



МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ  
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ

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

Изх. № 24-00-7  
М. 04. 2008

ДО  
ДИРЕКЦИЯ „ОБЖАЛВАНЕ И УПРАВЛЕНИЕ  
НА ИЗПЪЛНЕНИЕТО“  
ГР. ....

**ОТНОСНО: Прилагането на чл. 29 от Закона за данъците върху доходите на физическите лица**

Във връзка с постъпили многобройни запитвания в Централно управление на Националната агенция за приходите, с оглед унифициране на практиката по прилагане на Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ), на основание чл. 10, ал. 1, т. 10 от Закона за Националната агенция за приходите, изразявам следното становище:

На основание чл. 16, ал. 1 от ЗДДФЛ, облагаемият доход и данъчната основа се определят за всеки източник на доход поотделно съгласно разпоредбите на същия закон. Следователно, законодателят е предвидил правната възможност едно и също физическо лице да получава доходи от различни източници, за които е определил различни правила за формиране на облагаемия доход.

Съгласно чл. 29, ал. 1 от ЗДДФЛ, **облагаемият доход от стопанска дейност на физическите лица, които не са търговци по смисъла на Търговския закон (ТЗ)**, се определя, като придобитият доход се намалява с нормативно определени разходи за дейността. Законодателят е фиксирал различен размер на разходите, изхождайки от спецификите на съответната дейност: за доходите от упражняване на занаят, които не се облагат с патентен данък, се ползват 40 на сто разходи за дейността, а за доходите от упражняване на свободна професия или от възнаграждения по извънтрудови правоотношения – 25 на сто. Във връзка с прилагане на разпоредбата, понятията „упражняване на занаят“, „упражняване на свободна професия“ и „извънтрудови правоотношения“ са дефинирани в § 1, т. 28, 29 и 30 от допълнителните разпоредби на ЗДДФЛ.

Упоменатите дефиниции имат за цел да пояснят, а не да ограничат приложното поле на чл. 29 от ЗДДФЛ. В този смисъл, визираното в тях условие. лицето да не е регистрирано като едноличен търговец, има отношение към съответния занаят, свободна професия или дейност по извънтрудово правоотношение.

Според търговското право, „едноличен търговец“ е само определена от закона правоспособност на физическото лице, която се добива с факта на регистрация в търговския регистър. Чрез регистрацията не се създава нов правен субект, различен от физическото лице, действащо като търговец. В този аспект, предприятието на

едноличния търговец 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. Такова разграничение е възможно само от гледна точка на друг критерий – в зависимост от характера на действията, които са извършени, тяхната икономическа и счетоводна обособеност и доколко тези действия са покрили понятието за търговска сделка (чл. 286 от ТЗ).

Предвид горното, дефинирането на едно физическо лице като търговец не следва да се обвързва единствено с наличието или липсата на регистрация по реда на ТЗ. Ако физическото лице осъществява търговски сделки, не е от значение дали то е манифестирано или не участието си в тях като едноличен търговец: сделките го определят като такъв, а не то определя сделките като търговски. Обективният критерий тук са извършените действия, а не – кой ги извършва. Тази теза се съдържа и в данъчния закон: на основание чл. 26, ал. 6 от ЗДДФЛ, ако физическото лице е търговец по смисъла на ТЗ, но не е регистрирано като едноличен търговец, доходите от стопанската му дейност се облагат по реда на глава пета, раздел II от закона, т.е. смятат се за доходи от стопанска дейност като едноличен търговец. По аргумент на противното, ако едно физическо лице е регистрирано като търговец, това лице не следва във всички случаи да се третира като търговец по смисъла на ТЗ. **Търговското качество на физическото лице следва да се разглежда с оглед характера на извършваните от него сделки и услуги.**

Извършването на една дейност в качество, различно от едноличен търговец, в някои случаи се обуславя от наличието на такова изискване по силата на други нормативни актове. Като пример могат да се посочат случаите, когато физическо лице, регистрирано като едноличен търговец е и специалист, утвърден за вещо лице (Закон за съдебната власт); член на избирателна комисия (Закон за местните избори); лицензиран оценител (Наредба за анализите на правното състояние и приватизационните оценки и за условията и реда за лицензиране на оценители) и пр. В такива случаи, не е налице основание придобитият доход от друга стопанска дейност да се смята и съответно да се облага като доход от стопанска дейност като едноличен търговец. От друга страна, в някои закони е регламентиран специален ред за регистрация и извършване на определени професионални дейности. Например, съгласно Закона за лечебните заведения (ЗЛЗ) лечебни заведения могат да бъдат и физически лица – еднолични търговци. Със същия закон е въведена забрана за извършване на търговски сделки, освен за нуждите на осъществяването от тях медицински дейности и за обслужване на пациентите (чл. 3 от ЗЛЗ). Следователно, едноличните търговци – лечебни заведения по силата на закон, не могат да извършват чрез предприятието си други търговски сделки.

