

Данъчни процедури при прекратяване на търговски дружества с ликвидация

Ивайло Тодоров

***Tax procedures for the dissolution of companies:** Dissolution and liquidation of companies is long and complex procedure. It covers not only purely commercial relations but also various tax aspects. In this article we consider the actions that the liquidator of the company should take under the provisions of the Law on Value Added Tax. The practice offers a variety of cases in which the law does not always answer. So I will try to do an analysis of the current legislation, which regulates this matter.*

***Key words:** Dissolution and liquidation of companies, value added tax, deregistration.*

ВЪВЕДЕНИЕ

Прекратяването на търговското дружество е етап от неговото юридическо съществуване, който не би могъл да се отъждествява с преустановяването му като субект на правото, защото се поставя началото на една сложна процедура по неговата ликвидацията, която може да се разглежда в различни аспекти - като етап от развитието му, като правно положение, като административно производство, като вид данъчно производство и пр. Чак след като се осребри имуществото му, след като се уредят всички задължения към кредиторите и остатъкът се разпредели, се пристъпва към заличаване на дружеството от търговския регистър като правен субект.

Решението за прекратяване на търговското дружество се взема по свободно извършена воля на неговите собственици. Но тази дадена им от закона свобода свършва до там. Производство по ликвидация на търговските дружества се подчинява на строго установени от правото критерии. Нормите, които регулират цялата процедура от вписване на началото на ликвидацията до заявяване на нейното приключване, са с публично-правен характер. Те предвиждат поредица от правни действия, които трябва да бъдат извършени, като тежестта по провеждане на самото ликвидационно производство пада върху вписания ликвидатор.

Под „прекратяване“ следва да се разбира спиране на търговската дейност на дружеството. То престава да извършва търговски сделки, да получава нови приходи и да прави разходи. В правната доктрина се приема, че при прекратяването на търговското дружество то престава да упражнява стопанска дейност, в неговия юридически статус настъпват изменения и неговата търговска правосубектност се ограничава.

Прекратяването на търговското дружество е необходима предпоставка за откриване на производството по ликвидация, която цели да бъде осребрено цялото имущество на дружеството. Необходимо е да бъдат приключени висящите правоотношения с трети лица, т. е. да се упражнят правата, да се съберат вземанията, както и да се изпълнят задълженията, произтичащи от тези правоотношения. Целта е да бъдат удовлетворени всички претенции кредиторите на дружеството, а остатъкът от имуществото да бъде разпределен между съдружниците. Допустимо е сключването на нови сделки само доколкото по този начин се изпълняват целите на ликвидацията.

ИЗЛОЖЕНИЕ

Същинската част от процедурата по ликвидация на търговските дружества започва след вписване на прекратяването в търговския регистър. За да се подадат документите в Агенцията по вписванията първо трябва да се уведомят органите на Националната агенция по приходите. Съгласно чл. 77, ал. 1 от Данъчно-

осигурителния процесуален кодекс при прекратяване на търговското дружество ликвидаторът следва да уведоми териториалната дирекция на Националната агенция по приходите по седалището на търговеца в срок не по-късно от 7 дни преди подаване на съответното заявление.

След извършване на вписването, за търговеца възниква и едно друго данъчно задължение. Огромната част от търговските дружества са регистрирани по реда на Закона за данъка върху добавената стойност. По силата на чл. 107, т. 4, б. „а“, прекратяването на юридическото лице-търговец подлежи на задължителна дерегистрация. За тази цел ликвидаторът следва да подаде заявление в съответната териториалната дирекция в 14 дневен срок от настъпване на събитието. Законът не е посочил изрично точния момент, но можем да направим извода, че срокът започва да тече от деня следващ деня на обявяване от страна на Агенцията по вписванията, че е отразила в Търговския регистър решението за прекратяване на дружеството. За дата на дерегистрацията се приема датата на възникване на обстоятелството, което я изисква, т. е. датата на която се вписва самото прекратяване. Следователно от този момент нататък, каквито и сделки да извършва дружеството в ликвидация, те не би следвало да се облагат с ДДС.

На практика нещата не стоят точно така. Дружеството в ликвидация осребрява своето имущество, с цел да се издължи на кредиторите си, основно чрез разпродажба на своето имущество. Възможно е обаче, част от договорите, които то е сключило преди приемането на решението за прекратяването му, да е необходимо да се изпълнят след започване на производството по ликвидация. Във връзка с осъществяването на подобни сделки, поети преди това клиентски поръчки, твърде вероятно е да се реализират значителни обороти, които да надхвърлят сумата от 50 000 лв. , което, съгласно чл. 96, ал. 1-5 от ЗДДС означава задължителна повторна регистрация по смисъла на закона. Трябва да отбележим, че подобни казуси не са само хипотетични и теоретични, но и се случват реално в правния мир. Тези случаи пораждаят много въпроси, на които за съжаление законодателството не дава конкретен отговор. По някои от тях НАП е изразила своите официални становища в изходящи писма, но последните не са нормативни актове и нямат задължителен за изпълнение характер за останалите правни субекти.

