

РЕШЕНИЕ

№ 178

гр. София, 08.01.2013 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД СОФИЯ-ГРАД, Първо отделение 19 състав, в
публично заседание на 19.12.2012 г. в следния състав:

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪДИЯ: Доброслав Руков

при участието на секретаря Ана Илиева, като разгледа дело номер **7833** по описа за **2012** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е по реда на чл. 156 и следващите от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, във връзка с чл. 145 и следващите от АПК.

Делото е образувано по жалба на [фирма] със съдебен адрес: [населено място], [улица], Е.-изчислителен център, ет. 1 срещу ревизионен акт № [ЕГН]/10.07.2009 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП, [населено място], частично отменен и изменен с Решение № 61/15.01.2010 г. на Директора на Дирекция „ОУИ” при ЦУ на НАП, [населено място].

С оспорения акт, след изменението му от решаващия орган, за дружеството са определени допълнителни публични вземания по ЗКПО – корпоративен данък за 2007 г. в размер на 3 068 164,79 лева и лихви за забава.

С решение № 1168 от 15.03.2011 г. по адм. дело № 1434 по описа за 2010 г. Административен съд София-град е отхвърлил оспорването. С решение № 10984 от 08.08.2012 г., актът на първоинстанционния съд е отменен и делото е върнато за ново разглеждане от друг състав с конкретни указания.

В жалбата, от съда се иска РА да бъде отменен, като неправилен и незаконосъобразен. Навеждат се доводи, че в хода на проведеното ревизионно производство, органите по приходите формално са приели, че дружеството е реализирало приход от отказа от правото на строеж, направен от предишния собственик на имота. Твърди се, че подадената декларация за отказ от страна на [фирма] не може да носи икономически изгоди за оспорващия, защото сградите така или иначе са подлежали на разрушаване,

защото реално никога не биха могли да бъдат използвани съгласно първоначалното им предназначение – за производството на електрокари. Такава е била истинската воля на страните по сделката. В подкрепа на това се сочат предприетите в последствие действия, касаещи подписването на тристранното споразумение и съгласието на собственика на сградите, същите да бъдат разрушени от купувача, като последния задържи известна част от договорената продажна цена като обезщетение за направените разходи във връзка с разрушаването. Инвокирани са и доводи, че органите по приходите неправилно са приели, че в случая дружеството в счетоводната си политика е следвало да приложи МСС 18 – Приходи. С оглед характера на увеличението на цената на имота, при положение, че изобщо се приеме, че има такава са приложими други счетоводни стандарти, според които цената на същия не може да се увеличава след първоначалното закупуване и включването му в баланса на активите на дружеството.

По време на проведените по делото открити заседания оспорващият се представлява от адвокати Т., Х. и А., които поддържат жалбата. Подробни съображения за незаконосъобразност на оспорения акт, към вече изложените в жалбата са развити в подробни писмени бележки.

Ответникът по оспорването, в лицето на Директора на Дирекция „Обжалване и управление на изпълнението” при ЦУ на НАП – [населено място], чрез юрисконсулт Т. намира жалбата за неоснователна, като моли същата да бъде отхвърлена.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след като взе предвид наведените в жалбата доводи, изразените становища на процесуалния представител на ответника по оспорването и на представителя на СГП и се запозна с приетите по делото писмени доказателства, намира за установено от фактическа страна, следното:

Между страните не се спори, че ревизионното производство е започнало със заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ № 806831/19.11.2008 г., изменена със Заповед № 901535/27.02.2009 г., издадени от Началник на сектор „Ревизии” в дирекция „ДОК” в ТД на НАП, [населено място] е възложено извършването на ревизия на [фирма]. Предмет на ревизията е определянето на задълженията за корпоративен данък за периода 01.01.2005 г. – 31.12.2007 г. и по ЗДДС за периода 01.09.2007 г. – 31.10.2007 г.

Ревизията е повторна по смисъла на чл. 155, ал. 4 от ДОПК и е извършена в изпълнение на решение № 1620/06.11.2008 г. на директора на дирекция „ОУИ” в ЦУ на НАП.

В хода на производството са извършени множество процесуални действия, свързани със събирането на доказателства.

