

ОТНОСНО ДАНЪКА ДОБАВЕНА СТОЙНОСТ КАТО ДОПУСТИМ РАЗХОД В РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ ПРИ ИЗПЪЛНЕНИЕ НА ДОГОВОРИ ЗА БЕЗВЪЗМЕЗДНА ФИНАНСОВА ПОМОЩ ЗА ПРОЕКТИ ПО ОПЕРАТИВНИТЕ ПРОГРАМИ НА РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ, СЪФИНАНСИРАНИ ОТ СТРУКТУРНИТЕ ФОНДОВЕ И КОХЕЗИОННИЯ ФОНД НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ

Румен Маноев¹

REGARDING THE VALUE ADDED TAX (VAT) AS AN ELIGIBLE EXPENDITURE IN THE REPUBLIC OF BULGARIA IN IMPLEMENTATION OF CONTRACTS FOR GRANTS FOR PROJECTS UNDER THE OPERATIONAL PROGRAMS OF THE REPUBLIC OF BULGARIA CO-FINANCED BY THE STRUCTURAL FUNDS AND THE COHESION FUND OF THE EUROPEAN UNION

Rumen Manoev

Key words: Added tax (VAT), eligible expenditure, operational programs, structural funds of the EU

Abstract: In the first place this article examines the institutional and legal framework for defining the expenses under the Operational programs of the Republic of Bulgaria as eligible, after which the author concentrates on the question whether the VAT is an eligible or ineligible expenditure under the contracts for grants for implementation of projects under the Operational programs. The prerequisites, which should be available for the VAT to be accepted as recoverable under the Decree № 26/2007 of the Council of Ministers, are indicated. The question for the legal regime of the irrecoverable VAT (respectively eligible expenditure for funding under the Operational programs) is examined as well. In conclusion, the author proposes in the process of preparing the new general and specialized regulations, which provide the legal basis of the various funds for financing, not only the already accumulated experience and practice to be taken into consideration but also the rules, which need a more detailed and clearer regulation and concern the VAT as an eligible or ineligible expenditure for financing by the Operational programs, to be improved.

Политиката по сближаване е политика на Европейския Съюз (ЕС) за балансираност и преодоляване на различията в социално-икономическото развитие на 250 региона в Съюза. Оперативните програми² (ОП) на България представляват многогодишни програмни документи за програмен период 2007–2013г., в които детайлно

са установен сферите на дейност и на финансиране, както и правилата по които ще бъде осъществявано финансирането за допустимите бенефициенти³. Обществените отношения, които се развиват в процеса на усвояване на средствата от ЕС и по време на проектния цикъл са финансово-правни⁴ и гражданскоправни обществени отноше-

¹ Румен Маноев е кмет на Община Козлодуй и член на Управителния съвет на Националното сдружение на общините в Република България.

² За информация относно стратегическите документи виж: Дирекция „Информация и системи за управление на средствата от ЕС”, Министерски съвет. Европейски структурни фондове. Единен информационен портал. Извлечение от 1 Април 2012 от: <http://www.eufunds.bg/>

³ За повече подробности за Кохезионната политика на ЕС и функционирането на системата за управление на средствата от ЕС : <http://www.eufunds.bg/>

⁴ За повече информация виж: **Костов, Милчо.** Финансови правни отношения. С., БАН, 1979; **Михайлова. С., Е. Димитрова.** Относно организационните финансови правоотношения. – Правна мисъл, 1995, № 2, с. 95–98.

ния⁵. Средствата по ОП са публичен ресурс – европейски и национален⁶. Правната и институционалната рамка за тяхното разходване се подчиняват на европейски и национални правни норми⁷. В хода на проектния цикъл се развиват и данъчни правоотношения, свързани с режима на данъка върху добавената стойност (ДДС) и класифицирането му като допустим разход при изпълнението на договори за безвъзмездна финансова помощ по проекти, финансирани от ОП. Настоящата статия има за цел да направи кратък обзор на този специфичен въпрос.

