

Отговорност на член на орган на управление или управител за данъчни и осигурителни задължения на дружество

Брой 4
Април 2015 г.



Данъчни анализи представя обобщения и коментари на специалисти от KPMG по актуални данъчни теми.

В четвъртия брой за 2015 година е разгледана отговорността на член на орган на управление или управител за данъчни и осигурителни задължения на дружество.

Въведение

В Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) е предвидена особена отговорност на член на орган на управление или управител за задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски на дружеството (чл. 19 – чл. 21). Отговорността възниква както за задължения по декларации, така и за задължения, установени с ревизионен акт, но се ограничава до задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски, като други видове публични вземания (мита, такси, глоби, имуществени санкции) не попадат в обхвата ѝ. Според установената административна и съдебна практика, отговорността се прилага и за лихви, които се дължат върху задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски (виж например [Разяснение № М-24-33-146 от 03.09.2012 г.](#) на Националната агенция по приходите (НАП)).

Обсъжданата отговорност на членовете на орган на управление и на управителя не е универсална обща отговорност, която възниква по закон от факта на управление на дружеството, нито е типична солидарна отговорност. *На първо място*, за възникването ѝ са предвидени *специфични предпоставки – основания*, при чието наличие тя може да бъде потърсена, като

В този брой:

[Въведение](#)

[Основания за възникване на отговорността](#)

[Укриване на факти и обстоятелства, които по закон е следвало да бъдат обявени пред органите на НАП](#)

[Действия, водещи до намаляване на имуществото на управляваното дружество](#)

[Практически аспекти на реализация на отговорността](#)

[За информация](#)

реализацията ѝ се осъществява с отделен ревизионен акт, издаден на самия управител (член на орган на управление). *На второ място*, отговорността може да възникне едва след като са *установени задълженията на самото управлявано дружество* или едновременно с тях.

По-долу в настоящия анализ разглеждаме основанията за възникване на въпросната отговорност, практическите аспекти във връзка с реализирането ѝ, както и относимата административна и съдебна практика.

[Начало](#)

Основания за възникване на отговорността

Дори дадено дружество да има задължения, които са квалифицирани като „несъбираеми“, това не е достатъчно да се предприеме ревизионно производство срещу управителя (члена на органа по управление) по реализация на отговорността му за тези задължения (виж [Решение № 14850 от 10.12.2014 г.](#) на Върховния административен съд (ВАС)). Отговорността на управителя (члена на орган на управление) възниква при кумулативно изпълнение на всички предвидени в ДОПК предпоставки, а това предполага да се докаже, че той е извършил предвидените действия и вследствие на тях е осуетено събирането на задълженията, като съществуването на ревизионен акт на управляваното дружество само по себе си не доказва наличието на основанията за отговорност на управителя (виж [Решение № 1514 от 25.06.2014 г.](#) на Административен съд – Пловдив).

Отговорността възниква при (1) изрично предвидени в закона умишлени, недобросъвестни действия или разпоредителни действия с имуществото, извършени от управителя (члена на орган на управление), и (2) установяване на причинно-следствена връзка между тези действия и конкретни негативни последици, свързани с осуетяване на събирането на задълженията.

В съдебната практика е възприето, че конкретно действие или бездействие придобива характер на умишлено деяние (виновно поведение), ако субектът на укриването (управителят/членът на орган на управление) е съзнавал неговия смисъл и значение, предвиждал е последиците и е искал или е допускал настъпването на тези последици. Тази субективна страна на укриването подлежи на доказване на общо основание, като доказателствената тежест е на приходната администрация. Следва да се отбележи обаче, че отговорността не във всички случаи се обвързва с доказване на умисъл.

Второто кумулативно условие за отговорността - причинно-следствена връзка между действията на управителя (члена на орган на управление) и осуетяване на събирането на задълженията, също не е презумпция и също подлежи на доказване.

В чл. 19 от ДОПК са предвидени **две групи предпоставки** (съответно по ал. 1 и по ал. 2) за възникване на отговорност на управителя (члена на орган на управление) за задълженията на управляваното дружество. Отговорност може да възникне при

отделното изпълнение на предпоставките от всяка една група, като не е необходимо кумулативното им изпълнение.

Начало

Укриване на факти и обстоятелства, които по закон е следвало да бъдат обявени пред органите на НАП

Първата група предпоставки (по чл. 19, ал. 1 от ДОПК) е свързана с укриване на факти и обстоятелства, които управителят по закон е бил длъжен да обяви пред органа по приходите или публичния изпълнител, и вследствие от това негово укриване не могат да бъдат събрани задължения за данъци или задължителни осигурителни вноски. В този случай отговорността е до размера на несъбраното задължение.

