

# Поглед към обхвата на отговорността по чл. 19, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК и отговорността по чл. 177 от ЗДДС

---

A look at the scope of the liability under Art. 19, para 1 and para 2 of TPSC and the liability under Art. 177 of the VAT Act

**Нина Чилова<sup>1</sup>**

## **SUMMARY**

The scope of liability of the third indebted person as under the Art. 19, Para 1 and 2 of the Tax-Insurance Procedural Code covers not only the capital but also the interests rates for the debt of the main financial debtor. Though the liability-margins as under the Art. 177 of the Value Added Tax Act reflect only the due and unpaid tax but not the interest for overdue payment.

## **KEY WORDS**

Joint and Several liability; Third Liable Person; Financial Debtor

Основната задача на настоящата статия е да очертае пределите на отговорността по чл. 19, ал. 1 и ал. 2 от

---

<sup>1</sup> Доц. д-р Нина Чилова е редовен преподавател по данъчно и финансово право в катедра „Публичноправни науки“ към УНСС, n.chilova@unwe.bg (Assoc. Prof. Dr. Nina Chilova is a full lecturer in Tax and Financial Law at the Department of Public Law at UNWE, n.chilova@unwe.bg).

ДОПК и по чл. 177 от ЗДДС. Става дума за обхвата на отговорността на третото задължено лице по смисъла на чл. 19, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК, както и на третото задължено лице по смисъла на чл. 177 от ЗДДС.

Практиката на ВАС е противоречива по тези два въпроса. По отношение на първия вид отговорност становищата на върховните съдии условно могат да се обособят в две групи. Според едното становище отговорността на третото задължено лице по чл. 19, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК включват само главницата без лихвите. Задължението за лихви е въвн от обхвата на отговорността на лицата по чл. 19 от ДОПК. Отговорността по чл. 19, ал. 1 е частен случай на отговорност за чужди задължения, поради което разпоредбата следва да се тълкува стриктно. В нея е предвидена отговорност за несъбрани задължения за данъци или задължителни осигурителни вноски до размера на несъбраните задължения, но не и лихвите върху тях. В този смисъл са съдебните актове на тричленни състави на данъчни отделения на ВАС – Решение № 15873 от 12/12.2012 г., Решение № 13623 от 13.12.2016 г., Решение № 9027 от 11.07.2017, Решение № 13882 от 16.11.2017 г. и т.н.

Според другото становище отговорността на третото задължено лице по чл. 19, ал. 1 и 2 включва установеното задължение за лихви на главния длъжник. Изводът, че отговорността на третото задължено лице по чл. 19 от ДОПК не включва установеното задължение за лихви на главния длъжник, противоречи на разпоредбите на чл. 14, т. 3 и чл. 16, ал. 1 и 3 от ДОПК. В този смисъл са съдебните актове на тричленни състави на данъчни отделения на ВАС – Решение № 2910 от 07/03.2018 г., Решение № 7163 от 30.05.2018 г., Решение № 8 546 от 25.06.2018 г. и пр.

Ключово значение за изясняване на обхвата на отговорното трето задължено лице по чл. 19, ал. 1 и 2 от ДОПК има именно тази норма. Законодателят е предвидил, че който в качеството си на управител, член на орган на управление, прокурор, търговски представител, търговски пълномощник на задължено юридическо лице по чл. 14, т. 1 и 2 укрие факти и обстоятелства, които по закон е бил длъжен да обяви пред органа по приходите или публичния изпълнител и вследствие от това не могат да бъдат съб-

рани задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски, отговаря за непогасеното задължение.

В ал. 2 се посочва, че управителят, членът на органа на управление, прокуристът, търговският представител, търговският пълномощник на задължено юридическо лице по чл. 14, т. 1 и 2 носят отговорност за непогасените задължения на задължено юридическо лице по чл. 14, т. 1 и 2, когато недобросъвестно извършат едно от посочените по-долу действия, в резултат от което имуществото на задълженото лице е намаляло и по тази причина не са погасени задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски:

1) плащания в натура или в пари от имуществото на задълженото лице, представляващи скрито разпределение на печалбата или дивидент, или отчуждаване на имущество, включително предприятието, на задълженото лице безвъзмездно или по цени, значително по-ниски от пазарните;

2) действия, свързани с обременяване с тежести на имуществото на задълженото юридическо лице за обезпечаване на чужд дълг и то бъде осребрено в полза на третото лице.