1. Институционална и правна рамка за определяне като допустими на разходите по Оперативните програми на Република България

При разглеждане на механизма на функциониране на оперативните програми в Република България и установената правна рамка на националното законодателство, следва да се разгледат на първо място разпоредбите съдържащи се в ПМС №62/21.03.2007г. за приемане на национални правила за допустимост на разходите по ОП, съфинансирани от структурните фондове и кохезионния фонд на ЕС, за финансовата рамка 2007–2013г.⁸ То е прието на основание на Договора за присъединяване на Република България към ЕС и чл.56, параграф 4 от Регламент 1083/2006г. на Съвета. Правилата на му регулират извършваните разходи по ОП “Развитие на конкурентоспособността на българската икономика”; ОП “Развитие на човешките ресурси”; ОП “Административен капацитет”; ОП “Техническа помощ”; ОП “Регионално развитие”; ОП “Транспорт”; ОП “Околна среда”; както и разходите по оперативните прог-

рами по цел “Европейско териториално сътрудничество” в периода 01.01.2007г. до 31.12.2015г. Нормите му **не са приложими** за извършваните разходи по Програмата за развитие на селските райони и ОП “Рибарство и аквакултури”, които като функция на Общата селскостопанска политика (Европейски земеделски фонд за развитие на селските райони) и Общата рибарска политика (Европейски фонд за морско дело и рибарство) на ЕС имат самостоятелна регламентация със своя специфика, отличаваща ги от правилата, регулиращи функционирането на Структурните фондове и Кохезионния фонд на ЕС. С нормите на ПМС 62/2007 г. се транспонират в националното ни законодателство правилата на общностното право, касаещи допустимост на разходите при изпълнение на проекти, съфинансирани от Структурните фондове и Кохезионния фонд на ЕС.

При анализа на процедурата по усвояване на отпуснатите средства от Социалния фонд и Кохезионния фонд на ЕС, следва да се посочи, че основна роля в практическата реализация на проектите и документирането на извършваните разходи имат субектите по ПМС 182 от 21.07.2006г. за създаване на комитети за наблюдение на Националната стратегическа референтна рамка и оперативните програми, съфинансиран от Структурните фондове и Кохезионния фонд на ЕС⁹.

Основните участници в процеса по управление на средствата от Структурните фондове и Кохезионния фонд на ЕС могат да бъдат индивидуализирани по следния начин: Бенефициент; Междинно звено; Управляващ орган на съответната оперативна програма; Национален фонд като сертифициращ орган; Централно координационно звено – Дирекция “Управление на средствата от ЕС” МФ и Одитиращ орган – Дирекция “Одит на средствата от ЕС” МФ¹⁰.

⁵ Действащото законодателство виж на: Дирекция „Информация и системи за управление на средствата от ЕС”, Министерски съвет. Европейски структурни фондове. Единен информационен портал. Извлечение от 1 април 2012 от: <http://www.eufunds.bg/bg/page/24>. Към правната рамка следва да се добавят и: Закон за обществените поръчки; Закон за Сметната палата; Закон за местното самоуправление и местната администрация; Закон за общинския дълг; Ежегодните закони за държавния бюджет на Република България; Закон за държавната финансова инспекция и др.

⁶ Виж за повече информация **Големинова, С.** Правен режим на държавните помощи и оперативните програми на България. – Правен свят, 2011, № 9, с. 86–92.

⁷ В този смисъл Виж. **Пенов, С.** Правото на ЕС и преките данъци на държавите-членки. София, Сиби 2011, с. 15–16.

⁸ Обн. ДВ, бр. 27, 30.03.2007 с последващи изм.и доп. в сила от 1.01.2007 г.

⁹ Обн. ДВ, бр. 62, 1.08.2006 с последващи изменения и допълнения).

¹⁰ Виж. с. 1 и 2 от Годишния доклад на КЕВКЕФ на Народното събрание за 2011г., достъпен на: Народно събрание. КЕВКЕФ. Извлечение от 1 април 2012 от: http://www.parliament.bg/pub/cW/201202080613042011_Annual%20Report_EU_Funds_08.02.2012.pdf

Правната рамка за предоставяне на безвъзмездна финансова помощ по ОП в РБ се съдържа в ПМС 121/31.05.2007г. за предоставяне на безвъзмездна финансова помощ по ОП, съфинансирани от Структурните фондове и Кохезионния фонд на ЕС (обн. ДВ бр.45/8.06.2007г. с последващи изменения и допълнения).

