

## ДИСКУСИИ / DISCUSSIONS

### ДЪЛЖИМОСТ НА ЛИХВИ ПО ЧЛ. 19 ОТ ДАНЪЧНООСИГУРИТЕЛНИЯ ПРОЦЕСУАЛЕН КОДЕКС

*Ани Митева*

### INTEREST DUE UNDER ARTICLE 19 OF THE TAX AND INSURANCE PROCEDURE CODE

*Ani Miteva*

**Abstract:** A special case of personal liability of the management of taxable legal entities has been created through the provisions of Article 19 of the Tax and Insurance Procedure Code (TIPC). Following the amendments to the aforementioned legal provisions, which have come into force on 4 August and 21 November 2017, the subjective scope of the liability under Article 19 of the TIPC has been significantly expanded as it currently covers the majority owners of the taxable person's capital and, in certain situations, the shareholders holding minority shares.

In relation to the increasing number of tax audit proceedings focusing on the realization of the liability under Article 19 of the TIPC, and the expanding case law on the application of the above-mentioned legal provisions, the scope of Article 19 of the TIPC requires a more detailed analysis, particularly of the interest due.

**Keywords:** taxes, interest, liability, Article 19 of the TIPC, tax audit.

С разпоредбите на чл. 19 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) е установен особен случай на лична имуществена отговорност на трети лица за публични задължения на лицата по чл. 14, т. 1 и т. 2 ДОПК<sup>1</sup>. Отговорността по чл. 19 ДОПК представлява усложнение в данъчното правоотношение, при реализиране на което един трети субект е привлечен да отговаря за чужд дълг.

Отговорността по чл. 19 ДОПК е субсидиарна отговорност<sup>2</sup> на член на орган на управление, управител, прокурист, търгов-

ски представител или търговски пълномощник за данъчни и осигурителни задължения на ръководеното от него задължено лице (чл. 20 ДОПК). За прокурист се смята и всяко лице, което е упълномощено да изпълнява правомощия на управителя (чл. 19, ал. 12 ДОПК). След измененията и допълненията от 04.08.2017 и 21.11.2017 г. субектният обхват на отговорността по чл. 19 ДОПК бе значително разширен, като понастоящем обхваща и мажоритарните собственици на капитала на данъчнозадълженото лице, а при определени

<sup>1</sup> Така и Решение № 15347 от 13.12.2017 г. на ВАС по адм. д. № 4851/2017 г.; Решение № 13882 от 16.11.2017 г. на ВАС по адм. д. № 7532/2017 г.; Решение № 12484 от 18.10.2017 г. на ВАС по адм. д. № 11202/2016 г. и др.

<sup>2</sup> Така и Решение № 7942 от 29.06.2016 г. на ВАС по адм. д. № 2689/2015 г.; Решение № 10744 от 15.10.2015 г. на ВАС по адм. д. № 9849/2014 г.; Решение № 1072 от 28.01.2014 г. на ВАС по адм. д. № 12588/2013 г., I о. и др.

ситуации и съдружници или акционери, които притежават миноритарни дялове/акции.

Доколкото субектният обхват на отговорността по чл. 19 ДОПК е относително непротиворечиво установен, в съдебната практика са налице противоречиви съдебни решения относно дължимостта на лихви за непогасения чужд дълг. По повод на тази противоречива съдебна практика е образувано и тълкувателно дело № 7 от 2019 г. на Общото събрание на съдиите от колегиите на Върховния административен съд (ВАС). Един от въпросите, по които предстои да се произнесе ВАС, е именно: „Отговорността по чл. 19, ал. 1 и 2 от Данъчноосигурителния процесуален кодекс (ДОПК) на трето задължено лице включва ли установеното задължение за лихви на главния длъжник?“.

Целта на настоящото изследване е чрез анализ на разпоредбите на чл. 19, ал. 1 и ал. 2 ДОПК и относимата съдебна практика да бъде очертан обхватът на личната имуществена отговорност по чл. 19, ал. 1 и ал. 2 ДОПК и по-конкретно да бъде анализиран въпросът дали отговорността по чл. 19, ал. 1 и 2 ДОПК се разпростира и до задължението за лихви на главния длъжник.

