монтажни работи (СМР). Когато се продава незавършена сграда, преди да бъде достигнат етап на завършеност „груб строеж“ (преди да е издаден акт обр. 14) заедно с направените до момента СМР, се прехвърля и правото на строеж.

3.2. Данъчни аспекти на суперфицията по ЗКПО, ЗДФЛ и ЗДС

Известно е, че данъчната и счетоводната система са самостоятелни, но взаимно свързани. Те си влияят една на друга, тъй като начинът на отчитане на даден обект е възможно да повлияе на облагането на данъчно задълженото лице, както и обратното – предприятието да избира счетоводна политика в зависимост от спецификите на данъчното облагане. По отношение на данъчното облагане на предприятията при извършване на замяна на право на строеж срещу насрещна престация възникват някои проблеми.

3.2.1. Проблеми на облагането по ЗКПО на предприятието учредител на правото на строеж

В резултат на коментирания материя в т. 3.1.1 на тази студия може да се каже, че в практиката са възможни три случая:

- в първия предприятието учредител на правото на строеж отчита единствено приходи от продажбата на правото на строеж;

- в друг случай предприятието отчита приходи от продажбата на правото на строеж, но срещу тези приходи отчита разход в размер на балансовата стойност на земята;
- при трети вариант предприятието отчита приходи от продажбата на правото на строеж, не отписва земята, но я обезценява и отчита разход за обезценка.

За съжаление може да се заключи, че при различните ситуации данъчното преобразуване или данъчната тежест за предприятието не са едни и същи.

При **първия вариант**, при равни други условия, предприятието ще начисли данък върху печалбата върху целия приход, формиран от продажбата на правото на строеж.

При **втория вариант**, при равни други условия, е логично предприятието да заплати данък върху разликата между прихода от продажбата на правото на строеж и счетоводната стойност на земята. Данъчната практика обаче сочи друго. Органите на НАП при някои данъчни ревизии приемат, че срещу приходите от продажбата на суперфицията не може да стои никакъв данъчно присъщ разход и облагат целият приход, т.е. считат брутният размер на прихода за доход, подлежащ на облагане с корпоративен данък с мотива, че разходът за данък е „разход, несвързан с дейността на предприятието“. Считаме това за недопустимо, като не само логически неиздържано, но и с мотива, че данъчното облагане по ЗКПО приема за база счетоводния финансов резултат, като го преобразува в точно определени случаи, изрично посочени в закона в данъчен финансов резултат. Щом счетоводният финансов резултат е формиран при условията на отписана и отчетена като разход земя и няма изрично изискване в ЗКПО за преобразуване, би следвало облагането да става на базата на този резултат.

Третият вариант също създава данъчни проблеми за предприятието учредител на правото на строеж. При този вариант земята не се отписва, а се обезценява. При липса на преоценъчен резерв обезценката се отразява като разход, но по смисъла на чл. 65 от ЗКПО⁶⁴ този разход не е данъчно признат и с него следва да се извърши преобразуване в данъчната декларация за целите на формирането на данъчен финансов резултат.

⁶⁴ Счетоводните приходи и разходи от последващи оценки на данъчните амортизируеми активи не се признават за данъчни цели.

Изведените съображения сочат, че трябва да се мисли за промяна в ЗКПО по начин, който би довел до равнопоставеност на данъчно задължените лица и до обективност в тяхното облагане.

3.2.2. Проблеми на облагането по ЗДДФЛ на доходите на физически лица (нерегистрирани като едноличен търговец) при възмездно учредяване на право на строеж

Нормите на ЗДДФЛ регламентират, в случаите когато физическо лице реализира доходи от използване, продажба, замяна или друго прехвърляне на недвижимо имущество, включително на идеална част или ограничено вещно право върху него, намиращо се на територията на страната, те да са от източник в страната (чл. 8 ал. 10). Когато физическо лице възмездно учредява право на строеж, то това възмездно учредяване формира облагаем доход за него. Според чл. 33 ал. 1 от ЗДДФЛ облагаемият доход от продажба или замяна на недвижимо имущество, включително на ограничени вещни права върху такова имущество, се определя, като положителната разлика между продажната цена и цената на придобиване на имуществото се намалява с 10 на сто разходи.

Продажната цена включва всичко придобито от лицето във връзка с продажбата/замяната, включително възнаграждение, различно от пари (чл. 33 ал. 5). Следователно при замяна непаричните доходи трябва да бъдат остойностени, като правилото е остойностяването да се извърши в български левове към датата на придобиването им по пазарна цена (чл. 10 ал. 4).

В тази връзка трябва да се има предвид, че при легалното дефиниране на понятието „пазарна цена“ според § 1, т. 9 от Допълнителните разпоредби на ЗДДФЛ, законът препраща към § 1, т. 8 от Допълнителните разпоредби на Данъчно осигурителния процесуален кодекс (ДОПК). В него е регламентирано, че тя е „сумата без данъка върху добавената стойност и акцизите, която би

била платена при същите условия за идентична или сходна стока или услуга по сделка между лица, които не са свързани⁶⁵.

