



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

1000 София, бул. "Княз Дондуков" № 52 Телефон: (02) 98591 Факс: (02) 9870827

Изм.№

Дата

24-31-134/103
21.03.09

ДО ДИРЕКЦИЯ "ОУИ"

Относно: Уеднаквяване на практиката по прилагане на разпоредбите на чл. 107, т.4, б."а" от Закона за данък върху добавената стойност и последващата регистрация и дерегистрация на лицата

В постъпили в НАП запитвания се описва следната фактическа обстановка:

При прекратяване с ликвидация на юридически лица – търговци, което обстоятелство е основание за задължителна дерегистрация на лицето по реда на чл.107, ал.4, б. "а" от ЗДДС, някои от търговците продължават да извършват допустимите през този период съгласно Търговския закон доставки във връзка с приключването на договори и клиентски поръчки, поети преди обявяването на дружеството в ликвидация. В част от тези дружества доставките във връзка с тези договори формират значителни обороти. Други дружества продължават независимата си икономическа дейност като действащо дружество, без съобразяване с правилата на ТЗ относно дружество в ликвидация. На основание чл.96, ал.1 и ал.2 от ЗДДС е възможно за дружества дерегистрирани на основание чл. чл.107, ал.4, б. "а" от ЗДДС, да възникне отново задължение за регистрация по закона. Указание относно доставките, формирани облагаем оборот за целите на последваща регистрация на дружество в ликвидация са дадени от Изпълнителния директор на НАП с указание изх.№ 24-00-23 от 04.04.2007 г.

Част от въпросите във връзка с последващата регистрация на дружество в ликвидация и последващата дерегистрация по ЗДДС на същото нямат пряка законова уредба и не са разгледани в цитираното указание.

Въпросите в тази връзка са:

1. Съществува ли възможност дружество в ликвидация да остане регистрирано по ЗДДС, предвид продължаването на извършване на независима икономическа дейност от същото?
2. Съществува ли правна пречка дружество в ликвидация, дерегистрирано на основание чл.107, ал.4, б. "а" от ЗДДС, да се регистрира по избор на основание чл. 100 от ЗДДС?
3. След последваща регистрация по ЗДДС на дерегистрирано на основание чл.107, ал.4, б. "а" от ЗДДС дружество в ликвидация:
 - Какво ще е основанието за прекратяване на тази регистрация?
 - В кой момент ще възникне за дружеството задължение да подаде заявление за дерегистрация?
 - Кои от общите правила са приложими и кои неприложими в тази връзка?

Във връзка с постъпили запитвания на основание чл. 10, ал.1 т. 10 от Закона за Националната агенция за приходите изразявам следното становище:

1. Относно възможността дружеството да остане регистрирано по ЗДДС в хипотезата на вписана ликвидация, предвид продължаване извършването на независима икономическа дейност

Както в ЗДДС, така и в Правилника за прилагане на ЗДДС (ППЗДДС) липсват изрични разпоредби, даващи възможност при прекратяване на юридическо лице – търговско дружество, последното да остане регистрирано за целите на облагането с данък върху добавената стойност до датата на заличаването му от Търговския регистър. Според действащото законодателство, в случаите на прекратяване на юридическо лице – с или без ликвидация, възниква основание за

задължителна deregистрация, съгласно чл.107, т.4, б. „а” от ЗДДС. От това правило не са предвидени законови изключения.

2. Относно възможността за регистрация по избор на основание чл. 100 от ЗДДС

По аргумент за противното от чл.107, т.4, б. „а” от ЗДДС, задължението за deregистрация по ЗДДС, обуславя и недопустимостта лицето да остане със статут на регистрирано по ЗДДС лице чрез осъществяване на «регистрация по избор». Такава регистрация би представлявала заобикаляне на императивната разпоредба на чл. 107, т.4, б. „а” от ЗДДС.

