# СПЕЦИАЛЕН РЕЖИМ НА ОБЛАГАНЕ ПРИ РЕАЛИЗИРАНЕТО НА ИНВЕСТИЦИОННИ ПРОЕКТИ ПО РЕДА НА ЗДДС

**Ас. Красимир Мутафов, БСУ**

***Abstract*** *This article is dedicated to the mechanism of taxation of investment projects as provided for by the VAT Act, without being exhaustive. A reasoning of the author's thesis has been provided concerning the two existing tax rules as provide for by chapter XX of the VAT Act, and their specific features and differences have been analyzed.*

В чл.58а от отменения ЗДДС съществуваше правна уредба, която регламентираше специален ред за начисляване на ДДС при внос и ускорен срок за неговото възстановяване[1].

За първи път като отделни специални режими в структурата на закона, облагането на вноса на стоки и възстановяването на данъка в съкратен срок свързани с реализирането на инвестиционни проекти е въведено с новият ЗДДС[2]. Възприемането на такъв облекчен режим при облагане на вноса на стоки и съкратеният срок за възстановяване на данъка отразява стремежа на държавата да стимулира развитието на икономиката на страната, като се използва регулативната функция на данъка[3].

На пръв поглед твърдението, че в Глава двадесета от ЗДДС са включени два специални режима на облагане е малко объркващо, но изследването на механизма на данъчното облагане при осъществяването на инвестиционни проекти е в подкрепа на изразеното от автора становище.

Аргументирането на тезата, че в ЗДДС са регламентирани два отделни специални режима на облагане по отношение на инвестиционните проекти трябва да се търси в разпоредбата на чл.166, ал.1 от ЗДДС.

Посочената правна норма регламентира, че издаденото разрешение може да се отнася за *прилагане на специалния ред на начисляване на данъка при внос или за възстановяване на данъка в 30-дневен срок.*

При тази редакция на цитирания законов текст се налага логичният извод, че разрешението може да се издава както за прилагане на специалния ред за начисляване на данъка при внос на стоки, така и за възстановяване на данъка в съкратения 30-дневен срок, но не и за двата правни механизма едновременно.

В подкрепа на подобно съждение е и разпоредбата на чл.92, ал.4 от ЗДДС, съгласно която данъка за възстановяване се възстановява в 30-дневен срок, когато лицето има издадено разрешение по чл.166 от закона. Очевидно е, че става въпрос за разрешението за възстановяване на данъка в съкратения срок, а не за прилагане на специалния ред за

---

[1] Обн. в ДВ бр153 от 1998г. в сила от 010.01.1999г. до 31.12.2006г.

[2] Обн в ДВ бр.63 от 2006г. в сила от 01.01.2007г.

[3] Френският CGI не предвижда подобен специален режим на облагане. Руският данъчен кодекс също не предвижда такъв специален режим на облагане.

начисляване на данъка при внос на стоки. По тази причина, по-нататък в изследването за краткост ще употребяваме работния термин *"специален режим на облагане при осъществяване на инвестиционен проект*" с уговорката, че това се отнася и за двата специални режима по Глава двадесета от ЗДДС.

Условията, на които трябва да отговаря едно регистрирано лице за да получи разрешение да прилага разглеждания специален режим при реализирането на инвестиционен проект са:

-лицето, независимо дали е физическо или юридическо да е регистрирано по реда на ЗДДС;

-регистрираното лице да притежава разрешение издадено от МФ;

-да внася стоки по списък, който е одобрен от МФ.

Отсъствието, на което и да е от тези условия означава, че лицето няма да може да приложи специалният ред на облагане при осъществяване на инвестиционен проект.

Фактът, че условията предвидени в чл.166 и чл.167 от ЗДДС, на които трябва да отговарят лицата, за да им се даде или отнеме някое от двете разрешения са едни и същи не означава, че правните последици от издадените разрешения, които възникват за техните адресати са еднакви. Точно обратното те са различни, поради различните правни механизми, които се прилагат при разглежданите специални режими.