Извън обхвата на ПМС 121/2007 г., и в отлика от нормите на ПМС 62/2007 г., остава предоставянето на безвъзмездна финансова помощ по ОП по цел "Европейско териториално сътрудничество", както и по ос 3 на ОП "Развитие на конкурентоспособността на българската икономика", поради което за същите не намират приложение правилата на цитираните нормативни актове, в т.ч. и по отношение режима на ДДС.

Отношенията, които се развиват в процеса на изпълнение на проекти, финансирани от ОП, между бенефициент и органи на Национална агенция по приходите (НАП) имат белезите на финансовоправните отношения. Това е така, поради обстоятелството, че тези правни отношения имат белезите на финансовите правоотношения, а именно:

- Властнически характер на финансовите правоотношения, възникващи по силата на финансовите правни норми¹¹ и в частност нормите на ЗДДС, доразвиващи конституционната разпоредба при регламентирането на един конкретен вид данък – данък върху добавената стойност.

- Парично-имуществения характер на финансовите правоотношения¹².

- Субекти на финансовоправни отношения, които са задължително Държавата, от една страна, представлявана от компетентните органи по приходите, и гражданите, търговските дружества и организации, от друга страна¹³.

2. ДДС – допустим или недопустим разход по договорите за безвъзмездна финансова помощ за изпълнение на проекти по оперативните програми на Република България?

Данъкът върху добавената стойност (ДДС) по своята същност може да се приеме за доразвитие и усъвършенстване на данъка върху оборота

(ДО). ДО е въведен първоначално в Германия през 1918г. като брутен данък върху оборота, развиващ поради това и един неприемлив социално-икономически кумулативен ефект при облагането. За премахването на така установилия се негативен ефект от прилагането на ДО през 1958г., първоначално във Франция, е установен ДДС, като нетен данък върху оборота, при който не се наблюдава кумулативен ефект, доколкото с него се облага само новосъздадена (добавената) стойност¹⁴.

ДДС притежава всички белези на публичните вземания на държавата от данъци. По отношение на ДДС може да се посочи, че това е: „Право на държавата да получи определено, повтарящо се или еднократно, парично плащане от данъчно задължените лица, което е установено по общ начин, със закон, като безвъзмездно, невъзвращаемо и непрехвърлимо”. Наред с тези общи за данъците белези, характерни и за ДДС, последният притежава и специфични свои характеристики, които дават основание за него да бъде изведено следното определение: „Републикански, косвен, всеобщ, многофазен, некумулятивен, пропорционален, месечен данък, който се дължи за всяка доставка на стоки или услуги, с място на изпълнение на определена територия, извършена от данъчно-задължено лице, както и при износ и внос”¹⁵.

За целите на настоящото изследване ще се ограничим до обсъждане въпроса за допустимост на разходите за платен ДДС от бенефициентите по ОП, като функция на неговото класифициране като възстановим или невъзстановим ДДС.

Приемайки така цитирания критерий при изследване на въпроса за допустимост на разходите за ДДС, са мислими няколко хипотези, черпейки своето основание от нормите на Регламент 1083/2006 г. на Съвета; Закона за Данък върху добавена стойност; Правилника за прилагане на ЗДДС; ПМС 62/2007г.; ПМС 121/2007 г.

Така установените рамки на изследването предполагат на първо място необходимостта от отговор на въпроса за правния режим на **възстановимия ДДС**. Легалното определение на понятието „възстановим данък добавена стойност” се съдържа в § 1 ДР на ПМС №62/2007 г., съгласно, която: „Възстановим данък добавена стойност”

¹¹ Чл. 60 от Конституцията на Република България

¹² Виж. **Стоянов, Иван Г.** – Финансово право. Феней, 2010, с.107.

¹³ За повече информация виж: **Стоянов, Иван Г.** Цит. съч., с. 108 и **Костов, М.** Финансови правни отношения. С., БАН, 1979.

¹⁴ Виж **Калчев, Е.** Данъци и данъчно облагане. Изд. НБУ, 2010, с. 238.

¹⁵ Виж **Димитрова, Е.** Правен режим на данъка върху добавената стойност. С., Просвета, 2010, с. 19.

