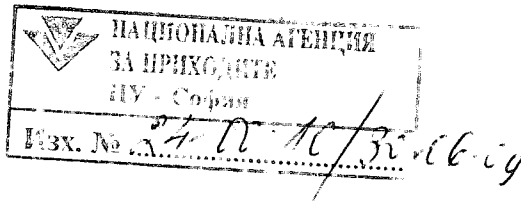




**МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ  
НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ**

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



ДО  
ДИРЕКЦИЯ "ОУИ"  
ГР.....

Във връзка с възникнали въпроси относно прилагането в практиката на разпоредбата на чл. 19, ал. 1 от ДОПК в случаите, когато не е подадена декларация за целите на данъчното облагане или задължителното осигуряване за дейността на задължени юридически лица и на основание чл. 10, ал. 1, т. 1 и т. 10 от Закона за Националната агенция за приходите, се изразява следното становище:

## **I. ОБЩИ ПОЛОЖЕНИЯ**

Отговорността по чл. 19, ал. 1 от ДОПК е особен вид солидарна отговорност за физическите лица - членове на органи на управление или управители на задължени юридически лица, която възниква, ако е изпълнен сложният фактически състав, предвиден в посочената разпоредба. Същността на отговорността се състои във възникване на задължение за едно лице да заплати задълженията за данъци или задължителни осигурителни вноски и вноски за фонд „ГВРС“ на друго лице.

Следва да се има предвид, че отговорност може да възникне за всички видове данъци и задължителни осигурителни вноски, дължими от юридическото лице, независимо в какво качество, дали като носител на задължението (ДДС, корпоративен данък) или като лице, задължено да удържа и внася данък или осигурителни вноски на други лица (данък върху доходите, задължителни осигурителни вноски за наети лица). Отговорността обхваща както самото задължение, така и лихвите и разноските по събирането му, съгласно чл. 16, ал. 3 от ДОПК

Отговорност по чл. 19, ал. 1 от ДОПК е възможно да възникне и в други случаи извън неподаване на декларации, когато съответното лице е укрило факти и обстоятелства, които по закон е длъжно да обяви пред органите по приходите. В този смисъл настоящото становище разглежда само случаите, в които не е подадена декларация и не обхваща други възможни хипотези.

## **II. ВЪЗНИКВАНЕ НА ОТГОВОРНОСТ ПРИ НЕПОДАВАНЕ НА ДЕКЛАРАЦИЯ.**

Сложният фактически състав на чл. 19, ал. 1 от ДОПК съдържа няколко обстоятелства, които следва кумулативно да са налице, за да възникне отговорност за физическите лица - управители или членове на органи на управление.

1. Съответното физическо лице следва да притежава качеството „управител” или „член на орган на управление”. Тези обстоятелства се установяват чрез извършване на справка на съответните вписвания в Търговския или друг регистър на юридическите лица (регистър БУЛСТАТ). Във връзка с обстоятелството по т. 2 по-долу, качеството „управител” или „член на орган на управление” следва да е налице към момента на изтичане на срока за обявяването на съответните факти и обстоятелства.

2. Физическото лице е укрило факти и обстоятелства, които по закон е било длъжно да обяви пред приходната администрация. Най-общо, за да възникне отговорност по чл. 19, ал.1 е необходимо на лицата да са известни съответните факти, но въпреки това при наличие на задължение за обявяването им, същите да не са ги обявили пред приходната администрация. Задължението за подаване на декларации е за това лице, член на орган на управление, което има право да представлява юридическото лице пред трети лица. Когато повече от едно лице има право да представлява юридическото лице, отговорност по чл. 19 може да възникне за всеки представляващ.

В тази връзка се поставя въпросът за възникването на отговорност при неподаване на съответните данъчни декларации или такива, свързани със задължителното обществено осигуряване.

2.1 Подаването на декларации е едно от най-съществените и важни задължения на задължените физически и юридически лица. Такова подаване е предвидено във всички данъчни закони, както и в законодателството, свързано със задължителното обществено осигуряване. Същността на декларирането се състои именно в посочване на предвидените в съответните образци на декларации, факти и обстоятелства, свързани с данъчното облагане, съответно със задължителното обществено осигуряване. В този смисъл, когато не е подадена декларация, елементът от фактическия състав на чл. 19, ал. 1 от ДОПК, свързан с необявяването на факти и обстоятелства е винаги налице.

2.2 Вторият елемент от фактическия състав е свързан със знанието на необявените факти и обстоятелства. В случаите на неподаване на декларации при действащо предприятие, такова знание обикновено е налице. Достатъчно е органът по приходите да установи, че управителят или членът на орган на управление е действал през съответния период в това си качество, при това - независимо дали в отношенията с трети лица, например - сключвал е договори, издавал е фактури, нареждал е плащания и т.н, или е участвал във вътрешните за предприятието отношения, например: издавал е заповеди към служителите, по негово нареждане са извършвани инвентаризации, премествания на складови наличности и т.н. Все пак всеки отделен случай следва да се преценява конкретно с оглед всички факти и обстоятелства, анализирани в тяхната съвкупност.