За по-голяма яснота, ще бъдат разгледани няколко примерни хипотези и съответното данъчно третиране при наличие на регистрация като едноличен търговец и извършване на дейност от физическото лице, в качество различно от търговското:

*1. Физическо лице - регистрирано като едноличен търговец, през течение на годината не извършва дейност чрез търговското си предприятие. През същата година лицето работи по трудов договор и е придобило доходи от извънтрудови правоотношения. Във връзка с данъчното третиране на доходите от извънтрудови правоотношения следва да се прецени характерът на извършваните услуги и доколко същите могат да се квалифицират като търговски сделки по смисъла на чл. 286 от ТЗ.*

Ако услугите имат случаен, несистематичен характер, т.е. ако не се осъществяват по занятие, доходите - възнагражденията за тези услуги, следва да се облагат по реда на чл. 29 от ЗДДФЛ. Аналогично, ако физическото лице е придобило доходи от упражняване на занаят или професионална дейност, допустимо е същите да се облагат по реда на чл. 29 от ЗДДФЛ, доколкото дейността не може да се определи като дейност на предприятие, което по предмет и обем изисква неговите дела да се водят по търговски начин.

*2. Физическо лице - регистрирано като едноличен търговец и като такъв извършва през течение на годината търговски сделки. В тази хипотеза, ако лицето придобива и доходи от упражняване на занаят, професионална дейност или от извършване на услуги по извънтрудови правоотношения, необходимо е да се конкретизира доколко тези доходи икономически и счетоводно могат да се разграничат от дейността на търговското предприятие.*

*2.1. Физическо лице – едноличен търговец, извършва през течение на годината чрез търговското си предприятие дейност „търговия на дребно” и придобива доходи като застрахователен агент. В този случай, данъчната основа за доходите от дейността на физическото лице като застрахователен агент може да се определи по реда на чл. 29 от ЗДДФЛ.*

*2.2. Физическо лице – едноличен търговец, извършва през течение на годината чрез търговското си предприятие дейност по предоставяне на счетоводни услуги и успоредно с това предоставя същите услуги по т. нар. граждански договори като физическо лице. В този случай, лицето следва да отчита доходите от стопанската си дейност изцяло по реда на глава пета, раздел II от ЗДДФЛ.*

*2.3. Физическо лице – едноличен търговец, извършва през течение на годината чрез търговското си предприятие дейност по предоставяне на счетоводни услуги и успоредно с това е придобило доход за извършени счетоводни експертизи, в качеството му на вещо лице по Закона за съдебната власт. В този случай, данъчната основа за придобитите от лицето доходи в качеството му на вещо лице ще се определи по реда на чл. 29 от ЗДДФЛ.*

*3. Физическо лице упражнява свободна професия или занаят, но през течение на годината се регистрира като едноличен търговец и като такъв продължава да извършва същата дейност. В тази хипотеза, след регистрацията си като търговец физическото лице следва да отчита доходите от стопанската си дейност по реда на глава пета, раздел II от ЗДДФЛ. Данъчната основа за доходите, придобити от упражняване на свободна професия или занаят до датата на регистрацията в търговския регистър, ще се определи по реда на чл. 29 от закона.*

С оглед посоченото по-горе, най-общо като критерии за преценка дали регистрирано като едноличен търговец физическо лице следва да образува данъчна основа по реда на глава пета, раздел II от ЗДДФЛ за доходи от сделки, които е предприело без да обявява извършването им в търговско качество, биха могли да се посочат:

1. Едноличният търговец е действашо предприятие, т.е. през данъчната година лицето извършва сделки като доставчик или получател в качеството си на едноличен търговец.

2. Извършваните съгласно т. 1 търговски сделки съвпадат по предмет или обслужват извършвани сделки от друга стопанска дейност.

Във връзка с декларирането на доходите, придобити през данъчната година, обръщам внимание на това, че е допустимо едно физическо лице да декларира доходи в различните приложения на годишната данъчна декларация по чл. 50 от ЗДДФЛ, вкл. едновременно в Приложение 2 и в Приложение 3. Изясняването на конкретните факти и обстоятелства, имащи отношение към данъчното му облагане, следва да се извършва в хода на данъчните проверки и ревизии по реда на Данъчно осигурителния процесуален кодекс, а не в процеса по приемане на годишните данъчни декларации.

ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА  
НАЦИОНАЛНАТА АГЕНЦИЯ ЗА  
ПРИХОДИТЕ:

  
/МАРИЯ МУРГИНА/