е сумата на платения данък върху добавената стойност, която регистрирано по ЗДДС лице има право да приспадне от задълженията си по ЗДДС, включително когато, като е имало това право, не го е упражнило по реда на закона.” Съгласно тази разпоредба, а и на основание чл. 68 и сл. от ЗДДС фактическият състав за квалифициране на данъка върху добавената стойност като възстановим предполага изпълнение на изискванията на ЗДДС и ППЗДДС по отношение на формирането на данъчен кредит и правото на приспадане на данъчен кредит.

За да възникне право на възстановяване на ДДС за определен данъчен период по смисъла на чл. 87 ЗДДС, за регистрирано по ЗДДС лице, е необходимо в края на данъчния период сумата на начисления НА лицето ДДС да е по-голяма от сумата на начисления ОТ лицето ДДС¹⁶.

При осъществяването на тази хипотеза за регистрираното по ЗДДС лице възниква право на възстановяване на ДДС по аргумент от чл. 88 ал. 3 ЗДДС, съгласно който: ”Когато данъчният кредит превиши начисления данък, разликата представлява резултат за периода – данък за възстановяване”.

Декларираният в справката-декларация за периода данък за възстановяване се прихваща или приспада по реда на чл. 92 ал. 1 т. 1 ЗДДС при наличие на други изискуеми и неплатени данъчни и осигурителни задължения от данъчно-задълженото лице. След прихващането или приспадането на тези задължения, от сумата на данъка за възстановяване, ако все още същият е в размер, надвишаващ дължимите за внасяне данък и осигурителни задължения, се приспадат и задълженията за внасяне за следващите ДВА поредни данъчни периода. Ако и след изпълнението на тази разпоредба на чл. 92 ал. 1 т. 2 ЗДДС остане данък за възстановяване, то от него се прихваща сумата на изискуеми публични вземания събирани от НАП, и когато и след тази процедура остане данък за възстановяване, то същия се възстановява в 30-дневен срок от подаване на последната справка-декларация от данъчно задълженото лице¹⁷.

Така дефинираното понятие за „възстановим данък върху добавената стойност” води до определянето му като недопустим разход за съфинансиране от Структурните фондове и Кохезионния фонд на ЕС по следните съображения. Видно

от изложения по-горе механизъм на ЗДДС, касаещ възстановяването на ДДС, при осъществяване предпоставките на закона, за регистрирано по ЗДДС лице възниква правото да получи парични суми за „възстановим данък върху добавената стойност”. Паралелното включване на възстановимия ДДС като разход за финансиране по ОП, съфинансирани от Структурните фондове и Кохезионния фонд на ЕС, води до извода че би довело до т.нар. „двойно финансиране”, което би било по същество и неоснователно обогатяване за Бенефициенти на безвъзмездна финансова помощ.

За бенефициентите на безвъзмездна финансова помощ съществуват две възможни категории на начисления им ДДС по получени стоки и услуги и извършени плащания при изпълнение на проекти, финансирани от ОП, а именно: ВЪЗСТАНОВИМ и НЕВЪЗСТАНОВИМ данък върху добавената стойност.

За да се приеме като „ВЪЗСТАНОВИМ данък добавена стойност”, по смисъла на ПМС №62/2007г. (съответно недопустим разход за финансиране по ОП) платеният от Бенефициента ДДС, следва да са налице следните предпоставки:

- Бенефициентът следва да е регистрирано по ЗДДС лице, с изключение на случаите на регистрация по чл. 99 и чл. 100 ал. 2 ЗДДС (регистрация при вътреобщностно придобиване).

- Доставчикът на стоките и услугите, необходими за изпълнението на проект по ОП, е регистрирано по ЗДДС лице.

- Стоките и услугите, предмет на финансиране от ОП, се използват от бенефициента на безвъзмездна финансова помощ, за извършваните от него облагаеми доставки. За така получените стоки и услуги, съгласно чл. 69 ЗДДС бенефициентът (регистрирано по ЗДДС лице) има право на приспадане на данъчен кредит ИЗЦЯЛО.

- Стоките и услугите, предмет на финансиране от ОП, се използват от бенефициента на безвъзмездна финансова помощ, за извършваните от него облагаеми доставки. За така получените стоки и услуги, съгласно чл. 73 ЗДДС бенефициентът (регистрирано по ЗДДС лице) има право на приспадане на частичен данъчен кредит, с оглед на което и възстановимият ДДС е такъв до размера на частичния данъчен кредит. До размера на възстановимия ДДС е налице и недопустим разход за финансиране от ОП.