Разпоредбите на чл. 19, ал. 1 и 2 ДОПК съдържат две самостоятелни основания за ангажиране на субсидиарната отговорност на управителния орган. За законосъобразното реализиране на отговорността е необходимо доказването на всеки елемент от съдържащите се в ал. 1 или ал. 2 сложни фактически състави. В съдебната практика е трайно установено разбирането, че е абсолютно задължително безспорното установяване от страна на ревизиращия орган на всеки елемент от

фактическите състави на посочените разпоредби<sup>3</sup>, тъй като, за разлика от типичните ревизионни производства, в които ревизираните субекти следва да установят изгодни за себе си факти и обстоятелства, в случаите на чл. 19 ДОПК елементите на фактическия състав за ангажиране на отговорността на физическото лице следва да бъдат установени по несъмнен начин от ревизиращия екип в хода на ревизията (чл. 170, ал. 1 от АПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК). Поради това и задължение на приходните органи е да докажат всички елементи на правопораждащия фактически състав като основание за реализиране на отговорност по чл. 19 ДОПК<sup>4</sup>.

С оглед законосъобразното ангажиране на отговорността по чл. 19 ДОПК е необходимо и стриктното съблюдаване на изпълнението и на чл. 20 ДОПК, съгласно който: „В случаите по чл. 19 обезпечението и принудителното изпълнение се насочва, първо, срещу имуществото на задълженото лице, за чието данъчно или осигурително задължение се носи отговорност“.

Така принудителното изпълнение срещу управители, членове на органи на управление и други лица, посочени в чл. 19, ал. 1 ДОПК, е свързано винаги с доказване от страна на публичните изпълнители на несъбираемост на задължението от съответното задължено лице. Необходимо е доказването на неуспешно проведено обезпечително, съответно изпълнително производство, поради което и ангажирането на личната имуществена отговорност по чл. 19 ДОПК е допустимо само и единствено ако публичният изпълнител е изчерпал всички законови средства за удовлетворение на публичните вземания от задълженото юри-

<sup>3</sup> Така и Решение от 14.09.2015 г. на ВАС по адм. д. No 10623/2014 г., Решение No 10744 от 15.10.2015 г. на ВАС по адм. дело No 9849/2014 г., Решение No 12216 от 15.10.2014 г. на ВАС по адм. д. No 189/2014 г., Решение No 15873 от 12.12.2012 г. на ВАС по адм. д. No 4426/2012 г., Решение No 6570 от 04.06.2015 г. на ВАС по адм. д. No 4012/2015 г., Решение No 14850 от 10.12.2014 г. на ВАС по адм. д. No 1309/2014 г., Решение No 1072 от 28.01.2014 г. на ВАС по адм. д. No 12588/13 г., Решение No 560 от 16.01.2014 г. по адм. д. No 5389/2013 г., Решение No 2475 от 20.02.2013 г. по адм. д. No 7036/2012 г., Решение No 2676 от 26.02.2013 г. по адм. д. No 6168/2012 г., Решение No 3197 от 06.03.2013 г. по адм. д. No 9015/2012 г. Решение № 8279 от 28.06.2017 г. на ВАС по адм. д. № 2921/2017 г. и др.

<sup>4</sup> Така и Решение № 14227 от 22.11.2017 г. на ВАС по адм. д. № 10068/2016 г.; Решение № 13049 от 31.10.2017 г. на ВАС по адм. д. № 1066/2017 г.; Решение № 8373 от 29.06.2017 г. на ВАС по адм. д. № 7063/2016 г.

дическо лице/задължено лице по чл. 14, т. 1 и т. 2 от ДОПК<sup>5</sup>. Поради това и следва да бъде подкрепено становището на част от съдебните състави на Върховния административен съд, съгласно което органите по приходите трябва да са предприели всичко необходимо за събиране на вземанията от основния длъжник – обективната невъзможност да се съберат задълженията за данъци/осигурително вноски в резултат на недобросъвестно поведение на ръководен орган/акционер/съдружник на/в съответното задължено лице е предвидена в състава на правната норма, като тя не може да се тълкува разширително, нито да се свързва със затрудняване или с ограничаване на възможността за принудително събиране на задължението<sup>6</sup>.

Застъпеното в част от съдебната практика становище, че отговорността по чл. 19 ДОПК представлява „неистинска солидарна отговорност“ поради „тъждеството на престациите на длъжника и управляващия“<sup>7</sup> не може да бъде подкрепено, тъй като солидарността предполага възможност за избор на кредитора към кой длъжник първо да насочи принудително-

то изпълнение. Отговорността по чл. 19 ДОПК е допустимо да бъде реализирана само и единствено при доказана невъзможност публично-то задължение да бъде събрано от задълженото лице. Публичният взыскател не разполага с възможността да избира към кой субект първо да насочи изпълнителните си действия, в което именно се изразява същността на солидарната отговорност съгласно общите положения в право<sup>8</sup>. За разлика от солидарната отговорност при субсидиарната отговорност (вкл. тази по чл. 19 ДОПК), личната имуществена отговорност е допустимо да бъде ангажирана, едва след като взыскателят е изправен пред фактическа невъзможност да се удовлетвори от главния длъжник<sup>9, 10</sup>.

