

ОТНОСНО: Данъчно облагане и осигуряване на физическо лице – земеделски производител, регистриран като едноличен търговец.

УВАЖАЕМА ГОСПОЖО С

В отговор на отправено от Вас писмено запитване, постъпило в ЦУ на НАП с вх. № М-26-Х-90/27.08.2015 г., препратено до дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ – Пловдив и постъпило с вх. № 07-00-198/03.09.2015 г., Ви уведомяваме за следното:

Съгласно описаното в писмото Ви, излагате следната фактическа обстановка:

Физическо лице, регистрирано и упражняващо дейност като земеделски производител е регистрирано и като едноличен търговец. Едноличният търговец упражнява дейност търговия на дребно, облагана с окончателен патентен данък. През 2015 г. лицето започва дейност по ЕГН като регистриран земеделски производител. Лицето ще се осигурява през ЕТ, като е уведомило компетентната ТД на НАП за започването на дейност като регистриран земеделски производител. Отглежданите декари са собствени и наети лозя и люцерна - общо 10,2 дка и ЕТ няма да участва в пласмента на реализираната продукция.

Във връзка с горното, задавате следните въпроси:

1. Възможно ли е запазване разграничаването на двете дейности, като за ЕТ се запази досегашният ред на облагане с окончателен патентен данък и счетоводна

отчетност, а за доходите в качеството си на ЗП – облагане по чл. 29, ал. 1, т. 1 от ЗДДФЛ /имайки предвид, че и двете дейности формират облагаем оборот за регистрация по ЗДДС/?

2. В този случай как следва да се документират доставките и реализираните продажби в качеството на земеделски производител?
3. Следва ли след като лицето упражнява дейност като ЕТ и подлежи на изравняване на осигурителен доход, да изравнява доход и за дейността си като земеделски производител по ЕГН, като се има предвид, че това не е единствена негова дейност?

При така изложената фактическа обстановка и съобразявайки относимата нормативна уредба, изразявам следното становище:

На първи въпрос:

Според търговското право „едноличен търговец“ е само определена от закона правоспособност на физическото лице. Чрез регистрацията не се създава нов правен субект, различен от физическото лице, действащо като търговец. В този аспект, предприятието на ЕТ не е отделен субект на правото и затова е необходимо да се разграничи качеството, чрез което физическото лице действа в търговския оборот: дали като физическо лице, дали като търговец. Критерий за такова разграничение може да бъде характерът на действията, които са извършени, тяхната икономическа и счетоводна обособеност и доколко тези действия отговарят на понятието „търговска сделка“ /чл. 286 от Търговския закон /ТЗ/.

Предвид горното, дефинирането на едно физическо лице като търговец не следва да се обвързва единствено с наличието или липсата на регистрация по ТЗ, а търговското качество на физическото лице следва да се разглежда с оглед характера на извършваните от него сделки и услуги.

На основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от Закона за националната агенция за приходите /ЗНАП/ изпълнителният директор на НАП е изразил становище по приложение на чл. 29 от ЗДДФЛ в Писмо изх. № 24-00-7/11.04.2008 г., публикувано на интернет страницата на НАП www.nap.bg. В цитираното писмо са разгледани примерни хипотези и съответното данъчно третиране при наличие на регистрация като ЕТ и извършване на дейност от физическото лице в качество, различно от търговското.

По аргумент на чл. 2, т. 1 от ТЗ физическото лице, извършващо земеделска дейност, не е търговец, тъй като физическите лица, занимаващи се със селскостопанска дейност не се смятат за търговци. Когато физическо лице извършва стопанска дейност като регистриран земеделски производител и не е упражнило правото си на избор по реда на чл. 29а, ал. 4 от ЗДДФЛ, тогава същото не се приравнява на ЕТ и не прилага Закона за счетоводството /аргумент за това е разпоредбата на чл. 29а, ал. 5 от ЗДДФЛ/.