Както вече се посочи, за определяне на облагаемия доход от продажната цена следва да се извади **цената на придобиване на имуществото**.

⁶⁵ „Свързани лица“ са:

- а) съпрузите, роднините по права линия, по съребрена – до трета степен включително; и роднините по сватовство – до втора степен включително, а за целите на чл. 123, ал. 1, т. 2 – когато са включени в общо домакинство;
 - б) работодател и работник;
 - в) съдружниците;
 - г) лицата, едното от които участва в управлението на другото или на негово дъщерно дружество;
 - д) лицата, в чийто управителен или контролен орган участва едно и също юридическо или физическо лице, включително когато физическото лице представлява друго лице;
 - е) дружество и лице, което притежава повече от 5 на сто от дяловете или акциите, издадени с право на глас в дружеството;
 - ж) лицата, едното от които упражнява контрол спрямо другото;
 - з) лицата, чиято дейност се контролира от трето лице или от негово дъщерно дружество;
 - и) лицата, които съвместно контролират трето лице или негово дъщерно дружество;
 - к) лицата, едното от които е търговски представител на другото;
 - л) лицата, едното от които е направило дарение на другото;
 - м) лицата, които участват пряко или косвено в управлението, контрола или капитала на друго лице или лица, поради което между тях могат да се уговорят условия, различни от обичайните;
 - н) (нова – ДВ, №1, 2014, в сила от 1.01.2014) местно и чуждестранно лице, с което местното лице е сключило сделка, ако:
 - аа) чуждестранното лице е регистрирано в държава, която не е страна-членка на Европейския съюз, и в която дължимият подоходен или корпоративен данък върху доходите, които чуждестранното лице е реализирало или ще реализира в резултат на сделките, е с повече от 60 на сто по-нисък от подоходния или корпоративния данък в страната, освен ако местното лице не представи доказателства, че чуждестранното лице дължи данък, който не е обект на преференциален режим, или че чуждестранното лице е реализирало стоките или извършило услугите на местния пазар, и
 - бб) държавата, в която е регистрирано чуждестранното лице, отказва или не е в състояние да обмени информация относно осъществените сделки или отношения, когато е налице сключена и влязла в сила международна данъчна спогодба.
- За чуждестранно лице по смисъла на тази разпоредба се смята и всяко юридическо лице, независимо дали е местно за Република България, или не, върху което контрол упражнява лице, отговарящо на условията по букви „аа“ и „бб“.
- За местни лица по смисъла на тази разпоредба се смятат и чуждестранните юридически лица, извършващи дейност в страната чрез място на стопанска дейност, и чуждестранните физически лица, реализиращи доходи от източник в страната чрез определена база за сделки, осъществени чрез мястото на стопанска дейност или определената база;
- о) (нова – ДВ, №1, 2014, в сила от 1.01.2014) собствениците на местното юридическо лице и чуждестранното лице в случаите по буква „н“.

Тъй като в случая се продава специфичен обект – право на строеж, който на практика няма цена на придобиване, справедливо ЗДДФЛ (чл. 33 ал. 6, т. 8) е определил за цена на придобиване да се приема документално доказаната цена на придобиване на поземления имот, съответстваща на частта, за която е учредено право на строеж. Когато няма документално доказана цена за придобиване, включително за имущество, придобито по дарение, цената на придобиване е нула (чл. 33 ал. 6, т. 3)⁶⁶.

Във връзка с учредяването на право на строеж следва да се постави въпросът и за момента, към който доходът се смята за придобит, т.е. в коя година физическото лице да декларира и съответно да обложи дохода си. В зависимост от начина на плащане, при определянето на момента, към който доходът се смята за придобит, е необходимо да се съобразят изискванията на чл. 11 ал. 1 от ЗДДФЛ: доходът се смята за придобит на датата на: плащането – при плащане в брой; заверяването на сметката на получателя на дохода или получаването на чека – при безналично плащане; получаването на престацията – за непаричен доход. Следователно, при замяна на право на строеж срещу части от новопостроена сграда, доходът се смята за придобит на датата на тяхното получаване (респективно предоставяне), а не в годината, в която е учредено правото на строеж.

Възможно е при продажба на право на строеж срещу пари, за сделката да бъде договорено разсрочено плащане. При такъв вид сделка, когато продажната цена се заплаща на части в различни данъчни години, за всяка от тези данъчни години облагаемият доход се определя по следната формула:

$$ОДДГ = [(ПЦ - ЦП) - 0,10 \times (ПЦ - ЦП)] \times \frac{ЧПП}{ЦП},$$

където:

ОДДГ е облагаемият доход за данъчната година;

ПЦ – продажната цена;

ЦП – цената на придобиване;

ЧПП – частично полученото плащане през данъчната година.