¹⁶ Виж. **Димитрова, Е.** Правен режим на данъка върху добавената стойност. С., Просвета, 2010, с.167.

¹⁷ Виж. **Петканов, Г.** Прихващане и връщане на недължимо платени данъци. – Съвременно право. 1997, № 5.

На второ място, следва да се разгледа въпросът за правния режим на **невъзстановимия ДДС**. Фактическият състав съгласно ПМС№62/2007 г., за НЕВЪЗСТАНОВИМИЯ ДДС (съответно допустим разход за финансиране по ОП), обхваща следните елементи:

- Бенефициентът на безвъзмездна финансова помощ по ОП не е регистрирано по ЗДДС лице.

- Бенефициентът е регистрирано по чл.99 и чл. 100 ал.2 ЗДДС (регистрация при вътреобщностно придобиване) лице.

- Бенефициентът е регистрирано по ЗДДС лице, но на основание различно от това по чл.99 и чл. 100 ал.2 ЗДДС, наред с което стоките и услугите, финансирани от ОП, са предназначени за:

- извършване на освободени доставки по глава IV на ЗДДС (доставки свързани със: здравеопазване; социални грижи и осигуряване; образование, спорт, или физическо възпитание; култура; вероизповедания; земя и сгради; финансови услуги; застрахователни услуги; хазарт; стоки и услуги, за която не е ползван данъчен кредит).

- безвъзмездни доставки, или за различни дейности от икономическата дейност на лицето/бенефициент (независима икономическа дейност по смисъла на чл.3 ал.2 ЗДДС е: дейността на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и селското стопанство, както и упражняването на свободна професия, включително от ЧСИ и нота риус. Независима икономическа дейност е и всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално или нематериално имущество с цел получаването на редовен доход от него).

- Бенефициентът е регистрирано по ЗДДС лице, но правото на приспадане на данъчен кредит за получените от него стоки и услуги, финансирани като безвъзмездна финансова помощ по ОП, не е налице на основанията по чл.70 ал.1 т.4 и 5 от ЗДДС.

3. Заключение

Изследваният в настоящата статия въпрос е особено актуален с оглед на обстоятелството, че проектите, финансирани по ОП, на бенефициенти, които са регистрирани по ЗДДС лица, както и доставчици на стоките и услугите, лица също регистрирани по ЗДДС, тепърва ще бъдат завършвани, което изисква еднозначен отговор на въпроса за възстановимостта на заплатения ДДС от бенефициентите по ОП. Съобразявайки изложените по-горе възможни варианти при третиране на заплатения от бенефициентите ДДС, както и преценявайки вида на дейност, която ще се осъществява с получения вследствие на изпълнения проект актив, при отчитане вида на последващите доставки (облагаеми или необлагаеми), са възможни различни разрешения в практиката, които следва да кореспондират с нормите на законовите и подзаконовите актове, регулиращи тези обществени отношения. Правилното класифициране на вида дейност, реализирана в резултат на изпълнение на проект по ОП, както и вида на последващите доставки на Бенефициентите по ОП, като облагаеми или необлагаеми, са гаранция за законнообразно третиране на ДДС като допустим/недопустим разход за финансиране по ОП, което от своя страна е предпоставка за недопускане финансови корекции и санкции за бенефициентите за получени безвъзмездно суми за реализиране на проекти по ОП в програмния период 2007–2013 г.

При подготовката на новия програмен период 2014 г. – 2020 г. се засилва дебата за съдържанието на политиката по сближаването¹⁸. При подготовката на новите Общи и Специални регламенти, даващи правната основа на различните фондове за финансиране, е важно да бъдат отчетени и съобразени вече натрупаните опит и практика от програмния период 2007 г.–2013 г., наред с което да бъдат усъвършенствани нуждаещите се от по-детайлна и ясна регламентация норми, касаещи режима на ДДС, като допустим/недопустим разход за финансиране от ОП.

¹⁸ Вж. по тези въпроси: **Големинова, С.** Политиката на сближаване на Европейския съюз – програмен период 2007–2013 г. и 2014–2020 г. – Общество и право, 2012, № 3, с. 86–103.