Същността на специалния режим при облагане на вноса на стоките във връзка с реализирането на инвестиционен проект се изразява в това, че на регистрираното лице е предоставена законовата възможност само да начисли дължимия при вноса ДДС. Основният признак, по който се обособява разглежданият режим е обекта на облагане. Тук обект на облагане не са доставките на определен вид стоки или услуги, а вносът на стоки по смисъла на ЗДДС. Това е вторият специален режим на облагане, при който критерият за неговото обособяване не е вида на стоката, върху която се прехвърля правото на собственост или друго вещно право или дейността, в която се изразява услугата.

Процедурата по начисляване на данъка е следната:

-вносителят, след като му е издадено съответното разрешение от министъра на финансите, декларира в подадената митническа декларация, че ще ползва този режим на облагане;

-декларира, че към момента на осъществяване на вноса на стоките, посочени в одобрения от министъра на финансите списък няма изискуеми и неизплатени данъчни задължения и задължения за осигурителни вноски, които се събират от НАП по реда на ДОПК.

Избраният от законодателя с нормата на чл.164, ал.2, т.2 от ЗДДС подход на изрично изброяване, изключва от този кръг останалите публични и частни вземания, независимо дали са държавни или общински, както и тези произтичащи от облигационни отношения с трети лица. На практика това означава, че ако по отношение на едно лице има други установени и изискуеми публични или частни вземания извън тези, посочени в цитираната разпоредба за него съществува възможността да поиска и няма пречка да му бъде издадено разрешение за прилагане на специалния ред за начисляване на данъка по реда на Глава двадесета от закона. Това едва ли отговаря на фискалния интерес на държавата да предоставя облекчен режим на облагане по отношение на лица, които имат непогасени публични държавни или общински вземания. Евентуалното наличие на такива би послужило като основание за стартиране на изпълнително производство и насочването на изпълнителните действия към имуществото на лицето, което без съмнение би затруднило изпълнението на одобрения инвестиционен проект. По този начин би се игнорирала целта, която преследва държавата с въвеждането на разглеждания режим на облагане, а именно по-бързото реализиране на обекти, които са от съществено значение за

икономическото развитие на страната. Казаното до тук по отношение на упражняване на правото на вносителя да прилага режима на начисляване на данъка при внос на стоки важи в същата степен и по отношение на другия специален режим, регламентиращ съкратения 30-дневен срок за възстановяване на данъка.

В тази насока, при евентуални бъдещи промени в ЗДДС бихме препоръчали текстовете на чл.164, ал2, т.2 и на чл.166, ал.1, т.3 от закона да бъдат разширени и в тях да се включат, всички публични и частни вземания посочени в разпоредбата на чл. 162 от ДОПК.

След като регистрираното лице е заявило, пред митническите органи, че ще ползва специалния ред за начисляване на данъка при внос, последните са задължени да допуснат вдигането на стоките, независимо, че данъкът не е внесен или обезпечен.

Дължимият за извършения внос на стоки ДДС се начислява от регистрираното лице с протокол за данъчния период, през който е възникнало данъчното събитие. При липсата на специални разпоредби относно възникването на данъчното събитие и формирането на данъчната основа следва да се приложи общият ред регламентиран в нормите на чл.25-27от ЗДДС.

Друга особеност на разглеждания специален режим се изразява в това, че по този ред на облагане подлежи *само вносът на стоки, по списък, който е одобрен от МФ***.** Редакцията на чл.164, ал.1 от ЗДДС изключва възможността този специален режим да се прилага по отношение на вътреобщностното придобиване на стоки, независимо от това, че те биха могли да се влагат при осъществяването на инвестиционен проект. Причината за това би следвало да се търси в различния механизъм на облагане на вътреобщностното придобиване. При ВОП, данъкът се начислява от доставчика и е изискуем от лицето, което е извършило придобиването. По този начин митническата администрация няма отношение към начисляването на данъка, което обезмисля включването на ВОП на стоки в този специален режим на облагане.

Следващата отличителна черта на изследвания режим на облагане е необходимостта стоките описани в списъка да се използват или влагат за реализирането на одобрения инвестиционен проект. В този списък не могат да бъдат включвани акцизни стоки. Фактът, че такива евентуално ще бъдат необходими при реализирането на инвестиционния проект не е предпоставка за прилагане по отношение на тях на разпоредбите на Глава двадесета от ЗДДС. В тази насока, в текста на чл.164, ал.1 от ЗДДС е предвидена изрична забрана за включването на акцизни стоки в издаваното от МФ разрешение за внос. Друг е въпросът доколко това законодателно решение е удачно, като се има предвид целта, която преследва държавата с въвеждането на изследвания режим на облагане. Според мен по-правилно би било специалният режим на облагане на инвестиционните проекти да е приложим и по отношение на онези акцизни стоки, които се внасят и влагат в неговото реализиране.