В следващата алинея на същата разпоредба е посочено, че отговорност по ал. 2 на чл. 19 носят и мажоритарни съдружници или акционери, когато действията са извършени по тяхно решение, с изключение на негласувалите и гласувалите против. Отговорността за непогасените задължения по чл. 19 ал. 2 и 3 е до размера на извършените плащания, съответно до размера на намалението на имуществото – ал. 4.

От текста на разпоредбите, които визират горните хипотези, става ясно, че нарушителят (третото лице) отговаря солидарно с юридическото лице, което е финансов длъжник.

В нашата правна литература отговорността по чл. 19, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК е квалифицирана като „проникваща отговорност“ за определена категория лица, които са свързани с юридическо лице длъжник и чиито действия или бездействия водят като резултат до несъбиране, съответно непогасяване на финансови задължения за данъци

и/или задължителни осигурителни вноски на глъжника<sup>2</sup>. Валери Димитров е изразил виждането, че в тази хипотеза за целите на данъчното облагане законодателят е пренебрегнал принципа на ограничената отговорност на съдружниците, който е конститутивен белег и същностен за рег търговски гружества и съдружниците в тях (акционерно гружество, гружество с ограничена отговорност, командитно гружество, командитно гружество с акциу). Очевидна и логична е волята на законодателя за пренебрегването на отделната правосубектност на гружеството и ограничената отговорност на съдружниците. Правонарушенията, които са насочени към увреждане на интересите на фиска във връзка с данъчни и осигурителни вземания, лишават съдружниците и акционерите от привилегиата на ограничената отговорност. За целите на данъчното облагане законодателят е визирал, че съдружници, акционери, извършили нарушенията, предвидени в ДОПК, стават солидарно отговорни за финансовите задължения на гружеството.

На следващо място, за да се анализират пределите на отговорността по чл. 19, ал. 1 и 2 от ДОПК, важно значение има тълкуването и на Дял I, Глава IV на ДОПК, озаглавен „Задължени лица“ и по-конкретно да се съпоставят текстовете на чл. 14, чл. 16 във връзка с чл. 19 от ДОПК.

Ключово значение има отговорът на въпроса дали законодателят е вменил при определяне на съдържанието на отговорността на третото лице (по смисъла на чл. 19 от ДОПК) същото съдържание и предели на отговорността, каквато е посочена за трето лице по чл. 14, ал. 3 от ДОПК.

Както вече беше изяснено, третото лице по смисъла на чл. 19 от ДОПК (независимо дали в качеството си на управител, член на орган на управление, прокуриснт или търговски представител на **задължено юридическо лице по смисъла** на чл. 14, т. 1 и т. 2, в хипотеза на укриване на факти и обстоятелства, които по закон е бил длъжен да обяви пред органа по приходите или публичния изпълнител и вследствие от това не могат да бъдат събрани задъл-

<sup>2</sup> В. Димитров, *Финансово право*. София, Нова звезда, 2019, с. 118.

жения за ганъци и/или задължителни осигурителни вноски) **отговаря солидарно за непогасеното задължение.**

Тази разпоредба от ДОПК визира две групи задължени лица: тези които са задължени ганъчни субекти, като носители на задължение за ганъци или задължителни осигурителни вноски или са задължени по закон да удържат и внасят ганъци или задължителни осигурителни вноски. В т. 3 на същата разпоредба законодателят е вменил отговорност и на още една категория лица, които отговарят за задълженията на лицата от посочените две групи. В чл. 16 е посочено следното: „**задължено лице по чл. 14, т. 3** е лице, което в предвидените от закон случаи има задължение за внасяне на ганъка или задължителната осигурителна вноска на носител на задължението или на лице, задължено да удържа и внася ганъци или задължителни осигурителни вноски, които не са внесени в срок“. Систематичният анализ на тези разпоредби показва категорично припокриване на съдържанието на отговорността на третите лица, дефинирани в чл. 19 от ДОПК, и лицата по смисъла на чл. 16, ал. 1 от ДОПК, т.е. това са лицата по **чл. 14, т. 3** от ДОПК.