Следва да имате предвид, че съгласно разпоредбата на чл. 96, ал. 1 от ЗДДС всяко данъчно задължено лице с облагаем оборот 50000 лв. или повече за период не по-дълъг от последните 12 последователни месеца преди текущия месец е длъжно в 14-дневен срок от изтичането на данъчния период, през който е достигнало този оборот, да подаде заявление за регистрация по този закон. Предвид ал. 5 от същата разпоредба, задължението за регистрация възниква независимо от срока, за който е постигнат облагаемият оборот, но не и за период, по-дълъг от определения в ал. 1.

В ал. 2 от същата разпоредба е регламентирано, че облагаемият оборот е сумата от данъчните основи на извършените от лицето:

1. облагаеми доставки, включително облагаемите с нулева ставка;
2. доставки на финансови услуги по чл. 46;
3. доставки на застрахователни услуги по чл. 47.

По смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗДДС данъчно задължено лице е всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, без значение от целите и резултатите от нея. Дефиниция на понятието „независима икономическа дейност“ е дадено в ал. 2 на чл. 3 от

закона – „Независима икономическа дейност 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 на частен съдебен изпълнител и нотариус. Независима икономическа дейност е и всяка дейност, осъществявана редовно или по занятие срещу възнаграждение, включително експлоатацията на материално и нематериално имущество с цел получаване на редовен доход от него”.

Съгласно чл. 39, ал. 1 от ЗДДФЛ, когато в рамките на текущата данъчна година отпаднат основанията за облагане с патентен данък по реда на Закона за местните данъци и такси, доходите на физическите лица, включително едноличните търговци, за текущата данъчна година се облагат по общия ред на закона. В този случай приспадане на дължимите или внесените за цялата година вноски за патентен данък е допустимо, по реда на чл. 40 от ЗДДФЛ.

В посочения от Вас случай, когато физическо лице – едноличен търговец извършва през течение на годината чрез търговското си предприятие дейност „търговия на дребно“ и същевременно придобива доходи като регистриран земеделски производител, физическото лице следва да отчита доходите от стопанската си дейност като едноличен търговец по реда на глава пета, раздел II от ЗДДФЛ, а данъчната основа за доходите, придобити като земеделски производител, ще се определи по реда на чл. 29 от закона и се декларират в Приложение № 3 към годишната данъчна декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ.

Предприятието на ЕТ следва да води счетоводство по правилата на Закона за счетоводството и приложимите счетоводни стандарти. Доходите от стопанска дейност като ЕТ се декларират в Приложение № 2 от годишната данъчна декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ за съответната година.

Следва да имате предвид, че данните в годишната данъчна декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ подлежат на контрол от органите по приходите чрез ревизии и проверки по реда на чл. 110 от ДОПК.

На втори въпрос:

Във връзка с документирането на доставки, извършвани от физическо лице, което е вписано в търговския регистър като едноличен търговец и което е получило идентификационен номер за целите на ДДС, независимо от това в какво качество физическото лице извършва доставките, представляващи независима икономическа дейност - като търговец, земеделски производител, лице упражняващо свободна професия или само като физическо лице, то е длъжно да издава фактура по чл. 113 от ЗДДС (освен в изрично предвидените в закона случаи, когато издаването на фактурата не е задължително), и на основание чл. 114, ал. 1, т. 5 от същия да посочва във фактурата единствено идентификационния номер по чл. 94, ал. 2 от ЗДДС, имащ за основа идентификационния код, получен във връзка с регистрацията си като едноличен търговец.

На трети въпрос:

По прилагане на осигурителното законодателство:

На основание чл. 4, ал. 3, т. 1, 2 и 4 от Кодекса за социално осигуряване (КСО) задължително осигурени за инвалидност поради общо заболяване за старост и за смърт са:

1. лицата, регистрирани като упражняващи свободна професия и/или занаятчийска дейност;
2. **лицата, упражняващи трудова дейност като еднолични търговци, собственици или съдружници в търговски дружества и физическите лица - членове на неперсонифицирани дружества;**
3. (изм. - ДВ, бр. 12 от 2015 г.) **регистрираните земеделски стопани и тютюнопроизводители;**

Лицата по чл. 4, ал. 3, т. 1, 2 и 4 от КСО са самоосигуряващи се лица по смисъла на чл. 5, ал. 2 от КСО и се осигуряват по ред, определен с Наредбата за обществено осигуряване на самоосигуряващите се лица, българските граждани на работа в чужбина и морските лица (НООСЛБГРЧМЛ).