Същността на втория специален режим при осъществяването на инвестиционни проекти се изразява във възможността на лицето да възстанови данъка за възстановяване в съкратен 30-дневен срок при условие, че има издадено разрешение за това от министъра на финансите. Необходимо е да се направи уточнението, че това разрешение се дава, когато се възстановява данък за доставки на стоки, които са внесени и вложени в осъществяването на инвестиционен проект, а не по принцип за всички извършени от лицето доставки на стоки и услуги[4]. Това лице обаче няма да има правото да се ползва от специалния ред на начисляване на данъка при вноса на стоки във връзка с неговото осъществяване.

---

[4] Вж.чл.166, ал.3, т.4 от ЗДДС

Между тези два специални режима има редица общи черти, които ги обединяват, независимо от различният им правен механизъм. Точно те са дали основание на законодателя да ги обедини структурно в една глава от ЗДДС.

На първо място, приложението и на двата режима е обвързано с реализирането на инвестиционен проект. Само лица, които осъществяват инвестиционни проекти могат да прилагат някои от двата правни механизма, регламентирани в чл.164 и чл.165 от ЗДДС. Без това условие, прилагането на изследвания специален режим на облагане е недопустимо.

На второ място, ползването и на двата специални режима не е задължително и е поставено в зависимост от волята на данъчно задълженото лице. На този извод, навежда разпоредбата на чл.164, ал.1 от ЗДДС, която регламентира, че „...данъкът при внос на стоки *може да се начисли* от регистрираното по този закон лице, ако то има разрешение, издадено по реда на чл.166 и внася стоки /с изключение на акцизни/ по списък, одобрен от министъра на финансите". При тази редакция на цитирания законов текст е очевидно, че прилагането на специалния лежим за начисляване на данъка при внос не е задължително, дори и лицето да има необходимото за това разрешение от МФ.

По същия начин е поставен въпросът с прилагане на втория специален режим при реализирането на инвестиционен проект. Нормата на чл.165 от ЗДДС визира, че лицето има право да възстанови данъка за възстановяване в съкратен 30-дневен срок, но не е длъжно да го направи.

Правото на избор по отношение на режима на облагане е изцяло в правната сфера на лицето с оглед на неговите икономически интереси. Това субективно право обаче не е абсолютно и възможността за неговото упражняване е поставена в зависимост от волята административен орган, в случая министъра на финансите, който издава разрешението и одобрява списъка на внасяните стоки или разрешава възстановяването на данъка в съкратен срок. Без това разрешение лицето не може да прилага разглежданите специални режими на облагане. Едва след неговото получаване, данъчният субект може да прецени дали да приложи или не специалния режим на облагане при реализирането на инвестиционен проект. По тази причина предоставеното на регистрираните лица субективно право на избор на режим на облагане по реда на Глава двадесета от ЗДДС следва да се отнесе към категорията на несамоизпълнимите субективни права[5].

На последно място, тяхното прилагане е обусловено от предварителното издаване на разрешение от министъра на финансите във връзка с реализирането на инвестиционния проект. Това е единственият специален режим на облагане по реда на ЗДДС, прилагането, на който е свързано с предварителното издаване на специално разрешение от компетентния за това административен орган.

По своята правна същност издаваното от министъра на финансите разрешение е индивидуален административен акт, тъй като представлява изрично волеизявление на овластен по силата на закона административен орган, в предвидената от закона форма, с което се засягат права и законни интереси на гражданите[6].

Наличието на подобно изискване, от което зависи прилагането на този режим на облагане е пряк израз на утвърденото в правната наука становище относно административния характер на данъчните правоотношения[7].

За да се издаде това разрешение е необходимо лицето, което ще се ползва от него да отговаря на следните условия:

---

[5] В този смисъл Вж. Ташев, Р., Цит.съч., с.243

[6] Вж. Дерменджиев И., Д. Костов, Д. Хрусанов, Цит.съч., с.159-160., Къндева Е., Цит.съч., с.265.