В това се изразява и социалната функция на чл. 19 ДОПК. Институтът на чл. 19 ДОПК не е средство за преодоляване на бездействието или недостатъчната ефективност на администрацията по събиране на публичните вземания, а способ за ефективно ангажиране на отговорността на управителни и други органи и лица, когато в нарушение на вменените им задължения умишлено са възпрепятствали

<sup>5</sup> Така и Решение № 12329 от 15.11.2016 г. на ВАС по адм. д. № 11247/2015 г.; Решение № 11243 от 25.10.2016 г. на ВАС по адм. д. № 5683/2016 г., VIII о.; Решение № 7942 от 29.06.2016 г. на ВАС по адм. д. № 2689/2015 г., VIII о.

<sup>6</sup> Така и Решение № 558 от 18.01.2021 г. по адм. д. № 6432/2020 на ВАС; Решение № 15593 от 16.12.2020 г. по адм. д. № 7764/2020 на ВАС; Решение № 3068 от 14.03.2017 г. на ВАС по адм. д. № 14255/2016 г., I о.; Решение № 3181 от 15.03.2017 г. на ВАС по адм. д. № 3411/2016 г., I о.; Решение № 11243 от 25.10.2016 г. на ВАС по адм. д. № 5683/2016 г., VIII о.; Решение № 140 от 26.01.2015 г. на АдмС – Пловдив по адм. д. № 3698/2013 г., потвърдено с Решение № 2645 от 9.03.2016 г. на ВАС по адм. д. № 3166/2015 г.; Решение № 12329 от 15.11.2016 г. на ВАС по адм. д. № 11247/2015 г., I о.; Решение № 3616 от 30.03.2016 г. на ВАС по адм. д. № 99/2015 г., VIII о.; Решение № 4407 от 13.04.2016 г. на ВАС по адм. д. № 3289/2015 г., I о.; Решение № 7942 от 29.06.2016 г. на ВАС по адм. д. № 2689/2015 г., VIII о.; Решение № 1072 от 28.01.2014 г. на ВАС по адм. д. № 12588/2013 г.; Решение № 20 от 25.01.2021 г. по адм. д. № 295 / 2020 г. на Административен съд – Кърджали и др.

<sup>7</sup> Така и Решение № 12216 от 15.10.2014 г. на ВАС по адм. д. № 189/2014 г., I о.; 1. Решение № 259 от 08.02.2021 г. по адм. д. № 3216/2020 г. на IV състав на Административен съд – Пловдив.

<sup>8</sup> Вж. чл. 122 от Закона за задълженията и договорите.

<sup>9</sup> Друг класически пример за субсидиарна отговорност е личната имуществена отговорност на съдружниците в персоналните дружества по чл. 64, ал. 1, т. 1–2 ТЗ. Съгласно чл. 88 ТЗ *По иск срещу дружеството ищецът може да насочи иска си и срещу един или повече съдружници. Принудителното изпълнение се насочва най-напред срещу дружеството, а при невъзможност за удовлетворение – срещу съдружниците.*

<sup>10</sup> Напр. Решение № 13049 от 31.10.2017 г. на ВАС по адм. д. № 1066/2017 г.; Решение № 7942 от 29.06.2016 г. на ВАС по адм. д. № 2689/2015 г., съгласно което: Отговорността на лицето по чл. 19, ал. 2 ДОПК е субсидиарна и възниква от момента, в който се установи, че задълженията за данъци и задължителни осигурителни вноски не могат да бъдат събрани от лицето по чл. 14, т. 1 и т. 2 ДОПК; Решение № 9027 от 11.07.2017 г. на ВАС по адм. д. № 4429/2017 г. и др.

събирането на безспорно дължими публичноправни плащания<sup>11</sup>.

Противоречивата съдебна практика, необходимостта от яснота за обхвата на отговорността по чл. 19 ДОПК предвид все по-нарастващия брой ревизионни производства, както и обстоятелството, че законосъобразното ѝ реализиране изисква на първо място изчерпване на всички законови средства за удовлетворяване на публичните вземания от задълженото лице по чл. 14, т. 1 и т. 2 от ДОПК (често пъти времеемък процес), поставят въпроса дали отговорността по чл. 19 ДОПК включва и задължението за лихви за чужд, непогасен дълг.