Възможно е в изключителни случаи, например продължително заболяване, управителят или членът на орган на управление за дълъг период от време да не е имал възможността да упражнява своите функции, поради което да не е бил в течение на стопанското положение на юридическото лице за този период. Това незнание обаче отпада, ако се установи, че впоследствие съответното лице е продължило да изпълнява функциите си, одобрявайки извършените през отсъствието му действия. В подобни случаи отговорността не възниква само и единствено, ако невъзможността е налице от момента на възникване на

задължението за деклариране до момента на започване на ревизионното производство спрямо юридическото лице. Тежестта на доказване в подобни случаи е за съответното физическо лице, тъй-като същото се стреми да изтъкне благоприятстващи го факти.

3. Причинно - следствена връзка между неподаването на декларацията и несъбираемостта на задълженията.

3.1 Разпоредбата на чл. 19, ал. 1 от ДОПК изисква да е налице причинно - следствена връзка между необявяването на фактите и обстоятелствата (неподаването на декларация) и несъбираемостта на съответното задължение от юридическото лице. Съответно чл. 20 от ДОПК постановява, че принудителното изпълнение и обезпечението се насочват задължително първо срещу имуществото на задълженото юридическо лице.

3.2 Що се отнася до наличието на причинно - следствена връзка между неподаването на декларация и несъбираемостта, то същата е на практика очевидна, стига да се установи, че предприятието е било действащо, съответно - макар и да не е извършвало сделки, е притежавало имущество и след изтичане на срока за деклариране. Обстоятелството, че не е подадена декларация, при всички случаи лишава приходната администрация от възможността да узнае за наличието на задължение, още повече, че съгласно чл. 105 от ДОПК, чрез декларациите се установяват, макар и само предварително, задължения. Администрацията е лишена също така от изпълнително основание, въз основа на което да проведе евентуално принудително изпълнение. Декларациите са изпълнително основание, съгласно чл. 209, ал. 2, т. 2 от ДОПК. Най-малкото, ако декларацията не е подадена, приходната администрация е лишена от възможността чрез съответните съпоставки и анализи дори да предположи, че са възникнали неплатени задължения. Обстоятелството, че дейността на предприятието е продължила и след срока за подаване на декларация предполага наличието на имущество, чрез осребряването на което е възможно изпълнението на задълженията. Ето защо неподаването на декларация е причина администрацията да не предяви своите претенции за заплащане на дължимото, съответно наличието на имущество към и непосредствено след изтичане срока за деклариране, прави възможно изпълнението към този момент, като несъбираемостта към момента на установяване на задълженията с последващи актове на органите по приходите е една от възможните последици от липсата на навременна информация относно задълженията.

### **III. ОСОБЕНОСТИ НА РЕВИЗИОННИТЕ ПРОИЗВОДСТВА ПРИ РЕАЛИЗИРАНЕ НА ОТГОВОРНОСТТА ПО ЧЛ. 19 ОТ ДОПК**

1. Отговорността по чл. 19 се реализира чрез издаване на ревизионен акт в производство по реда на чл. 117-120 от ДОПК. Ревизионното производство се осъществява спрямо лицето управител или член на орган на управление. В този смисъл всички актове в тази връзка (заповед за ревизия, ревизионен доклад, ревизионен акт и пр.) имат за адресат физическото лице, чиято отговорност се претендира.

1.1 В отлика от общото ревизионно производство това производство има някои особености. Така например съгласно чл. 113, ал. 1 от ДОПК в заповедта за възлагане на ревизия се включват видовете ревизирани задължения за данъци и/или

задължителни осигурителни вноски. Очевидно е, че особения ред на чл. 19 от ДОПК изисква при посочване на този реквизит от заповедта за възлагане на ревизия, да се посочат видовете данъци, съответно задължителни осигурителни вноски, ревизираните периоди и пр., като изрично се отбелязва, че се установява отговорност по чл. 19 за задълженията на конкретното юридическо лице. Ревизираният период ще е периодът, за който не е подадена декларация.

Дори и да е извършена ревизия за този период на съответните физически лица, това не е пречка да се извърши ревизия защото сега ревизията ще се извършва за установяване на отговорност по чл. 19 от ДОПК, а не за установяване на задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски. В този смисъл не може да става въпрос за възобновяване на ревизионното производство. Само при извършена ревизия за установяване на отговорност по чл. 19 от ДОПК за задължения на същото юридическо лице, за същия период и за същите по вид задължения е необходимо да се премине към реда на чл. 133 от ДОПК, която разпоредба касае изменение на вече установени задължения.

1.2 Няма пречка обаче в ревизия за установяване на задължения (по ЗДДФЛ например) да бъде установена и отговорност по чл. 19 от ДОПК. В този случай се издава нова заповед за възлагане на ревизия, с която се изменя първоначалната заповед за възлагане на ревизия, като в графа “Други обстоятелства” се вписва, че в ревизията се установява и отговорност по чл. 19 от ДОПК.