[7] Вж. Кучев С, Ю.Кучев, Цит.съч., с.90-91.

**а./** да реализира инвестиционен проект, който да е одобрен от министъра на финансите.

Министърът а финансите одобрява проекта, когато едновременно са налице следните обстоятелства:

-размерът на инвестицията е над 10 млн. лв., като средствата ще се инвестират за срок не по-дълъг от две години;

-създават се повече от 50 нови работни места;

-лицето разполага с възможности да осигури финансовата обезпеченост за изпълнението на проекта, както и за изграждането и поддържането на обекти, които са необходими за негово осъществяване. Това могат да бъдат собствени финансови средства, банкови заеми или финансови гаранции, договори за финансов лизинг. Не е изключено като такава възможност да бъде представена и реална прогноза на предстоящите парични постъпления, който да съответстват на пазарната конюнктура и да са в състояние да покрият необходимостта от финансовото обезпечаване на обекта.

Тук може да се постави въпросът, дали списъкът на посочените в разпоредбата на чл.166, ал.2, т.4 от ЗДДС документи, необходими за доказване на финансовата обезпеченост на проекта е изчерпателен?

Според нас, по-логично би било да се приеме, че в хипотезата на цитираната правна норма е посочен примерен списък на подходящите за това средства. Това от своя страна дава възможност на лицето да представи и други такива, като очаквани обезщетения по съдебни решения, данък за възстановяване, постъпление на средства по вече осъществени стопански операции и т.н. Единственото изискване в това отношение е чрез тях да се създаде достатъчно достоверна представа за неговата възможност само да финансира проекта.

**б./**да е регистрирано по реда на българския ЗДДС, независимо от това по коя от процедурите по чл.96-102 е била извършена регистрацията;

**в./**да няма изискуеми и неизплатени данъчни задължения и такива за задължителни осигурителни вноски събирани от НАП.

**г./**да са налице условията за предоставяне на минимална помощ съгласно Регламент /ЕО/ № 1998 / 2006г. на комисията за прилагане на чл.87-88 от Договора към минималната помощ.

Разрешението за прилагане на специалния режим на облагане по реда Глава двадесета от ЗДДС се издава от министъра на финансите в срок от един месец след постъпване на писмено искане от лицето за неговото прилагане. При условие, че се предвижда уведомяване на Европейската комисия, разрешението се издава в едномесечен срок от датата на решението на Комисията, с което се разрешава предоставянето на държавна помощ.

Към това искане задължително се прилагат и следните документи:

-проекти, планове и разработки за изграждане и поддържане на обектите, както и бизнес план за икономическа и стопанска рентабилност на обекта;

-анализ за финансовото състояние на търговеца, който задължително трябва да бъде потвърден от регистриран одитор или от специализирано одиторско предприятия по смисъла на Закона за независимия финансов одит. Когато лицето, което иска да се ползва от този режим и упражнява стопанска дейност повече от една година към искането се прилагат и пълните годишни финансови отчети за анализираните периоди.

-всички документи, които удостоверяват и доказват, че лицето има възможност само да финансира инвестиционния обект по отношение на който се иска да се прилага режимът по реда на чл.164 от ЗДДС;

-пълен и подробен списък на стоките, които лицето ще внася и ще влага в изграждането на инвестиционния проект, както и номера на договора за доставка на стоките. Точният текст на чл.166, ал.3, т.4 от ЗДДС, регламентира, че в списъка за внасяните стоки задължително се посочва и номера на договора за тяхната доставка. Това може да създаде погрешното впечатление, че за реализирането на инвестиционният проект е необходимо да има само един договор за тяхното доставяне. Подобно стеснително тълкуване едва ли би се възприело като обосновано и отговарящо на волята на законодателя. Още повече, че в съответствие с динамиката и конюнктурата на пазара е почти невъзможно договорът за доставка на тези стоки да е само един или да е сключен само с един доставчик. Очевиден в случая е стремежът на държавата в лицето на МФ, който издава разрешението за прилагане на специалния режим на облагане, е да притежава достоверна информация относно наличието на действителни възможности за изграждането на обекта. С оглед на това може би е по-правилно да се възприеме, че в списъка със стоките, за които се иска да се облагат по реда на чл.164 от ЗДДС следва да се съдържат номерата на всички договори, които са сключени от лицето за тяхната доставка.