Установено е, че за данъчната 2007 г. жалбоподателят е подал годишна данъчна декларация съгласно чл. 92, ал. 1 и ал. 3 от ЗКПО, с деклариран данък за внасяне в размер на 0 лева. От представения по преписката нотариален акт № 61/21.12.2005 г., том VI, рег. № 5351, дело № 970 от 2005 г., е видно, че [фирма] продава на жалбоподателя правото на собственост върху терен с площ от 195 978 кв.м, подробно описан в него. Освен терена е прехвърлена и реална част от правото на собственост върху постройка от 442 кв.м., заемаща част от първи етаж на четириетажна жилищна сграда със стоманобетонна конструкция с обща застроена площ от 531 кв.м., представляваща електронноизчислителен център. В т. 2 от нотариалния акт изрично е посочено, че продавачът [фирма] си запазва правото на собственост върху всички останали сгради, изградени върху терена с изключение на прехвърлената реална част

от електронноизчислителния център. Съгласно представения предварителен договор от 10.10.2005 г. страните се договарят сградите, собственост на продавача да бъдат разрушени за сметка на купувача, като строителните отпадъци бъдат отстранени от имота. Договореностите между страните за разрушаване на сградите, собственост на [фирма] са описани и в нотариален акт за учредяване на ипотека върху недвижими имот № 62/21.12.2005 г., том VI, рег. № 5352, дело № 971/2005 г. По силата на договор от 04.11.2005 г., посочен в нотариалния акт като допълнителен договор, [фирма] се задължава да плати на жалбоподателя неустойка от 500 000 евро, ако не разруши сградите при условията и в сроковете, посочени в предварителния договор от 10.10.2005 г. и допълнителния договор от 04.11.2005 г. С оглед обезпечаване на изпълнението на задължението си да разруши сградите, с нотариален акт № 62/21.12.2005 г. [фирма] учредява в полза на жалбоподателя договорна ипотека върху сградите, находящи се в недвижимия имот и собствени на [фирма]. Постройките са подробно описани акта и представляват 58 постройки – монолитни стоманобетонни и стоманени конструкции с обща застроена площ 86 653 кв.м. На 12.12.2006 г. е сключено тристранно споразумение между [фирма], [фирма] и [фирма], в което е посочено, че доколкото от страна на [фирма] не са предприети действия по разрушаване на сградите, поради което и същото дължи заплащане на договорената неустойка от 500 000 евро, то тази сума ще бъде прихваната с насрещното задължение на [фирма] в същия размер, представляващ последната част от продажната цена по нотариален акт № 61/21.12.2005 г. В споразумението също така е уговорено, че фактическите действия по разрушаване на сградите, собственост на [фирма] ще бъдат извършени от [фирма]. Страните не спорят, че сградите, собственост на [фирма] са разрушени, а строителните отпадъци са изнесени. С декларация от 18.06.2007 г., с нотариална заверка на подписа, ликвидаторът на [фирма] е направил едностранно изявление, че сградите са разрушени и дружеството се отказва от правото на строеж за построяване на същите сгради в същия обем и вид при извършване на ново строителство върху имота. В резултат на анализ на събраните в хода на ревизионното производство доказателства ревизиращите органи са направили извода за наличието на действия, насочени към отклонение от данъчно облагане по смисъла на глава IV от ЗКПО, като са приели, че доставката на право на собственост следва да се разглежда за данъчни цели с параметрите каквито биха били уговорени, ако сделката е сключена между несвързани лица (с оглед на обстоятелството, че [фирма] и [фирма] са свързани лица). Определена е, след възложена експертиза пазарна цена на сградите заедно с правото на строеж и с така определената цена на основание чл. 78 от ЗКПО е увеличен финансовия резултат на дружеството за 2007 г., в резултат на което е определен корпоративен данък в размер на 5 851 713,21 лв. Предвид обстоятелството, че данъкът не е бил внесен в законовия срок (до 31.03.2008 г.) е определена и лихва за забава за периода 01.04.2008 г. до датата на издаване на акта в размер на 1 096 435 062 лв.

Описаните констатации на органите на приходната администрация са обективирани в издаден по реда на чл. 117, ал. 1 от ДОПК ревизионен доклад № 901535/16.04.2009 г., връчен на пълномощник на дружеството жалбоподател на 18.05.2009 г. В срока по чл. 117, ал. 5 от ДОПК е подадено писмено възражение.

Ревизионното производство е приключило с издаването на обжалвания ревизионен акт, с който са потвърдени констатациите от ревизионния доклад.