Но нека да проследим процедурите, които ликвидаторът следва да извърши в изпълнение на тези си данъчни задължения.

Както споменахме по-горе, в 14 дневен срок от вписването на решението за прекратяване на дружеството в търговския регистър, ликвидаторът е длъжен да подаде заявление за дерегистрация съгласно разпоредбата на чл. 107, т. 4, б. „а“. Формулярът е посочен в Приложение №8 на Правилника за прилагане на ЗДДС. Заявлението следва да се представи в съответната териториална дирекция на НАП, където е била направена регистрацията. Към него ликвидаторът трябва да приложи следните документи:

1. копие на удостоверение от Агенцията по вписванията или друг документ, издаден от съд или друг компетентен орган, удостоверяващ възникването на обстоятелствата за прекратяване на регистрацията;
2. справка за обложения по месеци оборот, за последните 12 месеца преди текущия;
3. справка за общата сума на облагаемите вътреобщностни (по смисъла на чл. 7 от ЗДДС) придобивания за предходната и текущата година, с изключение на придобиването на нови превозни средства и на акцизни стоки. Това се отнася и за сделките, сключени при условия на дистанционни продажби с място на изпълнение на територията на страната;
4. акта и удостоверенията (ако са повече от едно) за регистрация по реда на ЗДДС

В 7 дневен срок от датата на подаване на заявлението, съответния орган по приходите следва да извърши проверка на документите, конкретното основание за исканата дерегистрация и обстоятелствата свързани с това. Ако проверката потвърди декларираните факти, се издава данъчен акт, с който правния субект се дерегистрира. Законът приема за дата на дерегистрацията момента на възникване на правното основание за нея, а не датата, на която е издаден акта за дерегистрация. В случая това ще е датата, когато е вписано в Търговския регистър прекратяването на стопанската дейност на търговското дружество.

Действията по задължителната дерегистрация трябва да се предприемат от задълженото за това лице в указанияте от закона срокове. Инициативата трябва да произтича от него и то няма право на избор в това отношение. Ако в дадения случай ликвидаторът не изпълни задължението си по чл. 109, ал. 1 от ЗДДС, процедурата следва да се осъществи служебно от компетентните органи на НАП по силата на правомощията им, посочени в чл. 110, ал1, т. 2 от закона. Когато приходната администрация действа *ex officio*, актът за дерегистрация не се връчва на лицето. За неизпълнението на това задължение ликвидаторът носи административно-наказателна отговорност по чл. 178 от ЗДДС.

След издаването на акта за дерегистрация се пристъпва към данъчно третиране на наличните активи на дружеството към този момент. Законът приема, че когато се прекратява регистрацията по ЗДДС, съответния правен субект извършва доставка на всички свои стоки и услуги, с които разполага и които са ползвали данъчен кредит. Съгласно чл. 111, ал. 1 това са:

1. активи по смисъла на Глава трета от Закона за счетоводството;
2. активи по смисъла на Глава десета от Закона за корпоративното подоходно облагане, различни от тези по т. 1.

За тази цел, освен необходимите за дерегистрацията документи, ликвидаторът следва да представи още справка-декларация по ЗДДС за последния данъчен период, както и протокол-опис за начисляване на данък по чл. 111 от закона по образец, който представлява приложение № 9 от Правилника за прилагане на ЗДДС. Протокол-описът се включва в дневника на продажбите за последния данъчен период, както и в резултата на последния данъчен период, деклариран със справката-декларация.

Съгласно чл. 27, ал. 3, т. 2, данъчната основа за изчисляване на дължимия данък върху добавената стойност на наличните активи на дружеството в ликвидация ще бъде тяхната пазарна стойност. Последната в случая се определя според правилата, регламентирани в §. 1, т. 16 на Допълнителните разпоредби на ЗДДС, която препраща към §. 1, т. 8 и т. 10 на Допълнителните разпоредби на ДОПК. Така начисления данък се включва във финансовия резултат на дружеството за последния данъчен период. Възможно е в този момент търговецът да се намира в период на прихващане, приспадане или възстановяване на данък по реда, определен в чл. 92 от ЗДДС. В такъв случай законът приема, че към датата на дерегистрацията са изтекли двата едномесечни периода, посочени в цитирания текст и по тази причина в справката-декларация се вписва остатъкът от данъка за възстановяване, след извършеното до момента приспадане.