⁶⁶ Забележка: цената на придобиване по ал. 1 е нула и при последваща продажба или замяна на поземления имот по т. 8, включително на ограничени вещни права върху него.

3.2.3. Проблеми на облагането с ДДС на сделките по замяна на право на строеж срещу части от новопостроена сграда

В предпочитанието към суперфицията биха могли да се търсят и някакви данъчни изгоди. До голяма степен предпочитателното учредяване на суперфиция пред продажбата на земя е повлияно и от данъчното законодателство. ЗДДС беше обявил правото на строеж безусловно за освободена сделка, но след 01.01.2012 г. нормативната уредба е променена. Всъщност и след тази дата учреденото право на строеж продължава да бъде освободена доставка, но само ако е предоставено до момента на издаване на разрешението за строеж. Тази промяната в ЗДДС беше насочена предимно срещу практиката на строителните предприемачи, които, придобивайки от собственика на земята право на строеж, го продаваха от своя страна на своите клиенти, с които сключваха отделно договор за строителна услуга. По този начин те оформяха продажбите на жилища като данъчен трик за оптимизиране на ДДС. Отделно от това със стойността на това право може винаги да се спекулира, поради което промяната в ЗДДС следва да се приеме за логична и необходима, но може би със закъснял фискален ефект.

Както вече се посочи, сделките по замяна се третират като две отделни насрещни сделки. В миналото данъчната практика по облагането с ДДС на подобни сделки при двамата заместители сочи доста проблеми и противоречия. Вероятно с цел тяхното елиминиране в сила от 01.01.2013 г. и от 01.01.2014 г. в някои от нормите на ЗДДС бяха направени редица допълнения и изменения, с които обаче не може да се твърди, че са избегнати проблемите. Би могло да се каже, че по-скоро се появяват нови такива. За тяхното извеждане следва да се вземат под внимание актуалните към момента норми на чл. 130 от същия закон: Когато е налице доставка, по която възнаграждението (изцяло или частично) е определено в стоки или услуги, се приема, че са налице две насрещни доставки, като всеки от доставчиците се смята за продавач на това, което дава, и за купувач на това, което получава (ал. 1). В този случай данъчното събитие за доставките възниква по общите правила на закона (ал. 2), като доставката с по-ранна дата на възникване на данъчно събитие се смята за авансово плащане (цялостно или частично) по втората доставка (ал. 3), а размерът на данъчната основа за това авансово плащане е равен на размера на данъчната основа на доставката с по-ранна дата (ал. 4).

Съгласно промените в ДВ, № 101 в сила от 01.01.2014 г. са направени изменения и в чл. 26, ал. 7 и ал. 8 от ЗДДС⁶⁷: Когато възнаграждението е определено изцяло или частично в стоки или услуги, без страните да са му придали парично изражение, данъчната основа на всяка от доставките към датата на възникване на данъчното събитие е данъчната основа при придобиването или себестойността на предоставената стока, или на направените преки разходи за извършване на предоставената услуга. Когато данъчната основа не може да се определи по този ред, данъчната основа е пазарната цена (ал. 7). Според ал. 8, при определени доставки между свързани лица, данъчната основа на всяка от доставките по ал. 7 към датата на възникване на данъчното събитие е пазарната цена на доставяната стока или услуга.

На фона на представената по-горе актуална нормативна уредба биха могли да се изведат редица важни изходни положения, които могат да се определят като източници на проблеми в данъчното облагане с ДДС и за двете страни:

1. Категорично следва да се заключи, че към датата на сключване на договора за учредяване на право на строеж срещу части от строящата се в бъдеще сграда, всеки от доставчиците се смята за продавач на това, което дава, и за купувач на това, което получава, и следователно за двете страни настъпва данъчно събитие. Тук особеното е, че за купувача на правото на строеж се приема, че е налице авансово плащане на доставката по предоставянето на части от сградата. Обикновено в практиката това се пропуска и в следствие възникват данъчни проблеми не само за купувача на правото на строеж, но и за неговия продавач, който може да просрочи възможността за ползване правото си на данъчен кредит.

2. На второ място следва да се определи видът на доставката. За учредителя на правото на строеж доставката е освободена на основание чл. 45, ал. 2 от ЗДДС, когато прехвърлянето се е случило до момента на издаване на разрешение за строеж на сградата, за която се учредява правото на строеж, но съгласно ал. 7 учредителят може да избере доставката да бъде облагаема.

⁶⁷ Забележка: Разпоредбите на чл. 26, ал. 7 и 8 се прилагат за доставки по чл. 130, за които данъчното събитие на доставката с по-ранна дата на данъчното събитие възниква след 31.12.2013 г.