От изложеното може да се изведе следното заключение.

От една страна, безспорно е, че нормата на чл. 19 от ДОПК създава специален режим на отговорност за определени категории трети лица, а общият режим се съдържа в чл. 14 – 18 от ДОПК. От друга страна, обаче логично следва да се приеме, че ако в чл. 19 изрично законодателят не е предвидил редуциране на лихвата, следва да се прилага общата норма на чл. 16, ал. 3 от ДОПК. Анализът на разпоредбата на чл. 19 от ДОПК не съдържа изрично такова волеизявление. Законодателят е предвидил за лицата по ал. 2 и 3 изрично ограничаване на задължението до размера на извършените плащания, съответно до размера на намаляване на имуществото ал. 4. Липсва специална разпоредба, която да изключва лихвите от размера на задължението на третото лице.

Според мен тази липса не е случаен законодателен пропуск, а доказателство за ясно изразената воля на законодателя, че отговорността тук на третите лица обхваща

не само главницата, но и лихвите по дълга на основния финансов дължник.

Вторият основен въпрос, който настоящата статия цели да изясни, е свързан с обхвата на солидарната отговорност по смисъла на чл. 177 от ЗДДС. Следва да се изясни дали визираната отговорност включва в обхвата си, или не задълженията за лихви за забава върху дължимия и невнесен данък от друго лице. Практиката на ВАС също е разделена на две групи.

Според привържениците на първата група разпоредбата на чл. 177, ал. 1 от ЗДДС установява изключение от общия принцип, като въвежда солидарна отговорност и за друго лице, различно от гоставчика. Разпоредбата очертава границите на отговорността до „дължимия и невнесен данък“, без да посочва лихви за забава. Тъй като нормата урежда изключение от общото правило, то не подлежи и на разширително тълкуване. Също така се споделя, че разпоредбата на чл. 177 ЗДДС е специална към нормата на чл. 16, ал. 3 във връзка с чл. 14, т. 3 ДОПК и изключва нейното приложение. В този смисъл са: Решение № 3979 от 19.03.2019 г., Решение № 248 от 9.01.2015 г., Решение № 6337 от 13.05.2014 г. и пр.

Втората група мнения застъпват виждането, че отговорността по чл. 177 от ЗДДС включва не само главницата на невнесения данък, но и задълженията за лихви за забава. В този смисъл са и аргументите от Решение № 160 от 26.05.2016 г., Решение № 13413/2018 г., Решение № 3368/2014 г. и пр. Трябва да се посочи, че общото и в двете становища е изричното квалифициране на отговорността по чл. 177 от ЗДДС като особен вид солидарна отговорност.

Според мен на първо място, дискуссионен е въпросът дали това всъщност е солидарна отговорност, или отговорност за чужд данъчен дълг. В литературата редица автори поддържат становището<sup>3</sup>, че в данъчното и финансовото право съществуват усложнения в развитието на данъчните, респективно във финансовите правоотношения,

<sup>3</sup> М. Костов. *Финансови правни отношения*. София, БАН, 1979, с. 78; Димитров (2019), с. 118, Стоянов (2017), с. 202; Г. Минкова. *Данъчни задължения*. София, Сиела, 2017, с. 398; Г. Минкова, Н. Чилова. *Помогало по данъчно право*. 2-ро изд. София, Сиела, 2019, с. 37.