Както вече споменахме, при прекратяването на търговските дружества дерегистрацията им по ЗДДС е задължителна. Законът не предвижда случаи, когато тя може да бъде отложена. Това означава, че при осребряване на имуществото на дружеството не би следвало да се начислява данък върху добавената стойност. Практически обаче, този процес повдига редица въпроси:

1. Как следва да се процедира при продажба на дълготрайни материални и нематериални активи, използвани в дейността на лицето на стойност над 50 000 лв. , при условие, че над този праг следва задължителна регистрация по ЗДДС?

2. Как ще се извърши продажбата на стоки по сключен договор, при условие, че тепърва следва да бъдат произведени на стойност над 50 000 лв. ? А ако тези доставки са повече от една?
3. Как ще се извърши продажба на стоки по доставка при условие, че част от тях са произведени, а другите трябва да бъдат произведени след дерегистрацията, а стойността надхвърля 50 000 лв. ?

Това са реално възникнали и възникващи проблеми, които следва да бъдат решени. Част от тези въпроси са поставяни пред органите на НАП. В тази връзка агенцията е пуснала няколко изходящи писма (напр. № 24-00-23 от 04. 04. 2007 г. , № 24-15-23 от 10. 08. 2007, № 24-31-134 ОТ 20. 03. 2009 и др.), в които дава тълкувание на определени норми от ЗДДС в опит за уеднаквяване на практиката при решаване на подобни казуси.

Според НАП продажбата на дълготрайни материални и нематериални активи, обложени с данък по реда на чл. 111 от ЗДДС, представлява осребряване на имущество на търговски дружества в ликвидация и това не е икономическа дейност по смисъла на чл. 3, ал. 2 от закона. Следователно прехвърлянето на собствеността не формира облагаем оборот.

Според нас, тълкуванието, което НАП дава на поставения казус, е правилно. Цитирания текст от закона дава легално определение на понятието „икономическа дейност“, използвано за целите на облагането с данък върху добавената стойност. В случая нямаме на лице осъществена стопанска дейност, която да се извършва по занятие, с цел да се получават редовни доходи от нея. Напротив, целта е точно обратна – да се преустановят окончателно търговските операции на дружеството. Освен това, юридическото лице е вече дерегистрирано по смисъла на закона, което означава, че няма право да начислява данък върху добавената стойност.

Същото се отнася и до останалите активи на дружеството. Те също са били вече обложени с данък и сделките с тях се третират като освободени доставки.

По този начин се стоят нещата и при разпределяне остатъка от имуществото на правния субект между съдружниците след ликвидацията му. Без значение е дали собственикът на дяла е физическо или юридическо лице, дали е местно или чуждестранно лице, дали е регистрирано или не по ЗДДС. Разпределение на имуществото може да има само след данъчното му облагане с данък върху добавената стойност. Дори това да са дълготрайни материални и активи на стойност над 50 000 лв. Без значение е те дали ще бъдат прехвърляни, заприходявани или с тях ще се извършват вътребщиности доставки. Сделките се считат за еднократни и освободени и не подлежат на облагане с по реда на ЗДДС. Което означава и че преобретателите на тези активи не могат да се възползват от данъчен кредит за тях.

Интерес представляват случаите, когато търговските дружества в ликвидация извършват сделки. Вярно е, че през този период Търговският закон силно ограничава тяхната търговска правосубектност. Според чл. 268, ал. 1, изр. 2 от с. 3. те могат да сключват нови сделки само ако това се налага от ликвидацията. В същото време ТЗ задължава ликвидаторите да довършат всички сключени от преди прекратяването сделки, текущи и не започнати още, с цел осребряване на имуществото на дружеството. Такива могат да бъдат:

1. изпълнение на договорни задължения, поети преди прекратяването на дружеството;
2. производство на стоки по клиентски поръчки, което още не е започнало или и в процес на осъществяване;
3. наличие на готова произведена продукция, за която няма още сключени договори за реализация;
4. отдадени под наем или на лизинг активи, за които договорите още не са изтекли;
5. договори за периодични доставки, на които срокът още не е изтекъл;

6. сключени договори по държавни поръчки, които продължават да са в процес на изпълнение;
7. договори с отложено изпълнение или плащане, което още не е започнало;
8. други предприети търговски сделки, които не са още довършени.

Цялата тази търговска дейност следва да бъде осъществена както, за да изпълни дружеството поетите задължения, така и за да превърне имуществото си в пари. Тази сделки обаче се извършват по занятие срещу възнаграждение. Което означава, че те представляват независима икономическа дейност по смисъла на чл. 3, ал. 1 и 2 от ЗДДС. Възможно е всички тези доставки да надхвърлят сумата от 50 000 лв. Възниква въпросът трябва ли нещо да се предприеме при условие, че оборотът на дружеството надхвърли прага за регистрация по ЗДДС и за правният субект са налице условията, посочени в чл. 96, ал. 1 от с. 3.