За предприятието, което следва да предостави части от строящия се обект, както вече се посочи е налице авансово плащане по облагаема доставка и ако е регистрирано по ДДС, следва да начисли дължимия ДДС.

3. Независимо че за едната страна доставката би могла да бъде освободена, а за другата – облагаема, и двете страни коректно трябва да определят данъчната основа. Ал. 7 и ал. 8 на чл. 26 от ЗДДС съдържат регламент за формиране на данъчната основа, но този регламент ще се приложи, ако при сключване на договора за сделката, възнаграждението е определено в натурално изражение, без страните да са му придали парично изражение. Остават неясни два въпроса без адекватна законова регламентация. Единият е какво означава формулировката „без страните да са му придали парично изражение“, а другият е – какво се случва, когато двамата заменители в договора са придали парично изражение на предоставяното в замяна.

4. Ако се приеме, че двете страни не са придали парично изражение на сделката, възниква следващият проблем. Предприятието, учредяващо право на строеж, трябва да определи данъчната основа в размер на направените преки разходи за извършване на предоставената услуга, т.е. за правото на строеж⁶⁸. Тук се попада в няколко възможни хипотези. Едната е, че предприятието може да няма никакви преки разходи по тази услуга, а втората е те да са изключително ниски по размер. Ако са на ниска стойност, то за отсрещната страна тази ниска стойност ще се яви данъчна основа на облагаемата доставка, което би могло да създаде проблеми при последващи данъчни ревизии. Ако обаче изобщо не са налице такива разходи, това означава ли, че трябва да се приложи последното изречение на чл. 26, ал. 7, според което „когато данъчната основа не може да се определи по този ред, данъчната основа е пазарната цена“?! Считаме, че тази нова промяна в ЗДДС освен посоченото има и друг недостатък. Не е резонно, от гледна точка на търговската тайна, доставчикът в издадената фактура на практика да оповестява преките си разходи по правото на строеж, които да служат като данъчна основа и за двете страни (като данъчна основа на правото на строеж и като данъчна основа на авансовото плащане). Според ал. 8 на чл. 26 от ЗДДС, при определени доставки между свър-

⁶⁸ Забележка: По смисъла на ЗДДС доставката на правото на строеж е доставка на услуга, а не на стока.

зани лица, данъчната основа на всяка от доставките към датата на възникване на данъчното събитие е пазарната цена на доставяната стока или услуга.

5. От данъчна гледна точка, според промените в ЗДДС, сделката за строителния предприемач не е окончателна. На фона на цитираните по-горе норми следва да се изведе заключението, че след приключване на строителството и предоставянето на съответните договорени обекти в построената сграда, доставчикът на строителната услуга трябва да изчисли окончателната данъчна основа в размер на нейната себестойност (в ситуацията, когато не се прилага пазарна цена). При всички случаи тя ще е различна от данъчната основа, приета за авансово плащане и вписана във фактурата към датата на учреденото право на строеж. За разликата следва да се издаде дебитно или кредитно известие за промяната в данъчната основа и съответно доначисляване или сторниране на вече начисления ДДС. Тук проблемът в практиката опира и до приложената счетоводна политика за разпределянето на разходите между отделните обекти в строящата се сграда и съответно адекватно калкулиране на себестойността на единица площ, респективно на единица обект, която се явява база за определяне на данъчната основа.

Промените в ЗДДС въвеждат нова практика за двете страни заменители при бартер на право на строеж срещу предоставяне на части от новопостроената сграда. Видимо е, че последните редакции на ЗДДС поставят нови въпроси без ясни и категорични на този етап отговори. Изключително важно е, че, независимо от това, че двамата заменители сключват сделката, като обичайно не й придават парично изражение, с цел избягване на бъдещи спорове между тях и предвид изложеното по-горе, е необходимо в договора да се предвиди уреждането на разчетите по ДДС и тяхното поемане от двете страни.

На база проблемите, изведени по-горе и от изразените съображения по тях, си позволяваме да илюстрираме действието на горепосочените норми в ЗДДС със следните примери, касаещи две предприятия, регистрирани по ЗДДС, които същевременно не са свързани лица по смисъла на ДОПК:

Пример 1. Определяне на данъчно събитие и данъчна основа при замяна, при която данъчното събитие с по-ранна дата е преди 01.01.2014 г.

На 25.11.2013 г. между две предприятия се сключва договор за учредяване на право на строеж срещу задължение на другата страна през следващите 30 месеца да построи сграда и част от нея да предостави на учредителя на правото на строеж. На тази дата:

- Настъпва данъчно събитие за първата доставка – прехвърлянето на правото на строеж с пазарна цена 250 000 лв., което представлява нейната данъчна основа. Предприятието учредител на правото на строеж в петдневен срок следва да издаде фактура с данъчна основа 250 000 лв. и в зависимост от това дали избира доставката да бъде облагаема или освободена начислява, или не начислява ДДС.