свързани със субектния състав: „всеки от субектите на правоотношението може да бъде заместен от друг или наред със субекта в правоотношението да встъпи и друг субект“. Доколко едната страна в данъчното правоотношение е държавата или общината като активен субект носител на властнически правомощия, тези усложнения са свързани с пасивния субект в това правоотношение. Разграничаваме основно три вида усложнения, свързани с субектите в данъчните правоотношения – отговорност за чужд данъчен дълг<sup>4</sup>, солидарност<sup>5</sup> и правоприемство<sup>6</sup>. Всеки един от тези три вида усложнения е нормативно уреден и има свои специфични фактически състави за възникване. Възможно е да сме изправени пред обстоятелства, свързани с отговорност за чужд данъчен дълг и като правна последица да възникне солидарна отговорност за данъчните дължници. В тези случаи солидарността, която възниква като отговорност в тази хипотеза е последваща. Това е и една от основните разлики между правните фигури на отговорността за чужд финансов дълг и солидарността, като усложнения в субектния състав на данъчното правоотношение. Във втория случай е първоначална и изрично нормативно уредена.

Анализът на разпоредбата на чл. 177 от ЗДДС показва отсъствие на понятието „солидарна отговорност“, което означава, че то е изведено по тълкувателен път, а не по силата на изрична правна норма<sup>7</sup>. Във визирания текст

<sup>4</sup> Този тип усложнение се наблюдава при същинските данъчни правоотношения и то може да се осъществи само по силата на закона. Наред с длъжника правната норма задължава и едно или повече лица. При встъпването данъчният длъжник си остава, но наред с него се конституират още един или повече длъжници. От този момент отговорността им става солидарна.

<sup>5</sup> За този тип усложнение е характерно, че за едно задължение отговарят две или повече лица, т.е. имаме множество длъжници. Всеки от тях отговаря, но не всеки изпълнява. Държавата има право да избере към кой от длъжниците да насочи изпълнението и той не може да възрази. Когато един от данъчните длъжници плати, то задължението на всички длъжници се погасява.

<sup>6</sup> Типичен пример за този тип усложнения е при наследяването. Настъпва само по силата на закон, при който длъжникът се замества от друго или други лица.

<sup>7</sup> В чл. 18, ал. 1 от ДОПК законодателят изрично е посочил, че лице, задължено по закон да удържа и да внася данък или задължителни осигурителни вноски, което не удържи и не внесе данъка или вноските, е *солидарно отговорно* с носителя на задължението за неударжания и невнесен данък или осигурителни вноски.

законодателят е посочил регистрирано лице – получател по облагаема доставка, което отговаря за дължимия и невнесен данък от друго лице, доколкото е ползвало право на приспадане на данъчен кредит, свързан пряко или косвено с дължимия и невнесен данък.

Следователно изправени сме пред хипотеза, свързана с ангажиране на отговорност на регистрирано по ЗДДС лице да плати чуждо данъчно задължение, т.е. чужд данъчен дълг. Обстоятелството, че от една страна, в текста на чл. 177, ал. 1 ЗДДС не фигурира понятието „солидарност“, и от друга, липсва негелимостта на задължението като иманентна черта за солидарната отговорност („отговаря за дължимия и невнесен данък от друго лице“, т.е. налице са ясно очертани предели на отговорност за получател) дава основание да се направи обосновано предположение, че сме изправени пред фигурата на **отговорност за чужд данъчен дълг**, при която като правна последица възниква солидарна отговорност между две или повече лица, регистрирани по ЗДДС.

Разпоредбата на чл. 177 от ЗДДС съдържа сложен фактически състав, който трябва да е проявен в своята цялост, за да може да ангажира отговорността на задължено ревизирано лице за чужди задължения за данък върху добавената стойност. В ал. 2 се посочва, че отговорността се реализира, когато регистрираното лице е знаело или е било длъжно да знае, че данъкът няма да бъде внесен и това е доказано от ревизиращия орган по реда на чл. 117 – 120 от ДОПК. Законодателят е регламентирал оборима законова презумпция в ал. 3, че лицето е било длъжно да знае, когато са изпълнени кумулативно следните условия:

1) дължимият данък не е ефективно внесен като резултат за данъчен период от който и да е предходен доставчик по облагаема доставка с предмет същата стока или услуга, независимо дали в същия, изменен или преработен вид;

2) облагаемата доставка е привидна, заобикаля закона или е на цена, която значително се отличава от пазарната.