Според установената административна и съдебна практика (виж например [Разяснение № 24-00-10 от 30.06.2009 г.](#) на НАП), в кръга на такива действия попадат най-вече (но не само) неподаването на декларация за целите на данъчното облагане и/или социалното осигуряване или непосочване в подадени декларации на суми, които е следвало да бъдат посочени и биха довели до увеличаване на декларираното задължение (например неотчетени приходи или неначислен ДДС при доставки на стоки или услуги). Законът обвързва възникване на отговорност при неподаване на декларация със субективния елемент „когато укриве”, т.е. с умишлено поведение, знание за неизпълнение на задължение, и това предполага да се разграничат случаите на неподаване на декларация от случаите на непосочване на суми в подадена декларация.

При неподаване на декларация въобще в хипотеза на действащо предприятие, достатъчно ще бъде органът по приходите да установи, че управителят или членът на органа на управление е действал през съответния период в това си качество, освен ако не са били налице и обстоятелства, които за продължителен период от време са възпрепятствали упражняването на управленските му функции – отпуск, болест и др. В тази хипотеза всяка страна следва да поеме тежестта на доказване за фактите, от които черпи права.

При наличие на подадена декларация, за която органът по приходите е направил извод, че в нея е следвало да бъдат отразени, но не са отразени определени факти или суми, които биха довели до по-голямо задължение в сравнение с декларираното или до по-малък размер на сума за възстановяване в сравнение с декларираната, практиката разграничава (1) случаите, в които са установени укрити трансакции (неотразени в декларацията), от (2) случаите, в които в хода на ревизионно производство органът по приходите е променил за данъчни цели стойността, по която определена трансакция е отразена в данъчната декларация.

Различни са изводите по отношение на елемента „укриване на факти и обстоятелства”, когато се установят данни за (1) обороти, които не са отчетени през електронен касов апарат с фискална памет (ЕКАФП) (виж [Решение № 309 от 17.02.2015 г.](#) на Административен съд – Бургас), и когато при ревизията е направен извод, че (2) определена продажба на актив не е осъществена по пазарни цени, поради което данъчният финансов

резултат на дружеството е преобразуван в увеличение по реда на Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО) (виж [Решение № 1072 от 28.01.2014 г.](#) на ВАС) или е начислен допълнително ДДС (виж [Решение № 2475 от 20.02.2013 г.](#) на ВАС и [Решение № 2676 от 26.02.2013 г.](#) на ВАС). И в двата случая, субективният елемент – умишленото неотразяване на факти и обстоятелства в данъчната декларация – ще е обект на доказване, но в първия случай – на неотразена транзакция в данъчната декларация, на потенциалния носител на отговорността по чл. 19 от ДОПК ще се наложи да доказва, че няма вина, докато във втория случай – при отразена транзакция, чиято стойност при ревизията е преобразувана в увеличение или в намаление, доказателствената тежест ще е на органа по приходите, който твърди наличие на виновно поведение. Във втория случай, приходният орган ще е подкрепен от наложилото се в съдебната практика разбиране, че по отношение на укритите факти и обстоятелства, субект на укриването е управителят, доколкото той представлява дружеството, организира и ръководи дейността му и несъмнено именно той формира представи относно сключването и изпълнението на сделките, включително тези, които Законът за данък върху добавената стойност (ЗДДС) квалифицира като облагаеми доставки (виж [Решение № 560 от 16.01.2014 г.](#) на ВАС).

За да се обоснове и реализира отговорността, е нужно органът по приходите да докаже, че в резултат от действията по укриване на факти и обстоятелства е възпрепятствано събирането на данъчните и/или осигурителни задълженията, като тази причинно-следствена връзка е абсолютно необходима предпоставка за възникване на отговорността по ал. 1 на чл. 19 от ДОПК (виж [Решение № 15873 от 12.12.2012 г.](#) на ВАС). Прието е според съдебната практика, че законът изисква уникалност на причинно-следствената връзка между поведението на управителя (члена на органа на управление) на задълженото лице и невъзможността за събиране на публичните задължения (виж [Решение № 14850 от 10.12.2014 г.](#) на ВАС), което означава, че тази връзка следва да бъде доказана и обоснована на отделно основание от основанията по съответния данъчен закон, посочени от органа по приходите при установяване на задълженията на управляваното дружество. Независимо дали укритите факти и обстоятелства са относими към процеса на деклариране на задълженията или към етапа на принудителното изпълнение, предприето от публичния изпълнител, във всички случаи тяхното укриване следва да бъде причината за несъбирането на задълженията.