Задължението за осигуряване за лицата по чл. 4, ал. 3, т. 1 - 4 от КСО - **еднолични търговци**, съдружници в търговски дружества, собственици на ЕООД, физически лица - членове на неперсонифицирани дружества, **регистрирани земеделски стопани** и тютюнопроизводители, лица, упражняващи по регистрацията свободна професия или занаятчийска дейност, възниква от деня на започване или възобновяване на трудовата дейност и продължава до нейното прекъсване или прекратяване. При започване, прекъсване, възобновяване или прекратяване на всяка трудова дейност, за която е регистрирано самоосигуряващото се лице, се подава декларация по утвърден образец от изпълнителния директор на Националната агенция за приходите (НАП) до компетентната териториална дирекция на НАП, подписана от самоосигуряващото се лице, в 7-дневен срок от настъпване на обстоятелството (чл. 1, ал. 1 и 2 от НООСЛБГРЧМЛ).

Осигурителните вноски за самоосигуряващите се лица са за тяхна сметка и се дължат авансово: върху месечен осигурителен доход между минималния и максималния месечен размер на дохода, определен със Закона за бюджета на държавното обществено осигуряване за съответната година (чл. 6, ал. 7 от КСО).

Съгласно Закона за бюджета на държавното обществено осигуряване за 2015 г. минималния месечен размер на осигурителния доход за едноличните търговци се определя съобразно облагаемия им доход за 2013 г. от упражняване на съответната трудова дейност като самоосигуряващи се лица. Минималният осигурителен доход за регистрираните земеделски стопани е в размер на 300 лв. и не зависи от облагаемия доход, който са получили като самоосигуряващи се лица. Максималният месечен размер на осигурителния доход (за всички осигурени лица) е 2600 лв.

Лицата, регистрирани като земеделски стопани, когато едновременно с тази дейност упражняват и дейност по чл. 4, ал. 3, т. 1 и 2 от КСО (т.е. като лица, регистрирани като упражняващи свободна професия и/или занаятчийска дейност и като лица, упражняващи трудова дейност като еднолични търговци, собственици или съдружници в търговски дружества, и физически лица – членове на неперсонифицирани дружества), се осигуряват върху минималния осигурителен доход, определен за тези лица (чл. 2, ал. 3 от НООСЛБГРЧМЛ, посл. изм. - ДВ, бр. 18 от 2015 г., в сила от 17.02.2015 г.).

Окончателният размер на месечния осигурителен доход за лицата по чл. 4, ал. 3, т. 1, 2 и 4 от КСО (в т.ч. еднолични търговци и регистрирани земеделски стопани), се определя по реда на чл. 6, ал. 8 от КСО - за периода, през който е упражнявана трудова дейност през предходната година въз основа на данните, декларирани в справка към годишната данъчна декларация по Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ), и не може да бъде по-малък от минималния месечен осигурителен доход и по-голям от максималния месечен осигурителен доход. Регистрираните земеделски стопани и тютюнопроизводители, **произвеждащи непреработена растителна и/или животинска продукция, не определят окончателен размер на осигурителния доход за тази дейност** (чл. 6, ал. 9 от КСО). При определяне на годишния осигурителен доход не се включват сумите, получени под формата на държавни помощи, субсидии и друго подпомагане от Европейския фонд за гарантиране на земеделието, Европейския земеделски фонд за развитие на селските райони и от държавния бюджет (чл. 3, ал. 3, т. 1 и т. 3 от Наредбата за елементите на възнаграждението и за доходите, върху които се правят осигурителни вноски).

ДИРЕКТОР НА ДИРЕКЦИЯ ОДОП – ПЛОВДИВ:

/Г. АРНАУДОВ/