- Стойността на първата доставка се равнява на авансово плащане за втората доставка за услугата. Предприятието, което следва да извърши строителната услуга, също в петдневен срок следва да издаде фактура с данъчна основа 250 000 лв. и съответно да начисли 20% ДДС.

Към датата на завършване на втората доставка, през 2016 г., строителното предприятие трябва да изчисли пазарната цена на услугата и в зависимост нея, респективно в данъчната основа, да издаде дебитно или кредитно известие.

Пример 2. Определяне на данъчно събитие и данъчна основа при замяна, при която данъчното събитие с по-ранна дата е след 01.01.2014 г. и страните заменители не са и придали парично изражение.

На 15.01.2015 г. между две предприятия се сключва договор за учредяване на право на строеж срещу задължение на другата страна през следващите 18 месеца да построи сграда и част от нея да предостави на учредителя на правото на строеж. На тази дата:

- Настъпва данъчно събитие за първата доставка – прехвърлянето на правото на строеж с преки разходи по него 12 000 лв., което представлява нейната данъчна основа. Предприятието учредител на правото на строеж в петдневен срок следва да издаде фактура с данъчна основа 12 000 лв. и в

зависимост от това дали избира доставката да бъде облагаема или освободена начислява, или не начислява ДДС.

- Стойността на първата доставка се равнява на авансово плащане за втората доставка за услугата. Предприятието, което следва да извърши строителната услуга, също в петдневен срок следва да издаде фактура с данъчна основа 12 000 лв. и съответно да начисли 20% ДДС.

Към датата на завършване на втората доставка, през 2016 г., строителното предприятие трябва да изчисли себестойността на услугата и в зависимост нея, респективно в данъчната основа, да издаде дебитно или кредитно известие. Ако себестойността на предоставяните части от новопостроената сграда е 102 000 лв., трябва да се издаде дебитно известие с данъчна основа 90 000 лв. и съответно да се доначисли ДДС 18 000 лв.

Пример 3. Определяне на данъчно събитие и данъчна основа при замяна, при която данъчното събитие с по-ранна дата е след 01.01.2014 г. и страните заместители са й придали парично изражение.

На 10.11.2014 г. между две предприятия се сключва договор за учредяване на право на строеж срещу задължение на другата страна през следващите 18 месеца да построи сграда и част от нея да предостави на учредителя на правото на строеж. В договора е определено парично изражение на замяната в размер на 250 000 лв. На тази дата:

- Настъпва данъчно събитие за първата доставка – прехвърлянето на правото на строеж с пазарна цена 250 000 лв., което представлява нейната данъчна основа. Предприятието учредител на правото на строеж в петдневен срок следва да издаде фактура с данъчна основа 250 000 лв. и в зависимост от това дали избира доставката да бъде облагаема или освободена начислява, или не начислява ДДС.

- Стойността на първата доставка се равнява на авансово плащане за втората доставка за услугата. Предприятието, което следва да извърши строителната услуга, също в петдневен срок следва да издаде фактура с данъчна основа 250 000 лв. и съответно да начисли 20% ДДС.

Към датата на завършване на втората доставка, през 2016 г., строителното предприятие трябва да изчисли пазарната цена на услугата и в за-

висимост нея, респективно в данъчната основа, да издаде дебитно или кредитно известие. Ако пазарната стойност на строителната услуга на изградените и предадените части от новопостроената сграда е 260 000 лв., трябва да се издаде дебитно известие с данъчна основа 10 000 лв. и съответно да доначисли 2 000 лв. ДДС.

От своя страна облагането с ДДС на сделките по продажба на незавършени сгради притежава своята специфика в зависимост от това дали продажбата е преди етапа на грубия строеж или след него. Ако строителният обект или части от него се прехвърлят преди достигане на етап груб строеж, то тогава са налице две доставки – на правото на строеж и на извършените строително-монтажни работи. В този случай, ако прехвърлителят е регистрирано по ЗДДС лице, то и двете доставки са облагаеми.

При втория вариант, ако прехвърлянето е след завършеност на сградата в груб строеж, е налице само една доставка – продажба на незавършената сграда.

На база всичко изложено биха могли да се изведат редица специфики и различия в отчитането и преобразуването на финансовия резултат за данъчни цели в зависимост от избраната от предприятието бизнес и счетоводна политика. В обобщение си позволяваме да изкажем мнение, че е крайно време да бъдат направени изменения в настоящите ЗКПО и ЗДДС, но които наистина да са хармонизирани с актуалните регламенти на ЕС и с практиката на съда на Европейския съюз, така че предприятията да бъдат облагани справедливо и равнопоставено.

