

ДАНЪЧНО-ПРАВНИ АСПЕКТИ НА НАСЛЕДЯВАНЕТО НА ПРЕДПРИЯТИЕТО НА ЕДНОЛИЧНИЯ ТЪРГОВЕЦ

Ас. Елена Александрова
СА „Д. А. Ценов” – Свищов

Резюме: Настоящата научна разработка има за цел да разгледа и анализира естеството и правното действие на поемането на търговското предприятие от наследниците на едноличния търговец, като акцентира върху данъчно-правните последици от наследяването. В доклада са разгледани хипотезите при наследяването на търговското предприятие на ЕТ от един и от няколко наследника. Анализирани са правните последици от наследяването на ЕТ във връзка с прилагането на някои материални данъчни закона.

Ключови думи: търговско предприятие, едноличен търговец, наследяване, данъчно облагане, облагаем доход.

1. Въведение

Едноличният търговец (ЕТ) е предпочитана и сравнително често използвана в практиката форма на търговец у нас. Той е юридически удобна и подходяща за условията на малкия бизнес правна фигура поради относително лесното придобиване и изгубване на търговското качество¹, възможност за прилагане на облекчена форма на счетоводна отчетност, сравнително опростен начин за водене на търговските дела, липса на задължителни органи на управление². ЕТ е физическо лице, което е придобило търговско качество на основание чл. 56 от Търговския закон³ (ТЗ) чрез вписване в търговския регистър.

Регистрацията на физическото лице като ЕТ има конститутивно действие, тъй като създава неговото търговско качество⁴. От друга страна обаче вписването на едно физическо лице като ЕТ не води до

¹ При регистрирането и заличаването на търговската регистрация се изискват малък брой документи, а по отношение на приложимата в случая правна уредба – ТЗ предвижда най-малък брой нормативни текстове, а именно тези на чл. 56 до 60а.

² Виж Сарафов, П. Физическото лице търговец. София, Сиби, 2012, с. 26.

³ Търговски закон, обн. ДВ бр. 48 от 18 юни 1991 г., посл. изм. и доп. ДВ бр. 13 от 16 февруари 2016 г.

⁴ Виж Стефанов, Г. Основи на търговското право. Абагар, В. Търново, 2012, с. 39.

създаване на нов правен субект, а само до реализиране на неговата търговска правосубектност.

Становището, че с вписването като ЕТ не възниква нов правен субект, е възприето както в теорията, така и в съдебната практика⁵. Правосубектността на ЕТ от гледна точка на физическото лице е идентична⁶. Въпросният субект не е самостоятелен и отделен от физическото лице, той е само “търговскоправна версия”⁷ на физическото лице. Променя се полето на правната му изява, а именно – търговско правната. Физическото лице остава тъждествено на себе си и не се раздвоява на самостоятелни и обособени едни спрямо друг правни субекти⁸. Поради тази причина имуществото на физическото лице продължава да бъде едно цяло, а след придобиването на търговско качество чрез вписване като ЕТ към патримониума на лицето се добавя и търговското му предприятие, което съгласно нормата на чл. 15, ал. 1 от ТЗ се определя като съвкупност от права, задължения и фактически отношения. Търговското предприятие е обект, а не субект на правни отношения, поради което то влиза в имуществото на физическото лице търговец, респективно в наследствената маса във връзка с наследяването.

2. Изложение

Наследяването на търговското предприятие на ЕТ няма специална уредба в българското законодателство и тъй като предприятието е част от патримониума на физическото лице - наследодател, то следва да бъде включено в наследствената маса заедно с личното имущество на физическото лице и за него да се приложат разпоредбите на Закона за наследството (ЗН)⁹. Самият ЗН не предвижда особени правила при наследяването на предприятието, поради което се прилагат общите такива.

Съгласно чл. 1 от ЗН наследството се открива в момента на смъртта. Според чл. 48 от закона, наследството се придобива с приемането му, а приемането произвежда действие от откриването на наследството. В чл. 49, ал. 1 от ЗН е регламентирано, че наследството може да се приеме с писмено заявление до районния съдия, в района

⁵ Виж Определение № 389/10.06.1997 г. на ВКС по гр. д. № 269/1996 гр. д. V г. о.

⁶ Виж Определение 199-04-I отд. на ВАС по адм. дело № 10822/2003 г.; Определение 11038-03-I отд. на ВАС по адм. дело № 10429/2003 г.

⁷ Виж Сарафов, П. Физическото лице търговец. С., 2012, с. 37.

⁸ Виж Сарафов, П. Цит. съч. с. 38.

⁹ Закон за наследството, обн. ДВ бр. 22 от 29 януари 1949 г., посл. изм. и доп. ДВ бр. 47 от 23 юни 2009 г.