При наличието на този фактически състав нормативно е уредено, че отговорност носи и предходен доставчик на



лицето, което дължи невнесения данък. Отговорността се реализира и по отношение на лицето, пряк получател по доставката, по която не е внесен дължимият данък, а когато събирането е неуспешно, отговорността може да бъде реализирана по отношение на всеки следващ получател по реда на доставките, както и по отношение на преходните доставчици.

Систематичният анализ на разпоредбата дава основание да се направи изводът, че като правна последица от реализирания фактически състав сме изправени пред субсидиарна солидарност, тъй като отговорността се реализира по отношение на лицето, което е пряк получател на доставката, по която не е внесен дължимият данък, а когато събирането е неуспешно, отговорността може да се реализира от всеки следващ получател на доставката.

Дали тази отговорност включва задълженията за лихви за забава върху дължимия и невнесен данък от друго лице?

Отговорът на този въпрос минава през систематичното тълкуване на чл. 177 от ЗДДС, във връзка с разпоредба с чл. 16, ал. 3 ДОПК. Анализът на чл. 177 от ЗДДС очертава по категоричен начин обхвата или пределите на отговорността, а именно до **„дължимия и невнесен данък“**, т.е. не установява солидарна отговорност и по отношение на акцесорните задължения – лихвите. По отношение на съотношението на чл. 177 от ЗДДС и чл. 16, ал. 3 от ДОПК<sup>8</sup> няма никакво съмнение, че материално правната норма на чл. 177 от ЗДДС се явява *lex specialis* по отношение на чл. 16, ал. 3 ДОПК, а не обратното.

Следователно, щом като в разпоредбата отговорността е ограничена до дължимия и невнесен данък, лихвите не следва да се включват, тъй като не съставляват част от въпросния данък.

В заключение може да се каже по категоричен начин, че Конституцията на РБ в чл. 60 установява принципа за законоустановеност на данъчните задължения, което означава, че всякакви опити за разширително или стеснително тълкуване на данъчноправните нормите са него-

<sup>8</sup> Чл. 16, ал. 3 ДОПК отговорността на задълженото лице по чл. 14, т. 3 обхваща данъците и задължителните осигурителни вноски, лихвите и разностите за събирането им.

пустими. Отчитайки този конституционен принцип и нормативната регулация на разгледаните в статията въпроси, може да се изведе следният извод:

**първо** – обхватът на отговорността по чл. 19, ал. 1 и 2 от ДОПК включва не само главницата, но и лихвите по дълга на основния финансов дължник;

**второ** – обхватът на отговорността по чл.177 от ЗДДС е ограничен до дължимия и невнесен данък, без да се включват лихвите за забава.

## Цитирани източници

Димитров, В. *Финансово право*. София, Нова звезда, 2019 г. (Dimitrov, V. *Finansovo pravo*, Sofia, Nova zvezda, 2019 g.).

Костов, М. *Финансови правни отношения*. София, БАН, 1979 г. (Kostov, M. *Finansovi pravni otноshenia*. Sofia, BAN, 1979 g.).

Стоянов, И. *Финансово право. 5-то издание*. София, Сиела, 2017 г. (Stoyanov, I. *Finansovo pravo. 5-to izdanie*. Sofia, Siela, 2017 g.).

Минкова, Г. *Данъчни задължения*. София, Сиела, 2017 г. (Minkova, G. *Danachni zadalzhenia*. Sofia, Siela, 2017 g.).

Минкова, Г. Н. Чилова. *Помагало по данъчно право. 2-ро изд.* София, Сиела, 2019 г. (Minkova, G., Chilova N. *Pomagalo po danachno pravo. 2-ro izd.* Sofia, Siela, 2019 g.).