При обжалването на РА по административен ред, решаващият орган е изменил

ревизионния акт в обжалваната му част, приемайки, че в процесния случай не е налице сделка по прехвърляне право на собственост на сградите, поради което и не може на основание чл. 15 от ЗКПО да се премине към определяне на условията, които биха възникнали за същата сделка между несвързани лица. Едновременно с това са направени изводи, че са налице данни, че жалбоподателят е придобил приходи през 2007 г., неотчетени по определения в нормативен акт ред, с които и следва да се коригира счетоводния финансов резултат на дружеството за годината. Приел е, че ефекта от отказа от правото на строеж е, че това ограничено вещно право се връща в патримониума на собственика на земята и предвид обстоятелството, че това връщане се е осъществило безвъзмездно означава, че жалбоподателят [фирма] е придобил доход, равен на цената на придобития актив през 2007 г. По този начин се увеличава собствения капитал на дружеството, налице е икономическа изгода за предприятието – характеристики, които определят получената доставка като приход в полза на [фирма]. При наличието на приход, неотчетен по реда определен с нормативен акт, счетоводния финансов резултат следва да се коригира в посока увеличение на основание чл. 78 от ЗКПО. В резултат на направения извод, че счетоводният финансов резултат на ревизираното лице следва да се увеличи с приход от безвъзмездното прехвърляне на право на строеж и не следва да се извършва намаление със сумата на договорената неустойка, решаващият административен орган е направил извода за дължим корпоративен данък за 2007 г. в размер на 3 068 164,79 лева.

Във връзка със задължителните указания на ВАС, при повторното разглеждане на делото, настоящият съдебен състав допусна изслушване на съдебно-оценителна експертиза, чието писмено заключение е приобщено към доказателствения материал, събран в производството.

Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав, след преценка на събраните по делото доказателства по отделно и в съвкупност и съобразявайки доводите на страните, приема от правна страна следното:

По допустимостта на жалбата: Оспореният РА е връчен на пълномощник на дружеството и е оспорен в сроковете по чл. 152 и чл. 156, ал. 1 от ДОПК. Съдът е сезиран от надлежна страна – участник в административното производство и срещу акт, с който се засягат нейни права и интереси, поради което е подлежащ на оспорване. По тези съображения жалбата е процесуално допустима и като такава следва да бъде разгледана.

Разгледана по същество, жалбата е основателна.

Според настоящия съдебен състав, за да се реши правилно възникналият спор, следва да се разтълкуват няколко въпроса, касаещи процесното право на строеж, при отказа, от което, според органите на приходната администрация, за оспорвания са възникнали материални изгоди, под формата на приход, който подлежи на облагане по реда на ЗКПО.

В българската правна теория многократно е давано определение за понятието право на строеж, което е самостоятелно вещно право върху чуждо място, по силата, на което собственият му може да построи и да възстанови определена сграда на това място и да я притежава в собственост, отделна от собствеността върху земята /Академик Л. В., „Българско вещно право“, стр. 330/. Един от основните елементи на вещното право на строеж е това, че то се учредява винаги само върху чужд недвижим имот от неговия собственик. Безспорно е, че това право може да бъде обект на прехвърлителна сделка – възмездна или безвъзмездна и има оценяема стойност.

В разглеждания казус правото на строеж за [фирма] е възникнало по силата на чл. 63, ал. 2 от Закона за собствеността, защото дружеството, видно от описания по-горе нотариален акт, е прехвърлило собствеността върху земята отделно от построените вече върху нея сгради, подробно описани в акта, т.е. налице вещното право е възникнало по способ, който е различен от обичайния, описан по-горе. В случая няма волеизявление на собственика на земята, върху която ще се строи или е построена сградата, а съгласие на купувача, продавачът да запази собствеността, върху построените върху нея сгради. С погиването им, [фирма] е загубило всички права, произтичащи от правото му на собственост върху тях, а именно да ги владее, да се разпорежда с тях и да се ползва от плодовете им, но за него е останало възникналото по силата на прехвърлителната сделка право на строеж. От тази гледна точка е необходимо да се приемат като неоснователни релевираните в писмените бележки на пълномощниците на оспорващия доводи, че отказът от правото на строеж е нищожен. Съгласно указанията на ВАС, следва да се прецени дали това право има някаква стойност към момента на отказа от него, от страна на титуляра му, която да може да се приеме като доход за купувача, който да подлежи на облагане по реда на ЗКПО. В тази връзка е необходимо да се обсъди заключението на допуснатата ССЧЕ. Експертът е анализирал коректно наличните документи и е изградил последователни, компетентни и вътрешно непротиворечиви заключения. Отговорено е изчерпателно на поставените въпроси и са направени изводи, след проверка и анализ на събраните писмени доказателства. Вещото лице е посочило, че при изготвянето на заключението се е съобразило с разпоредбите на Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени, обяснявайки какъв е метода, по който следва да се образува цената. По време на проведеното по делото открито заседание вещото лице допълни заключението си, посочвайки, защо използвания коефициент при определянето на цената е нула, а от там и стойността на правото на строеж също е нула.