Този списък задължително трябва да съдържа информация относно кода, стойността и количеството на стоките предмет на вноса в съответствие с Комбинираната номенклатура на РБ.

-към искането се прилага удостоверение издадено от ТД на НАП по месторегистрацията на лицето, че е регистрирано по реда на българския ЗДДС. Освен това задължително се прилагат и удостоверения, издадени от ТД на НАП, че спрямо него няма установени и изискуеми неплатени данъчни задължения и задължителни осигурителни вноски.

-към искането се прилага и декларация, че за последните три данъчни години, включително и текущата лицето не е ползвало държавни помощи в размер над 200 000 евро, а за предприятия, осъществяващи дейност в отрасъл шосеен транспорт, над 100 000 евро към датата на разрешението. В случая е без значение дали тези помощи са изцяло или отчасти финансирани със средства от Европейската общност.

Към тези помощи се прибавят всички други държавни помощи, получени за същия инвестиционен проект, независимо дали е одобрена с решение на Европейската комисия или е по чл.9 от Закона за държавните помощи.

Прилагането на този специален режим на облагане е обвързано със срок, който не може да бъде по-дълъг от две години, като разрешението за неговото ползване се извършва с издаването на писмена заповед от министъра на финансите.

В ЗДДС е предвидена възможността разрешението да бъде коригирано в 6-месечен срок от неговото издаване, но това изменение е допустимо само по отношение на онези стоки, които ще бъдат внесени или придобити от лицето във връзка с осъществяването на вече одобрения инвестиционен проект. Тази корекция се извършва с издаването на ново разрешение, в което се описват допълнително необходимите за реализирането на инвестиционния проект стоки, които ще бъдат внесени или придобити от лицето.

Необходимо е да се обърне внимание на обстоятелството, че тази възможност може да се използва еднократно в течение на двугодишния срок, за който е издадено разрешението за прилагане на специалния ред.

Нови корекции в издадено по този ред разрешение за допълнителен внос на стоки, необходими при осъществяването на одобрен инвестиционен проект не се допускат, в какъвто смисъл е изричният текст на чл.166, ал.9, изр. второ от ЗДДС.

Разрешението или отказът за прилагане на специалния режим на облагане по реда на Глава двадесета от ЗДДС се извършва с писмена заповед на министъра на финансите,

като отказът за нейното издаване подлежи на обжалване от заинтересованата страна по реда на АПК.

Разрешение за прилагането на този специален режим на облагане не се издава, когато размерът на получената минимална държавна помощ за неговото реализиране надхвърля максимално допустимия интензитет /размер/ на помощта определен с Карта за националната регионална помощ /ОВ, бр.С 73 от 30.03.2007г./.

Освен да откаже издаването на разрешение за прилагането на специалния ред за начисляване на данъка при внос, министърът на финансите в качеството си на административен орган разполага и с предоставеното му от закона правомощие да отнеме вече издадено разрешение. Тези възможности, които са предоставени на административния орган трябва да се разглеждат като израз на неговите контролни функции, които целят да се обезпечи законосъобразното протичане на данъчните правоотношения и да се защити фискалния интерес на държавата в областта на облагането с ДДС.

За да може МФ да предприеме действията по отнемане на разрешението е необходимо да е отпаднало някое от условията регламентирани в разпоредбата на чл.166, ал.1 от ЗДДС или когато са изтекли две години от датата на неговото издаване. За това следи администрацията по приходите, която след като констатира наличието на някоя от посочените предпоставки уведомява министъра на финансите, че са настъпили условията предвидени в закона за отнемане на издаденото разрешение.

По силата на чл.167, ал.3 от ЗДДС задължение да сезира министъра на финансите за отнемане на издаденото разрешение има и всеки друг административен орган, които е компетентен да упражнява контрол във връзка с осъществяването на инвестиционния проект и установи, че лицето в полза, на което то е издадено вече не отговаря на условията предвидени в закона.