1.3 Възможно е производството да бъде спряно при налично висящо производство спрямо юридическото лице за установяване задълженията на това юридическо лице, за чиито задължения отговаря съответното физическо лице управител или член на орган на управление, на основание чл. 34, ал. 1, т. 2 от ДОПК. В производството спрямо физическите лица управители може да се приобщят вече събраните доказателства по производството спрямо юридическото лице.

1.4 В случаите, когато отговорността се установява въз основа на вече издаден спрямо юридическото лице ревизионен акт, същият се приобщава към преписката.

2. Следва да се има предвид, че предвид разпоредбата на чл. 9 от ДОПК, както и по аргумент от чл. 155, ал. 7 и чл. 159, ал. 3 от ДОПК е възможно да се проведе общо ревизионно производство спрямо повече от едно данъчно задължено лице. Така например, стига да не се нарушават правилата за териториална компетентност, е възможно провеждането на общо производство спрямо невнеслото дължимия данък юридическо лице и физическото лице управител или член на орган на управление. Същото се отнася и за случаите, когато има повече от един управител, съответно повече членове на органи на управление носят отговорност. В тези случаи производствата спрямо всички управляващи могат да се обединят в общо производство.

2.1 Дори при издадени отделни ревизионни актове за установяване на отговорност по чл. 19 от ДОПК спрямо отделните отговорни лица, преписките могат да бъдат обединени за общо разглеждане при евентуално административно оспорване, съгласно чл. 155, ал. 7 от ДОПК.

3. Особено внимание следва да се обърне на спазването на чл. 20 от ДОПК. В този смисъл принудителното изпълнение срещу управители и членове на органи на управление е свързано винаги с доказване от страна на публичните изпълнители на несъбираемост на задължението от съответното юридическо лице. В тази връзка ще е необходимо доказването на неуспешно проведено обезпечително, съответно изпълнително, производство чрез прилагане към преписката на съответните актове на публичния изпълнител. Допълнително може да се приложи анализ за липсата на активи спрямо които да се насочи изпълнението, съответно обезпечението.

3.1 В производствата спрямо управляващите физически лица, независимо дали са самостоятелни или общи с производството спрямо юридическото лице, следва да се съобразява чл. 20 от ДОПК, т.е. обезпечителни мерки следва да се насочват винаги най-напред спрямо имуществото на юридическото лице и едва при липса на годно за обезпечение имущество е допустимо да се налага обезпечение върху имуществото на управляващия.

3.2 Независимо от наложените обезпечения, принудителното изпълнение следва да се проведе най-напред срещу юридическото лице, като при липса на имущество, установено от публичния изпълнител, е допустимо последващо насочване на изпълнението срещу отговарящите лица.

#### **IV. ОТПАДАНЕ И НАМАЛЯВАНЕ НА ОТГОВОРНОСТТА ПО ЧЛ. 19 ОТ ДОПК**

1. Доколкото ревизионното производство за реализиране на отговорността по чл. 19, ал. 1 от ДОПК не води до възникване на задължения, а довежда до определяне на отговорност, то лицата, чиято отговорност е ангажирана не стават носители на задължението. По тази причина всяка промяна в размера на задължението, за което те носят отговорност ще доведе и до редуциране или отпадане на тяхната отговорност.

Възможно е да е налице плащане - пълно или частично - на задължението, за което се носи отговорност. В тази връзка следва да се отбележи, че плащане от страна на самото задължено юридическо лице или друго лице погасява и задължението на останалите отговорни лица, включително на лицето, невнесло задължението. Плащане от страна на отговорното лице, погасява и задължението на носителя на задължение в размера на плащането.

2. С оглед горното е видно, че отговорността по чл. 19, ал. 1 от ДОПК пряко зависи от наличието на невнесено задължение. Поради това ревизии при юридическите лица, за чиито задължения те отговарят, следва да се извършват изключително задълбочено и внимателно, предвид възможното отпадане на отговорността по чл. 19, ал. 1 от ДОПК чрез отмяна на акта, с който е установено задължението, основание за възникване на отговорността.

2.1 Отмяната, включително частичната, на акта, издаден спрямо главния длъжник, води винаги до отпадане на отговорността на третите лица, независимо от това, дали ревизионния акт спрямо третите отговорни лица е влязъл в сила или не по силата на чл. 21, ал. 3 от ДОПК. Когато е отменен частично, отговорността се намалява съобразно отменената част. В този случай това обстоятелство е основание за възобновяване на производството по чл. 133, ал. 2, т. 4 от ДОПК.

3. Следва да се обърне внимание, че по силата на чл. 21, ал. 1 от ДОПК отговорността на третите лица не отпада, макар главния длъжник да е престанал да съществува, включително при обявяване в несъстоятелност.

**ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА НАП**

**/КРАСИМИР СТЕФАНОВ/**