Заключението следва да бъде кредитирано като мотивирано, логично и съответстващо на събраните доказателства, независимо от факта, че в заключението и по време на проведеното по делото открито заседание вещото лице заяви, че вещното право на строеж не може да бъде оценено реално, защото такова не е учредявано. Както беше посочено, по-горе такова право е възникнало в полза на [фирма] по силата на съгласието на [фирма], продавачът да запази собствеността, върху построените върху терена сгради. Според заключението към 22.06.2007 г., сградите, които са разрушени са от напълно остарял сграден фонд, с нулева балансова стойност, съгласно приложените по делото ГФО на [фирма] за 2005 г. и 2006 г. Правото на строеж е част от стойността на изградената сграда или строително съоръжение, за които е учредено и е част от дълготраен актив по сметка - Сгради. Ако се приеме теоретично, че има учредено право на строеж за разрушените сгради към 22.06.2007 г., а тяхната балансова стойност е нула към тази дата, то следователно и правото на строеж, съдържащо се в стойността на сградите е равно на нула.

Според настоящия съдебен състав този извод кореспондира изцяло със събраните в хода на първоначалното разглеждане на делото доказателства. Видно от приложения по преписката баланс на [фирма] към 31.12.2005 г. в дълготрайните активи - имоти, машини и оборудване за 2005 г. няма записана сума, т.е. стойността на тези активи е нулева. В пояснителните бележки към финансовия отчет е посочено, че към 31.12.2005 г. активите са обезценени, защото дружеството е прекратило своята

дейност, не се очаква оставащите сгради да се използват в бъдещата дейност и следователно не се очаква да му носят икономическа изгода, поради което е взето решение да се обезценят наличните сгради на терена в С. до нулева стойност.

От друга страна със Заповед № РД-09-50-831 от 18.07.2007 г. на Главния архитект на С., теренът, върху който са били построени процесните сгради е преотреден за жилищни нужди, а не за промишлени, каквото е било предназначението му до тогава. При липса на данни за обжалване на посочената заповед, следва да се приеме, че на процесния терен сградите никога не биха могли да бъдат възстановени в предишния им вид, защото е безспорно, че те са били с производствено значение, докато по новите предвиждания, там биха могли да бъдат изградени офиси, сгради за обществено обслужване, жилищни сгради, паркинги, подземни паркинги, сгради за трафопостове и детска градина, т.е. правото на строеж, възникнало в полза на [фирма], никога не може да бъде реализирано на практика, поради което същото е с нулева стойност и отказът от него не може да доведе до увеличение на цената на закупения от [фирма] поземлен имот и от там да се приеме, че жалбоподателят е реализирал приходи, които подлежат на облагане по реда на ЗКПО.

Настоящият съдебен състав не може да сподели и направеното от органите по приходите тълкуване на Международен счетоводен стандарт /МСС/ 18, което реално им е дало възможност да направят изводи за наличие на реализирани доходи, подлежащи на данъчно облагане. В § 1 от МСС 18 е очертан ясно обхвата му. Същият се прилага при счетоводното отчитане на приходи, получени от продажба на стоки, предоставяне на услуги и използване от други лица на лихвоносни активи на предприятието, възнаграждения за права и дивиденди.

Увеличението на стойността на закупения имот, в случай, че е налице такова, респективно реализирането на приход от страна на [фирма], категорично не попада в нито една от изброените хипотези. В § 6, б. „г” и „д” от стандарта ясно е посочено, че той не разглежда прихода от промени в справедливата стойност на финансови активи и финансови пасиви или изваждането им от употреба и промени в стойността на други текущи активи, към които би могъл да бъде отнесен евентуално прихода от отказа от правото на строеж, довело според органите на приходната администрация до увеличение на стойността на закупения от оспорвания имот. При дефинитивно изключване на определени случаи от обхвата на стандарта, не може да бъде споделено виждането, че същият се прилага независимо от това, защото съгласно общата дефиниция приход е увеличение на икономическите ползи, през счетоводния период, под формата на входящ поток или увеличение на активите, или намаление на пасивите, което води до увеличение на собствения капитал, различно от увеличенията, свързани с вноските на акционерите.