3. Относно регистрацията по чл. 96, ал.2 от ЗДДС

Независимо от гореизложеното и предвид изложените аргументи и дадените указания с Указание изх.№ 24-00-23 от 04.04.2007 г., че всяко обявено в ликвидация и deregистрирано данъчно задължено лице, следва задължително да определя своя оборот по чл.96, ал.2 от ЗДДС, включващ всички доставки, които излизат извън обхвата на осребряване на имуществото и които представляват независима икономическа дейност. При формиране на облагаем оборот в размер на 50 хиляди лв. или повече за период не по дълг от последните 12 дванадесет последователни месеца преди текущия месец, но след месеца на deregистрацията, за дружеството ще възникне задължение за подаване на заявление за регистрация по ЗДДС в 14-дневен срок от изтичането на данъчния период, през който е достигнало този оборот. В тези случаи се прилагат общите правила на закона, с изключение на чл. чл. 76 - 77 от ЗДДС. Правото на приспадане на данъчен кредит за наличните активи към датата на такава последваща регистрация по ЗДДС на дружество в ликвидация е в противоречие със задължението тези налични активи да бъдат обложени към датата на прекратяване на дружеството. Нормата на чл. 107, т.4, б. „а” от ЗДДС, правна последица от която е задължението по чл. 111 за облагане на наличните активи към датата на deregистрацията стоки и/или услуги, е въведена в защита на обществен интерес, явяващ се в случая интересът на фиска, предвид елиминиране на данъчен риск във връзка с предстоящото заличаване на дружествата. Поради това не може да се заобикаля с последващо признаване на право на приспадане на данъчен кредит по реда на чл. чл. 76 - 77 от ЗДДС. В тези случаи не е налице и засягане на интересите на задълженото лице, тъй като, с оглед тълкуването в Указание № 24-00-23 от 04.04.2007 г., обложените на основание чл. 111 от ЗДДС стоки и /или услуги, с които в следствие се разпорежда лицето, не формират облагаем оборот. Освен това, по аналог на чл. 50, т.1 от ЗДДС, при разпореждане с тези стоки и услуги след последваща регистрация по ЗДДС, доставките на същите следва да се третираят като освободени доставки. Аргумент за това е, че за тях няма да е упражнено право на приспадане на данъчен кредит по начисления по реда на чл. 111 от ЗДДС данък, поради това, че разпореждането със същите ще е извън обхвата на независимата икономическа дейност на лицето, тъй като по презумпция представляват осребряване на имуществото на дружеството по повод ликвидацията.

В случая разпоредбите на чл. 74 и чл. 75 от ЗДДС са приложими. На лицата, с оглед неутралността на данъка, следва да се признае право на приспадане на данъчен кредит относно налични активи преди датата на тази последваща регистрация /които не са били обложени при deregистрацията му/, с оглед обстоятелството, че същите продължават да извършват независима икономическа дейност, съответно облагаеми доставки.

3. Относно основанията за прекратяване на повторната регистрация и момента в който за дружеството ще възникне задължение за подаване на заявление за окончателна deregистрация

Ако дружеството е регистрирано за целите на облагането с ДДС по повод осъществяване от него независима икономическа дейност след вписване на ликвидацията му в Търговския регистър, при приключването на независимата икономическа дейност следва задължително да се извърши и съответната deregистрация по реда на ЗДДС, тъй като дружеството е прекратило извършването на стопанска дейност и доколкото вече е налице правно основание за прекратяване на регистрацията по чл.107, ал.4, б. „а” от ЗДДС. Deregистрацията следва да се извърши след приключването на независимата икономическа

дейност и преди разпределение на ликвидационните дялове, ако има такива, съответно преди задичаване на дружеството.

В тези случаи се прилага съответно чл. 109 от ЗДДС, а в случай на неизпълнение на това задължение от лицето – deregистрацията може да бъде извършена по инициатива на органа по приходите, на основание чл. 106, ал.2, т.2 от закона.

За периода, през който лицето е със статут на регистрирано по ЗДДС лице, по отношение на същото, извън изрично уточнените в настоящото становище и в Указание изх.№ 24-00-23 от 04.04.2007 г изключения, ще важат общите правила за регистрация и deregистрация, включително задължението за начисляване на данък по реда на чл. 111 от ЗДДС на наличните стоки и/или услуги, за които лицата са ползвали изцяло или частично данъчен кредит.

Следва да се има предвид, че в случай на неизпълнение на данъчните задължения на дружеството, формирани в периода на ликвидация на дружеството и във връзка с deregистрацията и последващите регистрация и deregистрация по ЗДДС на дружеството, по отношение на ликвидатора на задълженото лице /дружеството/ безспорно е налице основанието на чл. 19 от Данъчно осигурителния процесуален кодекс и същият ще отговаря за несъбраното задължение в случай, че не изпълни съответните административни изисквания за подаване на заявление за deregистрация, справки-декларации и други отчетни документи.

**ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА
НАЦИОНАЛНАТА АГЕНЦИЯ ЗА
ПРИХОДИТЕ:**

/ КР.СТЕФАНОВ /