Заключение

Въпросите, свързани с практическото поле на приложение на правото на строеж, налагат неговото изследване и анализ от различни гледни точки. Този факт за първи път в това научно изследване обединява усилията на автори от различни научни области на базата на разглеждането на един и същи обект – правото на строеж. Това обстоятелство дава възможност изследването да даде по-широк поглед върху учредяването на правото на строеж и на тази основа да се използва от широк кръг специалисти в тази област. Доказано е непреходното значение на правото на строеж на основата на собствеността на земята за строителство и повишеният инвестиционен интерес към нея относно възможностите за нейното усвояване и застрояване.

Отчетена е правната регламентация, свързана с процеса на учредяване на правото на строеж, която се явява гаранция на икономическите интереси както на собственика на земята за строителство, така и на третото лице, в чиято полза се учредява правото на строеж. Правната регламентация, заедно с новосъздадения строителен продукт, се явява основа за реализиране на новопостроените обекти на пазара на недвижими имоти.

От особено значение в този процес е отразяването на спецификата на счетоводното третиране на правото на строеж, като специално внимание е отделено на ролята на земята. Важен момент се явява и данъчното облагане на дейността на строителния предприемач при учредено в негова полза право на строеж.

Всичко изложено до тук налага виждането, че решаването на въпросите, свързани с учредяването на правото на строеж от широк кръг специалисти от различни области, имащи отношение към обекта на изследване, може да доведе до намаляване на негативите и оптимизиране на възможностите на този процес в практиката.

Чрез студията авторите поставят въпроса за необходимостта да се води дискусия и да се отправят критики при разглеждане на даден обект на изследване, в случая – правото на строеж.

Използвана литература

1. Агенция за недвижими имоти „Явлена“. Сделки с недвижима собственост. София: Вертекс, 1994.
2. Балабанов, И. Т. Операции недвижимостю России. Москва: Финансы и статистика, 1996.
3. Беляева, С. Г. Управление портфелем недвижимости. Москва: Юнити, 1998.
4. Боева, Б. и др. Финансов мениджмънт. София: Век 22, 1996.
5. Бобатинов, М., Кр. Влахов. Вещно право. Практически проблеми. София, 2007.
6. Боянов, Г. Вещни субективни права. София, 1997.
7. Боянов, Г. Основи на гражданското право. София: Авалон, 2001.
8. Боянов, Г. Прекратяване на правото на строеж поради неупражняване. // Собственост и право, 2000, №12.

9. Боянов, Г. Вещно право. София, 2009
10. Бъчварова, М. и др. Основи на частното право. Варна: Наука и икономика, 2004.
11. Василев, Л. Българското вещно право. София: Св. Климент Охридски, 1995.
12. Венедиков, П. Система на българското вещно право. София: Унив. печатница, 1947 (1990).
13. Венедиков, П. Ново вещно право, София: Сиби, 1995.
14. Георгиев, Ал. Практически въпроси на собствеността. София, 2008.
15. Георгиев, Ал. Делимост на правото на строеж. // Собственост и право, 2001, №10.
16. Георгиев, Ив. Основи на инвестирането. София: Стопанство, 1999.
17. Горемыкин, В. А., Э. Р. Бугулов. Экономика недвижимости. Москва: ИИД, Филинь, 1999.
18. Даковски, Цв. Недвижима собственост. Жилищни обекти в пазарна среда. София: УАСГ, 2002.
19. Даковски, Цв., Ст. Йотов. Недвижима собственост. Икономически аспекти в извънпроизводствената сфера. I част. София: Юрапел, 1994.
20. Дачев, И. Правен режим на подобренията в недвижими имоти. София, 2013.
21. Димитров, М. Договорът за строителство. София, 2013.
22. Джеров, Ал. и др. Кадастър, имотен регистър, устройство на територията. София: Паралакс, 2002.
23. Джеров, Ал. Вещно право. София: Паралакс, 2001.
24. Дочев, И, Суперфицията. Същност и счетоводни последици. // Счетоводна политика, 2012, №5-6.
25. Запрянов, А. Поземлени имоти Правна уредба при градоустройствени и технически изисквания. София: Сиби, 2002.
26. Закон за счетоводството. // ДВ, №95, 08.12.2015, в сила от 1.01.2016.
27. Закон за корпоративното подоходно облагане. // ДВ, №105, 22.12.2006, в сила от 1.01.2007, посл. изм. и доп. ДВ, №32, 2016.
28. Закон за данъците върху доходите на физическите лица. // ДВ, №95, 24.11.2006, в сила от 1.01.2007, посл. изм. и доп. ДВ, №32, 2016.