на който е открито наследството като в този случай приемането се вписва в особена за това книга. Но приемане има и когато наследниците извършат действия, които предполагат тяхното намерение да приемат наследството, т.е. налице са конклюдентни действия, които недвусмислено потвърждават волята на наследниците да приемат наследството (чл. 49, ал. 2 от ЗН). Приемането на наследството чрез кой да е от тези способности само по себе си не дава възможност на наследниците да запазят фирмата на починалия ЕТ и целостта на предприятието му. Нормативното условия за постигане на това е уредено не в ЗН, а в ТЗ – чл. 60, ал. 2.¹⁰

В чл. 60, ал. 2 от ТЗ е предвидена една юридическа възможност - наследниците, които поемат предприятието на ЕТ, да запазят и неговата фирма. Тази разпоредба позволява на наследниците да продължат търговската дейност на наследодателя си като добавят към фирмата името на новия собственик. Когато няколко наследника желаят да поемат предприятието, то не може да продължи съществува като предприятие на ЕТ. Следва фирмата на починалия да бъде заличена, а наследниците да учредят дружество в избраната от тях правно-ограничителна форма съгласно ТЗ. Причината е, че ЕТ не може да бъде преобразуван в търговско дружество. Необходимо е при заличаване на ЕТ по партидата му да бъде вписано кои наследници са поели предприятието (чл. 51, ал. 1 от Закона за търговския регистър). В тази хипотеза спрямо наследниците е неприложима нормата на чл. 60 ал. 3 от ТЗ, поради използването на единствено число в текста: "...фирмата трябва да се добави името на новия собственик".

Когато наследникът, поемащ предприятието, е един, той трябва да отговаря на изискванията за лице, което може да регистрира едноличен търговец. За наличието и липсата на предпоставки наследникът представя заявление, като и декларация съгласно чл. 57 и чл. 58, ал. 2 и ал. 4 от ТЗ. Ако наследникът е непълнолетно лице, той не може да поеме предприятието (в този смисъл решение № 65 от 18.05.1992 г. по ф.д.№ 32/1992 г. на ВКС, V г.о.).

Носител на съвкупността от права и задължения във връзка с търговската дейност на починалото лице става наследникът или наследниците, които са приели наследството. По правило със смъртта на ЕТ възниква универсалното правоприемство, в резултат на което задълженията на наследодателя като данъчнозадължено лице, ще преминат към наследника.¹¹

¹⁰ Минкова, Г., Дочев, Ив. Едноличен търговец. Апис, София, 2000 г., с. 47.

¹¹ Виж Димитров, П. Финансово право. АИ „Ценов“, Свищов, 2012, с. 67.

От практическа гледна точка интерес представляват правните аспекти на прилагането на Закона за данъците върху доходите на физическите лица¹² (ЗДДФЛ) и Закона за данъка върху добавената стойност¹³ (ЗДС) в случай на наследяване на предприятието на ЕТ.

Във връзка с прилагането на ЗДДФЛ възниква въпросът задължен ли са наследникът на починалия ЕТ да подаде данъчна декларация за доходите, които починалото лице е получило от дейността си като ЕТ преди смъртта си. Независимо от универсалното правоприемство, което възниква от факта на смъртта и приемането на наследството, липсва правно основание наследникът да подаде декларацията по чл. 50 от ЗДДФЛ от името на наследодателя. Аргументите в тази насока се извличат от нормите на чл. 3, който установява личната отговорност за данъка върху доходите на физическите лица, и чл. 50 от ЗДДФЛ. Съгласно чл. 50, ал. 1, т. 1 данъчнозадължените по този закон лица подават годишна данъчна декларация за придобитите през годината доходи, подлежащи на облагане с данък върху общата годишна данъчна основа и с данък върху годишната данъчна основа по чл. 28 (годишната данъчна основа за доходите от стопанска дейност като едноличен търговец) в регламентирания с чл. 53, ал. 1 срок до 30 април на годината, следваща годината на придобиване на дохода.

Когато наследникът поеме предприятието от починалото лице на основание чл. 60, ал. 2 от ТЗ, следва да се впише като едноличен търговец и съответно да получи нов ЕИК от Агенцията по вписванията. В периода от откриване на наследството до вписването в регистъра, наследникът може да продължи търговската дейност на праводателя си, от което възниква въпроса как следва да се облагат доходите, придобити в този период. Нормата на чл. 26, ал. 7 от ЗДДФЛ предвижда, че по реда на чл. 26, ал. 1 - 6 се облагат доходите от стопанска дейност на физическо лице, което е търговец по смисъла на Търговския закон, но не е регистрирано като едноличен търговец. В случай че наследникът е продължил търговската дейност и е реализирал доходи от същата, съгласно цитираната разпоредба, същият ще се третира като данъчно задължено лице за тези доходи и следва да ги декларира като доходи от стопанска дейност като едноличен търговец (Приложение № 2 на ГДД).