Обхватът на отговорността по чл. 19 ДОПК е очертан в съответните разпоредби на чл. 19 ДОПК във вр. с чл. 16, ал. 3 ДОПК и чл. 162, ал. 1 ДОПК.

В чл. 19, ал. 1 ДОПК е посочено, че отговорността е до размера на „непогасеното задължение“. Законодателят не е конкретизирал изрично в чл. 19 ДОПК какъв е обхватът на „непогасеното задължение“. Това не следва да бъде оприличавано на законодателен пропуск, тъй като ясна и прецеизна уредба на обхвата на дължимото от задължените лица е налице в ДОПК.

По-конкретно обхватът на непогасеното задължение на юридическото лице по чл. 14, ал. 1 и 2 ДОПК, което представлява публично вземане на държавата, е посочен в чл. 162, ал. 1 ДОПК. Съгласно т. 9 на чл. 162, ал. 1 ДОПК публичното вземане на държавата включва и лихвите. Лихвите представляват акцесорно задължение, което неизменно възниква при забава на длъжника да изпълни задължението си в срок.

Доколкото от обективна страна фактическият състав на отговорността по ал. 1 на чл. 19 изисква укриването на факти и обстоятелства, относими към определянето на размера на дължимите публични задължения на главния длъжник, то забавянето на заплащането е обичайна последица от това укриване. Поради това ограничаването на отговорността единствено до главния дълг (главницата)

би противоречало на социалната функция на чл. 19 ДОПК.

Допълнителен аргумент в тази посока е и обстоятелството, че обхватът на отговорността на третото лице е изрично посочен в чл. 16, ал. 3 ДОПК (Отговорност на трето лице) и включва: данъците и задължителните осигурителни вноски, лихвите и разносните за събирането им.

Обхватът на отговорността по чл. 19, ал. 2 ДОПК е очертан като „отговорност за непогасените задължения на задължено юридическо лице по чл. 14, т. 1 и 2“ (чл. 19, ал. 2 ДОПК). Съгласно ал. 4 на чл. 19 ДОПК: „Отговорността за непогасените задължения... е до размера на извършените плащания, съответно до размера на намалението на имуществото“.

Доколкото в цитираните разпоредби обхватът на отговорността отново е определен като „отговорност за непогасените задължения“, обхватът на отговорността по ал. 2 на чл. 19 ДОПК е идентичен с този по ал. 1. Единствената разлика е ограничаването на отговорността до размера на извършените плащания/намаляването на имуществото на главния длъжник вследствие недобросъвестното поведение на третото лице. Подобно ограничение не е налице при отговорността по ал. 1, доколкото тя е породена не от действие, което води до намаляване имуществото на главния длъжник, а от укриване на факти и обстоятелства от приходната администрация, които са довели до невъзможност да се събере публичният дълг (съзнателно, волево укриване на факти и обстоятелства, които по закон лицето е длъжно да обяви в качеството му на орган на управление<sup>12</sup>).

Поради това и отговорността по ал. 2 на чл. 19 ДОПК включва задължението за лихви, тъй като то е част от непогасените задължения на главния длъжник и представлява публично вземане по чл. 162, ал. 1, т. 9 ДОПК. Допълнителен аргумент в тази посока е обстоятелството, че обхватът на отговорността на третото лице е изрично посочен в чл. 16, ал. 3 ДОПК (Отговорност на трето лице) и включва: данъ-

<sup>11</sup> Така и Решение No 15873 от 12.12.2012 г. на ВАС по адм. д. No 4426/2012 г.

<sup>12</sup> Така и Решение № 20 от 25.01.2021 г. по адм. д. № 295/2020 г. на Административен съд – Кърджали.



ците и задължителните осигурителни вноски, лихвите и разноските за събирането им.

В заключение би могло да се посочи, че изхождайки от социалната функция на чл. 19 ДОПК, както и от систематическия анализ на чл. 19, ал. 1 и 2 във вр. с чл. 162, ал. 1, т. 9 ДОПК, можем да твърдим, че отговорността по чл. 19, ал. 1 и 2 ДОПК включва задължението за заплащане на лихви върху непогасения чужд дълг. Това заключение произтича както от съдържанието на двете анализирани разпоредби на чл. 19, ал. 1 и 2 ДОПК, в които е ясно определено, че третото лице отговаря за непогасените задължения на главния длъжник, част от които е и задължението за лихви, така и от обстоятелството, че обхватът на отговорността на третото лице е изрично посочен в чл. 16, ал. 3 ДОПК (Отговорност на трето лице) и включва: данъците и задължителните осигурителни вноски, лихвите и разноските за събирането им.