29. Закон за данъка върху добавената стойност. // ДВ, №63, 4.08.2006, в сила от деня на влизане в сила на Договора за присъединяване на Република България към Европейския съюз, посл. изм. и доп. ДВ, №95, 2015.
30. Закон за устройство на територията. // ДВ, №1, 2.01.2001, в сила от 31.03.2001, посл. изм. и доп. ДВ, №15, 23.02.2016.
31. Закон за собствеността. // ДВ, №92, 16.11.1951, в сила от 17.12.1951, посл. изм. и доп. ДВ, №107, 24.12.2014, в сила от 31.12.2014.
32. Закон за задълженията и договорите. // ДВ, №275, 22.11.1950, в сила от 1.01.1951, посл. изм. и доп., ДВ, №50, 30.05.2008, в сила от 30.05.2008.
33. Иванов, Р. Строителство, жилища, имоти. София: Вертекс, 1995.
34. Марселен, Й. Ресурсна теория на фирмата – опит за синтезиран литературен обзор. // Финансови решения: изследвания и практики. София: Нов български университет, 2009.
35. Йотов, Ст. Възвращаемост от инвестиции в недвижими имоти в България. // Икономическа мисъл, 2006, №4.
36. Калинков, К. Инвестиционно равновесие на урбанизираната земя. // Годишник. София: УАСГ. №40, 2000.
37. Калинков, К. Недвижима собственост. Варна, 2007.
38. Малчев, А. Ред за придобиване на собствеността върху земята при отсъпено право на строеж. // Собственост и право, 1997, №11.
39. Маринова, Б. Правни отношения при „ново строителство“. София, 2015.
40. Марков, М. Погасяват ли се по давност вещните права? // Съвременно право, 1992, №2.
41. Попова, С. Договорните правоотношения в строителния процес. Благоевград, 2012
42. Панайотова-Чалъкова, Л. Суперфицията по българското вещно право. София, 2009.
43. Петров, Вл. Устройство на територията. София, 2004.
44. Петров, Пл. Частният предприемач в строителството. София: Призма, 1998.
45. Рачев, Ф., Ив. Иванов. Основи на правото. II том, Частно право. София: Стопанство, 1997.
46. Розанис, С. Вещното право на строеж. София: Феня, 2004.

47. Таджер, В. Вещно право на Република България. Част първа. София, 1991.
48. Таджер, В., О. Герджиков, Г. Стефанов, К. Касабова, Т. Бузева. Капиталови търговски дружества. София, 2011.
49. Танев, Д. Проблеми на правоприлагането, касаещи правото на строеж. София: Собственост и право, 2011, №4.
50. Тенева, Л., Н. Николова. Вписвания на недвижими имоти. София: Феня, 2005.
51. Тенева, Л. Вписване на актове относно недвижими имоти. София: Феня, 2005.
52. Тенева, Л. Вписване на ипотечи. Коментар, образци на документи, съдебна практика. София: Феня, 2004.
53. Торманов, З. Договорът в строителството и сделките с недвижими имоти. София, 2008.
54. Трашлиев, Ст. и др. Сделки с недвижими имоти. // Строителство и инвестиции. София: Кабри, 2006//2007.
55. Тулешкова, Б. Ограничения на правото на собственост върху недвижими имоти. // Собственост и право, 2000, №7.
56. Дамант, Д. Оценка активов, с. 10. // http://www.ias-msfo.ru/main_ias/htm
57. Резюме от срещата на работната група с представители на IASB и FASB през септември 2006 г. в Лондон – World Standard Setters Meeting. London: September 2006, AGENDA PAPER 1 A. // <http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/8049CA20-8EA4-4E9B-BBDD-988CEB6D78E/0/WSSAGENDAPAPER1A.pdf>.
58. Conceptual Framework for Financial Reporting, 2010.

SPATIAL AND ECONOMIC, LEGAL, ACCOUNTING AND TAX ASPECTS OF THE DEVELOPMENT RIGHT

Prof. Dr Konstantin Kalinkov
Prof. Dr Nadya Kostova
Assoc. Prof. Dr Biserka Marinova

Abstract

In the present study the authors examine the logical connection and dependence between the spatial-economic, the legal and the accounting-tax aspects of the development right. There is drawn the assertion that the main emphasis in this process is the achievement of a balance between the economic interests of the two parties in the negotiation. The materialization of the investment intent is connected mainly with the legal aspect of the matter, where there is reflected the requirement for drawing up a development right agreement in writing and following the notarial procedure. There is presented an opinion on the accounting and tax aspects of the development right under sales deals, as well as under a compensation deal (exchange) in return for part of a newly-erected building in the light of the currently operative legislation.

With the present study the authors do not lay claim to solving the issues connected with the application of the development right. The task would be accomplished if it provides ground for reflection on the lawful application of the development right.

Through the study the authors raise the question of the need to hold a discussion and to level criticism upon examining a particular object of study, in this case the development right.