Министърът на финансите е задължен своевременно да представя на митническата администрация информация относно издадените и отменени от него разрешения за ползване на режима на облагане по Глава двадесета от ЗДДС. Едновременно с това министърът на финансите представя на агенция "Митници" и информация относно списъците на стоките, които лицата ще внасят или придобиват за изпълнението на одобрените инвестиционни проекти. На пръв поглед това изключва разрешенията по реда на чл.166, ал.9 от ЗДДС, които могат да се издават в 6-месечен срок от издаването на разрешението за ползване на специалния ред на облагане по реда на Глава двадесета.

С оглед на естеството на тези разрешения и на механизма на облагане при разглежданите специални режими считам, че информацията за тях също трябва да бъде своевременно изпращана на митническата администрация.

По този начин би се гарантирал по-ефикасен контрол и защита на фискалните интереси на държавата.

Разрешението, отнемането и отказът за прилагане на специалния режим на облагане по реда на Глава двадесета от ЗДДС се извършва с писмена заповед на министъра на финансите, като отказът за нейното издаване подлежи на обжалване от заинтересованата страна по реда на АПК.

При изследване на специалния режим на облагане при осъществяване на инвестиционен проект възниква въпросът, доколко с действащата към момента нормативна уредба се постига целта, която се преследва с неговото въвеждане при облагането с ДДС?

Безспорен факт е, че с разглеждания режим на облагане се създават преференциални условия, от гледна точка на облагането с ДДС на лицата, които реализират инвестиционни проекти. Също така е вън от съмнение, че с този специален режим на облагане, държавата се стреми да стимулира изграждането на обекти, които биха били от съществено значение за нейното икономическо развитие.

В този аспект, съм склонен да приема, че стремежа да се стимулират лицата при осъществяване на инвестиционни проекти не е доведен до край. Основанията за това са следните:

На първо място, по-оправдано би било, лицето което осъществява инвестиционен проект да има възможността да прилага изследвания режим на облагане и по отношение на акцизни стоки, които са необходими и вложени в осъществяването на проекта. Така ще се създадат по-благоприятни условия при осъществяването на инвестиционните проекти, които се реализират от регистрирани по реда на ЗДДС лица.

Второ, както беше отбелязано, прилагането и на двата специални режима е ограничено само по отношение на вноса на стоки, които са вложени в осъществяването на инвестиционен проект. От друга страна, не е изключено, лицата които реализират такива обекти да ползват услуги, предоставени им от лица, неустановени на територията на страната, но с място на изпълнение на територията на страната. За тези услуги въпреки, че са включени в цената на инвестиционния проект и са необходими за неговото изграждане няма да може да се приложи разглежданият режим на облагане. По мое мнение, нормативната уредба, която регламентира обекта на облагане не способства в пълна степен за реализиране на целта, преследвана с въвеждането на режима на облагане на инвестиционните проекти. Трудно може да се приеме, че изключването на посочените услуги от обхвата на изследвания специален режим оказва положително влияние в тази насока.

С оглед на това е препоръчително при последващи промени в ЗДДС, разпоредбите на чл.164, ал.1 и чл.165 от закона да бъдат изменени, като в тях да се включат и доставките на услуги, които са доставени от лица неустановени на територията на РБ, но са с място на изпълнение, на територията на страната.

В хода на изследването може да се постави въпроса дали не е по-добре двата специални режима на облагане да могат да се прилагат едновременно от регистрираното лице, което изпълнява инвестиционен проект?

По мое мнение като се изхожда от целта на разглеждания режим на облагане подобно предложение за промяна в действащия към момента ЗДДС не е лишено от смисъл. След като целта на изследвания режим на облагане е да се предоставят облекчени условия на лицата, осъществяващи одобрен от МФ инвестиционен проект е препоръчително при бъдещи изменения на ЗДДС на същите да се даде възможността да прилагат едновременно и двата режима на облагане.

**Литература:**

1. Дерменджиев, И., Д. Костов, Д. Хрусанов, Административно право на Република България, С., 2001.
2. Къндева, Е. Административно правосъдие, С., 2006.
3. Кучев, Стр., Ю. Кучев, Данъчно право, С., 1997.
4. Ташев, Р. Обща теория на правото-основни правни понятия, С., 2005.