### СЪДЕБНА ПРАКТИКА

1. Решение № 558 от 18.01.2021 г. на ВАС по адм. д. № 6432/2020 г.
2. Решение № 15593 от 16.12.2020 г. на ВАС по адм. д. № 7764/2020 г.
3. Решение № 259 от 08.02.2021 г. по адм. д. № 3216 / 2020 г. на IV състав на Административен съд – Пловдив.
4. Решение № 15347 от 13.12.2017 г. на ВАС по адм. д. № 4851/2017 г.
5. Решение № 13882 от 16.11.2017 г. на ВАС по адм. д. № 7532/2017 г.
6. Решение № 14227 от 22.11.2017 г. на ВАС по адм. д. № 10068/2016 г.
7. Решение № 13049 от 31.10.2017 г. на ВАС по адм. д. № 1066/2017 г.
8. Решение № 12484 от 18.10.2017 г. на ВАС по адм. д. № 11202/2016 г.
9. Решение № 12465 от 17.10.2017 г. на ВАС по адм. д. № 14077/2016 г.
10. Решение № 9027 от 11.07.2017 г. на ВАС по адм. д. № 4429/2017 г.
11. Решение № 8373 от 29.06.2017 г. на ВАС по адм. д. № 7063/2016 г.
12. Решение № 8279 от 28.06.2017 г. на ВАС по адм. д. № 2921/2017 г.
13. Решение № 7942 от 29.06.2016 г. на ВАС по адм. д. № 2689/2015 г.
14. Решение № 10744 от 15.10.2015 г. на ВАС по адм. д. № 9849/2014 г.
15. Решение № 1072 от 28.01.2014 г. на ВАС по адм. д. № 12588/2013 г.
16. Решение № 12329 от 15.11.2016 г. на ВАС по адм. д. № 11247/2015 г.
17. Решение № 11243 от 25.10.2016 г. на ВАС по адм. д. № 5683/2016 г.
18. Решение № 3068 от 14.03.2017 г. на ВАС по адм. д. № 14255/2016 г.
19. Решение № 3181 от 15.03.2017 г. на ВАС по адм. д. № 3411/2016 г.
20. Решение № 140 от 26.01.2015 г. на Административен съд – Пловдив по адм. д. № 3698/2013 г., потвърдено с Решение № 2645 от 9.03.2016 г. на ВАС по адм. д. № 3166/2015 г.
21. Решение № 3616 от 30.03.2016 г. на ВАС по адм. д. № 99/2015 г.
22. Решение № 4407 от 13.04.2016 г. на ВАС по адм. д. № 3289/2015 г.
23. Решение № 12216 от 15.10.2014 г. на ВАС по адм. д. № 189/2014 г.
24. Решение № 15873 от 12.12.2012 г. на ВАС по адм. д. № 4426/2012 г.
25. Решение от 14.09.2015 г. на ВАС по адм. д. No 10623/2014 г.
26. Решение № 6570 от 04.06.2015 г. на ВАС по адм. д. № 4012/2015 г.
27. Решение № 14850 от 10.12.2014 г. на ВАС по адм. д. № 1309/2014 г.
28. Решение № 560 от 16.01.2014 г. по адм. д. № 5389/2013 г.
29. Решение № 2475 от 20.02.2013 г. по адм. д. No 7036/2012 г.
30. Решение № 2676 от 26.02.2013 г. по адм. д. No 6168/2012 г.
31. Решение № 3197 от 06.03.2013 г. по адм. д. No 9015/2012 г.
32. Решение по адм. дело № 7036/2012 г.
33. Решение № 2645 от 9.03.2016 г. на ВАС по адм. д. № 3166/2015 г.
34. Решение № 890 от 27.01.2016 г. на ВАС по адм. д. № 1734/2015 г.
35. Решение № 278 от 09.02.2012 г. на Административен съд – Варна по адм. д. № 2973/2011 г.
36. Решение № 13623 от 13.12.2016 г. на ВАС по адм. д. № 9714/2015 г., VIII о.
37. Решение № 20 от 25.01.2021 г. по адм. д. № 295/2020 г. на Административен съд – Кърджали.