

Право на данъчен кредит при инфраструктурни проекти

Брой 5
Април 2015 г.



В този брой:

[Въведение](#)

[Основни насоки в административната практика](#)

[Основни насоки в практиката на ВАС](#)

[Заключение и практически аспекти](#)

[За информация](#)

Данъчни анализи представя обобщения и коментари на специалисти от KPMG по актуални данъчни теми.

В петия брой за 2015 година е представен анализ на административната и съдебната практика по отношение на признаване на правото на данъчен кредит при изграждане на инфраструктурни обекти в общински или държавен имот.

Въведение

При строеж на административни или търговски сгради и комплекси често възниква необходимостта от изграждане на тунели, улици, преносни и разпределителни съоръжения и други елементи на техническата инфраструктура, с които да се осигури достъпът и ползването на съответните сгради/комплекси. Обикновено тези инфраструктурни обекти се намират в имоти, които са общинска или държавна собственост. Поради невъзможност от страна на държавата/общината да финансира изграждането на инфраструктурните обекти, в повечето случаи инвеститорът, който изгражда основната сграда/комплекс, поема задължението да изгради за своя сметка и въпросните обекти. В тези случаи, по силата на приложимите правни норми, държавата или общината придобиват безвъзмездно собствеността върху обектите, изградени върху техни терени.

Практиката показва, че точно това безвъзмездно изграждане на инфраструктурните обекти поражда данъчни проблеми за инвеститорите. По-конкретно приходните органи оспорват правото на данъчен кредит по покупките на стоки и услуги, които са били използвани за изграждането на обектите, с аргумент, че инвеститорът ги е използвал за извършване на безвъзмездни доставки към общината/държавата.

Настоящото изложение представя основите насоки в практиката на приходните органи и Върховния административен съд (ВАС) по отношение признаване на правото на данъчен кредит при изграждане на елементи на техническата инфраструктура в общински или държавен имот.

[Начало](#)

Основни насоки в административната практика

При извършване на данъчна ревизия при инвеститора приходните органи много често отказват да признаят правото на данъчен кредит по получените доставки на стоки и услуги (например строителни материали, проектантски услуги, строително-монтажни работи и други), които инвеститорът използва, за да изгради инфраструктурни обекти, разположени на държавни или общински имоти. Този подход за отказ на правото на данъчен кредит се прилага както към главния инвеститор, така и към неговите подизпълнители.

Основният аргумент, въз основа на който приходните органи отказват това право, е, че извършените покупки се използват за безвъзмездна доставка на инфраструктурните обекти към общината или държавата, тъй като те са изградени в имоти, собственост на общината/държавата, и по силата на закона обектите стават също собственост на последните. В случай, когато се оспорва правото на данъчен кредит на подизпълнител на инвеститора, приходните органи обосновават отказа със същия аргумент, тоест липсата на уговорено плащане от страна на общината или държавата за придобитите инфраструктурни обекти, въпреки че подизпълнителят включва във възнаграждението, дължимо му от инвеститора, разходите, свързани с изграждането на инфраструктурните обекти. Според органите по приходите, в този случай, тъй като възнаграждението се дължи от инвеститора, а не от общината или държавата, които придобиват собствеността върху изградените инфраструктурни обекти, е налице безвъзмездна доставка от подизпълнителя към общината или държавата.

[Начало](#)

Основни насоки в практиката на ВАС

Скорошната практиката на ВАС по този въпрос показва, че съдът не потвърждава изводите на приходните органи и отсъжда в полза на данъчно задълженото лице (виж например [Решение № 5663 от 23.04.2013 г.](#), [Решение № 8589 от 14.06.2013 г.](#), [Решение № 2764 от 26.02.2014 г.](#), [Решение № 9485 от 07.07.2014 г.](#), [Решение № 9588 от 08.07.2014 г.](#)).

Основните насоки и аргументи на съда в защита на правото на данъчен кредит при изграждане на инфраструктурни обекти могат да бъдат обобщени както следва:

- *Изграждането на инфраструктурния обект е част от цялостния инвестиционен проект на инвеститора*

Съдът постановява, че изграждането на елементите на техническата инфраструктура е част от цялостната техническа инфраструктура на основния обект, без което достъпът и функционирането на обекта биха били невъзможни или изключително затруднени.

В тази връзка, в някои случаи изграждането на елементите на техническата инфраструктура е част от законовото задължение на инвеститора да извърши дейностите по промяна на уличната мрежа за целите на новото строителство. Съдът потвърждава, че изграждането на инфраструктурните обекти е било наложително поради предприемането на ново строителство и е било извършено от инвеститора или неговия подизпълнител в изпълнение на законово задължение (виж [Решение № 5663 от 23.04.2013 г.](#) и [Решение № 2764 от 26.02.2014 г.](#), от които първото касае подизпълнителя на основния инвеститор, а второто – основния инвеститор).