От друга страна е необходимо да се отбележи, че пълномощниците на оспорвания неоснователно са се позовали в писмените си бележки на МСС 40 от 2000 г., който е отменен с приемането на МСС 40 от 2006 г. Независимо от това обстоятелство, съгласно § 2 от действащия МСС 40, същият се прилага за признаване, оценяване и оповестяване на инвестиционни имоти.

Такъв безспорно е и процесния имот, защото е закупен от [фирма] с цел реализиране на бъдещо на инвестиционно строителство, а според § 8, б. „а” от стандарта, инвестиционен имот е земя, притежавана с цел дългосрочно увеличаване на стойността на капитала, а не с цел краткосрочна продажба в хода на обичайната дейност.

Съгласно § 21 от стандарта, цената на придобиване на закупен инвестиционен имот включва неговата покупна цена и всякакви разходи, които могат да му бъдат пряко приписани. По-нататък ясно е очертана счетоводната политика на предприятието по отношение на инвестиционния имот, като според § 30, то трябва да избере или модела на справедливата стойност в параграфи 33-55, или модела на цената на придобиване в параграф 56, т.е. имотът следва да бъде отразен в баланса на предприятието за съответната година, а от там и в отчета за приходите и разходите, като се използват един от двата посочени метода. В разглеждания казус дружеството е избрало да прилага в счетоводната си политика втория метод, поради което имотът следва да бъде оценяван в съответствие с изискванията на МСС 16. Този стандарт предвижда в § 30 и § 31 два модела на счетоводна политика – модела на придобиване и модела на преоценка. Внимателният прочит на поясненията за двата модела, не дава възможност да се направи извод, че балансовата стойност на имота би се увеличила, ако лице свързано с продажбата му направи отказ от притежавано от него вещно право, касаещо имота. Тази стойност зависи или цената на придобиване минус натрупаната амортизация и натрупани загуби от обезценка или справедливата стойност на актива към датата на преоценката, като в последния случай тя се определя на базата на пазарни доказателства чрез оценка, която обичайно се извършва от професионални квалифицирани оценители.

Предвид на гореизложените съображения трябва да се приеме, че оспорения РА е издаден от компетентен орган, в предвидената форма, но при несъответствие с материално-правните разпоредби и целта на закона, поради следва да бъде отменен.

Предвид на факта, че оспорваният е поискал заплащане на разноски, на същия се дължат такива, съобразно разпоредбата на чл. 161 от ДОПК.

Водим от горното и на основание чл. 160, ал. 1, пр. 4 от ДОПК,
Административен Съд С. - град, I отделение, 19 състав,

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ по жалба на [фирма] със съдебен адрес: [населено място], [улица], Е.-изчислителен център, ет. 1 ревизионен акт № [ЕГН]/10.07.2009 г., издаден от орган по приходите при ТД на НАП, [населено място], частично отменен и изменен с Решение № 61/15.01.2010 г. на Директора на Дирекция „ОУИ” при ЦУ на НАП, [населено място], с който, след изменението му от решаващия орган, за дружеството са определени допълнителни публични вземания по ЗКПО – корпоративен данък за 2007 г. в размер на 3 068 164,79 лева и лихви за забава.

ОСЪЖДА Дирекция „ОУИ” при ЦУ на НАП, [населено място] да заплати на сумата от заплати на [фирма] със съдебен адрес: [населено място], [улица],

Е.-изчислителен център, ет. 1 с ЕИК[ЕИК] на основание чл. 161, ал. 1 от ДОПК, сумата от 8949,05 /осем хиляди деветстотин четиридесет и девет и 5 ст. / лева, представляващи направени по делото разноси, от които 50 лева, внесена държавна такса, 400 лева, внесен депозит за възнаграждението на вещото лице, дало заключението по допуснатата СИЕ и 8499,05 лева платено адвокатско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване в 14-дневен срок от съобщаването му на страните, с касационна жалба пред Върховния Административен Съд на Р. Б..