В периода от откриването на наследството до заличаването на търговеца от регистъра е възможно да се реализира прехвърляне на

¹² Закон за данъците върху доходите на физическите лица, обн. в бр. 95 на ДВ от 24 ноември 2006 г., посл. изм и доп. в бр. 32 на ДВ от 22 април 2016 г.

¹³ Закон за данъка върху добавената стойност, обн. ДВ, бр. 63 от 04 август 2006 г., посл. изм. и доп. ДВ, бр. 74 от 20 септември 2016 г.

имуществото като предприятие. Член 15, ал.1, изр. второ от ТЗ визира “отчуждителя”, а не “търговеца”. Следователно при правопримемство на едно предприятие от лица, които не желаят да бъдат търговци, те могат да прехвърлят предприятието като съвкупност от права, задължения и фактически отношения, след като ЕТ още не е заличен от регистъра. В случай че наследниците не желаят да продължат търговската дейност, те ще прехвърлят предприятието заедно с фирмата и тогава прехвърлителната сделка ще има ефект на заличаване на починалия търговец от регистъра. При тази хипотеза облагаемият доход, придобит от наследниците при прехвърляне на предприятие на ЕТ чрез сделка, ще се третира не като доход от стопанска дейност като ЕТ, а като доход от прехвърляне на права или имущество (чл. 10, ал. 1, т. 5 от ЗДДФЛ). Определянето на облагаемия доход в този случай се извършва по реда на чл. 33, ал. 11 от ЗДДФЛ.

По отношение на данъчната регистрация на починалия ЕТ настъпват следните правни последици: съгласно чл. 86, ал. 1, т. 1 от ДОПК регистрацията по чл. 82 от същия кодекс се прекратява със смъртта на физическото лице, а с нея - предвид разпоредбата на чл. 94, ал. 1 от ЗДДС и регистрацията му по ЗДДС. Датата на дерегистрация по ЗДДС е датата на смъртта на физическото лице. Това се извежда от разпоредбата на чл. 107, т. 2 във връзка с чл. 110, ал. 2, изречение първо от ЗДДС. Допълнителен аргумент в тази насока е и нормата на чл. 60а, т. 2 от Търговския закон, съгласно която вписването на едноличния търговец от търговския регистър се заличава при смъртта му. По силата на чл. 106, ал. 1 от ЗДДС прекратяване на регистрацията по този закон е процедура, въз основа на която след датата на дерегистрация лицето няма право да начислява данък и да приспада данъчен кредит освен в случаите, когато този закон е предвидил друго. Тъй като предприятието на едноличния търговец е поето по наследство, то в случая е приложима разпоредбата на чл. 10, ал. 3 от ЗДДС. По силата на тази норма, когато данъчно задължено по закона лице получи стоките или услугите по наследство, е правопримемник и на всички права и задължения по този закон във връзка с тях, включително на правото на приспадане на данъчен кредит и на задълженията за извършване на корекция на ползвания данъчен кредит.

Съгласно чл. 125 от материалния закон, справка - декларация за всеки данъчен период, съставена въз основа на отчетните регистри по чл. 124 от същия нормативен акт се подава от регистрирано по ЗДДС лице. След смъртта на физическото лице и дерегистрацията му по закона, няма правно основание справка - декларация и отчетните регистри по чл. 124, ал. 1 от същия закон за осъществяване от почина-

лото физическо лице приживе доставки, да бъдат подадени от друго лице, включително и от наследниците, поели предприятието му по чл. 60, ал. 2 от ТЗ.

Заключение

Въз основа на изложеното в статията могат да се направят няколко извода. В българското търговско законодателство уредбата на наследяването на търговското предприятие на ЕТ е относително лаконична, на редица места неясна и доста често се налага корективно тълкуване на правните норми. По отношение на данъчните закони също липсва специална правна уредба на наследяването на предприятието. С оглед на често срещаните в практиката случаи на наследяване на предприятието на ЕТ и възникващите по този повод въпроси, свързани преди всичко с данъчното облагане по реда на ЗДДФЛ и ЗДДС, оправдано би било да се предвидят специални правни норми, уреждащи по-прецизно и непротиворечиво материята.

ЛИТЕРАТУРА

1. Димитров П., Финансово право, АИ “Ценов”, Свищов, 2012, 215 с.
2. Минкова Г., Дочев Ив., Едноличен търговец, Апис, София, 2000, 161 с.
3. Сарафов П. Физическото лице търговец, София, Сиби, 2012, 237 с.
4. Стефанов, Г. Основи на търговското право, Абагар, В. Търново, 535 с.