Според тълкуванието, дадено в писмо № 24-00-23 от 04. 04. 2007 г. на НАП, 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 50000 лв. или повече за период не по-дълъг от последните 12 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.

Според нас становището на НАП по дадения проблем е правилно и основателно. Нещо повече, по наше мнение то стеснява кръга на сделките, които формират оборота на дружеството. Няма причина, по която да изключим от този кръг доставките на готова произведена продукция, за която няма още сключени договори за реализация, макар и като актив да е била обложена с данък при deregистрацията. Правилата, посочени в чл. 96 от ЗДДС са категорични в това отношение - в облагаемия оборот не се включват само доставките на финансови услуги по чл. 46, застрахователни услуги по чл. 47, когато не са свързани с основната дейност на лицето, както и доставките на дълготрайни материални или нематериални активи, използвани в дейността на лицето. Следователно до 14-то число на месеца, следващ месеца, когато е достигнат размера на облагаемия оборот, за ликвидатора следва да подаде заявление за нова регистрация на дружеството по реда на ЗДДС. Или казано с други думи спрямо правния субект в ликвидация се прилагат същите правила, предвидени в данъчното законодателство, които се прилагат и спрямо останалите данъчно-задължени лица. Единствено тези дружества не попадат в хипотезите на чл. 76 и чл. 77 от ЗДДС. Изключението се състои в това, че те нямат право да приспадат начисления им данък върху наличните им активи към момента на deregистрацията им. При разпоредването с тях дори и след повторната регистрация се извършват свободни доставки.

Независимо от факта, че търговското дружество в ликвидация се е регистрирало отново, в следствие на извършваните от него доставки, то подлежи на повторна deregистрация. Според становището на НАП, това трябва да бъде извършено при приключването на независимата икономическа дейност, тъй като дружеството е прекратило извършването на стопански операции и доколкото вече е налице правно основание за прекратяване на регистрацията по чл. 107, ал. 4, б. "а" от ЗДДС. Във всички случаи това е необходимо да се осъществи преди разпределение на ликвидационните дялове, ако има такива, съответно преди заличаване на дружеството.

Становището на НАП не дава отговор на въпроса кога точно трябва да се подаде заявлението за deregистрация. Определението на момента за това е твърде неясно. Законът е пределно конкретен - 14-дневен срок от настъпване на

съответното обстоятелство по чл. 107. Въпросът е кога настъпва в този случай посоченото обстоятелство.

Според нас, срокът започва да тече от деня, следващ деня на последното данъчно събитие, по смисъла на чл. 25 от ЗДДС, във връзка с осребряване на имуществото на дружеството. Т. е. това е моментът, когато се реализира последната облагаема доставка. По наше мнение, становището, че срокът започва да тече от приключването на последния данъчен период е неправилно, тъй като чл. 107, ал. 4, б. "а" от ЗДДС изисква незабавна deregистрация след прекратяване на активната търговска дейност на дружеството.

Ликвидацията на търговските дружества може да отнеме продължителен период от време. Възможно е да възникне ситуация, във връзка с разглежданата по-горе хипотеза, при която от последната облагаема доставка до извършването на следващата минават повече от 12 календарни месеца. Може ли в този случай да се приложи разпоредбата на чл. 108, ал. 1, т. 1? Според нас, категорично да. Изтичането на 12 месечен период, без да се направят облагаеми доставки, или без оборота да превиши 50 000 лв. , са абсолютно основание да се поиска от ликвидатора deregистрация по избор. За търговското дружество в ликвидация, след подновената му регистрация по силата на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС, важат всички права и задължения, посочени в закона, които касаят и останалите данъчно-задължени лица. Така, че няма никаква законова пречка, ликвидаторът да се възползва от тази възможност.

Данъчните процедури, разгледани в настоящата статия са само част от процеса, свързан с данъчното третиране на прекратените търговски дружества. Проблемът е значително по-широк и се нуждае от допълнително изследване.

ЛИТЕРАТУРА

- [1] Стефанов Георги, „Търговско право“, „Абагар“, В. Търново, 2005 г.
[2] Герджиков Огнян, „Коментар на Търговския закон, Книга Втора“, София, 2000 г.

За контакти:

ст. ас. Ивайло Тодоров, катедра "Публично-правни науки", Юридически факултет, Русенски университет "Ангел Кънчев", тел. : 082 888 760, E-mail: attorney@qbg.bg.

Докладът е рецензиран.