BAULEITPLANUNGS-, WIRTSCHAFTS-, RECHTS-, BUCHHALTUNGS- UND STEUERASPEKTE VON BAUGENEHMIGUNGEN

Prof. Dr. Konstantin Kalinkov
Prof. Dr. Nadya Kostova
Doz. Dr. Biserka Marinova

Zusammenfassung

Die vorliegende Studie widmet sich der logischen Aufeinanderbezogenheit von Bauleitplanungs-, Wirtschafts-, Rechts-, Buchhaltungs- und Steueraspekten von Baugenehmigungen. Es wird die These herausgearbeitet, dass die Grundlage für diesen Prozess das Erreichen der Balance zwischen den Wirtschaftsinteressen beider Vertragsseiten. Die Umsetzung des Investitionsvorhabens ist in erster Linie mit den Gesetzen und Verordnungen verbunden, die die Regeln für die Vertragsschließung bei Baugenehmigungen enthalten, wie z. B.: Der Vertrag soll schriftlich vorliegen und notariell beglaubigt werden. Die Studie enthält eine Stellungnahme zu Buchhaltungs- und

Steueraspekten der Baugenehmigung bei Verkaufsgeschäften sowie bei Tauschgeschäften gegen einen Teil des neu errichteten Gebäudes, im Licht der aktuellen Gesetzen und Verordnungen.

Mit der vorliegenden Studie wollen die Autoren keinen Anspruch gültig machen, dass sie damit alle Probleme im Zusammenhang mit Baugenehmigungen lösen werden. Der Zweck dieser Arbeit wäre vielmehr erfüllt, wenn sie als Grundlage einer Diskussion über Baugenehmigungen verwendet werden würde.

In der Studie stellen die Autoren die Frage nach der Notwendigkeit einer Diskussion und einer kritischen Auseinandersetzung mit Baugenehmigungen.

УСТРОЙСТВЕННО-ЭКОНОМИЧЕСКИЕ, ПРАВОВЫЕ И УЧЕТНО-НАЛОГОВЫЕ АСПЕКТЫ ПРАВА НА СТРОИТЕЛЬСТВО

Проф. д-р Константин Калинин

Проф. д-р Надя Костова

Доц. д-р Бисерка Маринова

Резюме

В настоящем исследовании авторы рассматривают логическую связь и зависимость между устройственно-экономической, правовой и учетно-налоговой стороной права на строительство. Обосновано положение о том, что основным акцентом этого процесса является достижение баланса между экономическими интересами обеих договаривающихся сторон. Материализация инвестиционного намерения связана главным образом с правовой стороной вопроса, в которой отражается требование заключения договора о праве на строительство в письменной форме, в нотариальном порядке. Высказывается мнение относительно бухгалтерских и налоговых аспектов суперфиции договоров о продаже, а также в случаях компенсаторной сделки (замены) – договора на покупку части нового строительства в свете действующего в настоящий момент нормативного законодательства.

В настоящей разработке авторы не претендуют на полное решение проблем, связанных с применением права на строительство. Задачу этой работы можно считать выполненной, если она послужит поводом к размышлению по вопросам законосообразного применения права на строительство.

Можно считать, что в своей работе авторы ставят вопрос о необходимости вести дискуссию и относиться критически при рассмотрении любого объекта исследования, в нашем случае – права на строительство.

Съдържание

Въведение	59
Глава първа. Устройствовно-икономически аспекти на правото на строеж	62
1.1. Ретроспекция на правото на строеж	62
1.2. Зависимост на правото на строеж от устройственото планиране	67
1.3. Инвестиционна привлекателност на правото на строеж	72
Глава втора. Правни аспекти на правото на строеж	77
2.1. Основни характеристики на правото на строеж	77
2.2. Съдържание на правото на строеж	78
2.3. Правни средства за възникване на правото на строеж	80
2.4. Обект и разновидност на правото на строеж	82
2.5. Реализиране на правото на строеж	84
2.6. Практически въпроси на правото на строеж	87
Глава трета. Счетоводно-данъчни аспекти на правото на строеж	94
3.1. Специфика в счетоводното третиране на учреденото право на строеж срещу изграждане на части от сгради	95
3.1.1. Счетоводно третиране на земята, върху която е учредено право на строеж	95
3.1.2. Отчитане при предоставяне право на строеж срещу придобиване на части от новопостроена сграда	100
3.1.3. Отчитане при строителния предприемач на придобитото право на строеж срещу предоставяне на части от новопостроената сграда	101
3.2. Данъчни аспекти на суперфицията по ЗКПО,ЗДДФЛ и по ЗДДС	103
3.2.1. Проблеми при облагането по ЗКПО на предприятието-учредител на правото на строеж	103
3.2.2. Проблеми на облагането по ЗДДФЛ на доходите на физически лица (нерегистрирани като едноличен търговец) при възмездно учредяване на право на строеж	105

3.2.3. Проблеми на облагането с ДДС на сделките по замяна на право на строеж срещу части от новопостроена сграда	108
Заклучение	114
Използвана литература	115
Резюме на английски език	119
Резюме на немски език	119
Резюме на руски език	120