В други случаи, изграждането на елементите на техническата инфраструктурата (парк, тротоари, обходен път) в съседни недвижими имоти е предвидено в документацията за продажба на недвижимите имоти и в конкретната процедура по Закона за общинската собственост като условие за сключване на договора за прехвърляне на собствеността върху имотите, върху които ще се изграждат основните обекти, от общината на инвеститора (виж [Решение № 9485 от 07.07.2014 г.](#)).

- *Не е налице безвъзмездна доставка към общината или държавата*

Въпреки че изградените инфраструктурни обекти стават собственост на общината/държавата по силата на закона, съдът потвърждава, че предназначението на доставките не е надаряване на общината, а извършване на последваща облагаема доставка – изграждане на целия обект във вид, годен за ползване и достъп. Според съда, не е изпълнена нито една от двете хипотези за определяне на дадена доставка като безвъзмездна (виж § 1, т. 8 от Допълнителните разпоредби на Закона за данък върху добавената стойност (ДР на ЗДДС)), а именно данъчнозадълженото лице да не е получило възнаграждение или полученото възнаграждение да е многократно по-малко от стойността на услугата. Нещо повече, в случаите, в които се оспорва данъчният кредит на подизпълнителя на основния инвеститор (виж [Решение № 5663 от 23.04.2013 г.](#) и [Решение № 2764 от 26.02.2014 г.](#)), ВАС заключава, че не е налице безвъзмездна доставка от подизпълнителя към общината, тъй като подизпълнителят получава възнаграждение от инвеститора за изграденото, което е включено в общата, дължима от инвеститора цена на цялостния обект, а ЗДДС не предвижда ограничение относно платеща на възнаграждението.

- *Съществува връзка между извършените инфраструктурни инвестиции и облагаемата дейност на инвеститора*

Въз основа на установените факти и обстоятелства по делата, включително и на направените констатации от съдебно-техническите и съдебно-счетоводните експертизи, ВАС потвърждава, че разходите по изграждането на

инфраструктурните обекти са свързани с облагаемата дейност на инвеститора. По-специално, чрез капитализирането на тези разходите съгласно приложимото счетоводно законодателство и чрез последващата амортизация на основния обект, те пренасят стойността си в себестойността на извършваните от инвеститора последващи облагаеми доставки.

В част от своите решения ВАС се позовава и на [Решение по Дело С-118/11, „ЕОН Асет Мениджмънт“ ООД](#) на Съда на Европейския съюз, в което се отбелязва, че правото на данъчен кредит може да бъде ограничено в хипотезата, в която входящите доставки не се намират в пряка връзка с изходящи облагаеми доставки, и потвърждава, че в случая на изграждане на инфраструктурни обекти това не е така, поради което и правото на данъчен кредит е налице.

[Начало](#)



Заклучение и практически аспекти

Скорошната практика на ВАС по отношение на правото на данъчен кредит при изграждане на инфраструктурни обекти потвърждава възникването на това право както за прекия инвеститор, така и за подизпълнителя, на който е възложено фактическото изпълнение на проекта. Основните аргументи в защита на правото на данъчен кредит са, че изграждането на елементите на техническата инфраструктура е свързано с икономическата дейност на инвеститора, респективно на подизпълнителя, и поради тази причина не представлява безвъзмездна доставка към общината/държавата, въпреки че последните стават собственици на инфраструктурните обекти.

Положителната практика на ВАС може да бъде взета предвид както от дружества, които възнамеряват да реализират инвестиционни проекти, така и от дружества, които вече са реализирали такива. В първия случай, дружествата следва да анализират внимателно своите инвестиционни намерения с цел минимизиране на рисковете от загуба на данъчен кредит. Това включва както анализ на договорните отношения и фактическите обстоятелства, така и прилагането на конкретна счетоводна и данъчна политика, която да обосновава законовото право на данъчен кредит. В случай на вече реализирани инвестиционни проекти, дружествата могат да преразгледат политиката, прилагана по отношение на ползването на данъчен кредит, и при необходимост да я коригират. Също така положителните решения на ВАС могат да бъдат използвани за защита от дружествата в процеса на текущи ревизионни и съдебни производства.

За информация

Иван Въргулев

Директор, Данъчни услуги

Тел: + 359 (2) 9697 700

Факс: + 359 (2) 9697 878

ivargoulev@kpmg.com

Десислава Илиева

Асистент мениджър, Данъчни услуги

Тел: + 359 (2) 9697 700

Факс: + 359 (2) 9697 878

dilieva@kpmg.com



[Прекратяване на регистрация](#) | [Поверителност](#) | [Правни условия](#)

КПМГ България ООД, бул. "България" 45/А, 1404 София, България.

© 2015 КПМГ България ООД е българско дружество с ограничена отговорност и фирма-членка на КПМГ мрежата от независими фирми-членки, филиали на КПМГ Интернешънъл Кооператив ("КПМГ Интернешънъл"), швейцарско юридическо лице. Всички права запазени.