[Начало](#)

Действия, водещи до намаляване на имуществото на управляваното дружество

Втората група предпоставки (по чл. 19, ал. 2 от ДОПК) е свързана с извършването на действия, които водят до намаление на имуществото на дружеството, и по тази причина не са изплатени данъци или задължителни осигурителни вноски. Уредени са два вида предпоставки, които се различават според фактическия състав: (1) недобросъвестно извършени плащания в натура или в пари от имуществото на задълженото юридическо лице, представляващи скрито разпределение на печалбата или дивидент, като оговорността в този случай е до размера на извършените плащания; и (2) отчуждаване на имущество на

задълженото лице безвъзмездно или по цени, значително по-ниски от пазарните, като оговорността в този случай е до размера на намалението на имуществото.

Първият фактически състав (*плащания, представляващи скрито разпределение на печалбата*) регулира отклоняването на ресурси на дружеството към свързани лица, като съдържа и субективен елемент – недобросъвестно извършени плащания с характер на скрито разпределение на печалбата. Следва да се обърне внимание, че съгласно § 1, т. 5 от Допълнителните разпоредби (ДР) към ЗКПО в обхвата на скритото разпределение на печалбата попадат начислени или платени в полза на акционери, съдружници и свързани с тях лица суми, за които не може да се докаже, че са свързани с дейността на дружеството, или суми, които са свързани с дейността му, но превишават обичайните пазарни нива. Такива са и начисляването на възнаграждения или обезщетения в полза на свързано лице за услуги, които не са реално осъществени (чл. 16, ал. 2, т. 4 от ЗКПО). Скрито разпределение на печалбата са и някои разходи за лихви по заеми, за които са налице специфичните условия по буква „б“ към т. 5 на § 1 от ДР към ЗКПО. Доходите от акции и от дялови участия по своята същност са с характер на дивидент и макар да се изключват от понятието за скрито разпределение на печалбата, те са предвидени във фактическия състав за недобросъвестно плащане, при което може да възникне отговорност за управителя по чл. 19, ал. 2 от ДОПК.

В случай че органът по приходите е установил транзакции, свързани с липса на реално извършени сделки (доставки по смисъла на ЗДДС), и е приел, че чрез тях умишлено са отклонени ресурси, в резултат от което е осуетено плащането на задължението, но не е доказал, че това представлява скрито разпределение на печалбата (например защото контрагентите не са свързани лица), той не би могъл да обоснове отговорност за управителя на това основание (виж [Решение № 2676 от 26.02.2013 г.](#) на ВАС). В дадения пример обаче, биха могли да се установят основания по чл. 19, ал. 1 от ДОПК във връзка с укриване на факти и обстоятелства в данъчна декларация.

Вторият фактически състав от разпоредбата на чл. 19, ал. 2 от ДОПК регулира *отчуждаване на имущество на задълженото лице безвъзмездно или по цени, значително по-ниски от пазарните*. Смисълът е, че ако отчуждаването бе осъществено възмездно по пазарни цени, то щеше да е налице трансформация на имущество в паричен ресурс или вземане и съответно плащането на задълженията нямаше да бъде избегнато. Затова от съществено значение е установяването на прехвърляне на имущество по пазарни цени, доказани по методите, предвидени в § 1, т. 8 и т. 10 от ДР към ДОПК.

И в този случай законът отдава значение на причинно-следствената връзка между отчуждаването и плащането на задължението. В тази връзка е възприето, че следва да се направи анализ на имущественото състояние на дружеството, в това число да се прецени дали са отчетени приходи от отчуждените движими и недвижими вещи и съответно как това се е отразило на имуществото, както и да се обоснове извод, че именно поради тази причина задълженията на дружеството не са платени (виж [Решение № 12216 от 15.10.2014 г.](#) на ВАС).

Практически аспекти на реализация на отговорността

Отговорността срещу управителя (члена на орган на управление) се реализира с ревизионен акт след производство, в което страна е бил той, а не управляваното дружество. С ревизионния акт, издаден срещу управителя (члена на орган на управление), трябва да е доказано наличието на разгледаните по-горе предпоставки. Фактическите и правни основания за издаването на този акт (по чл. 21 от ДОПК) не са основанията за издаване на акта, с който са установени задълженията на самото управлявано дружество.

Съответно не е достатъчно отговорността да се вмени само на основание това, че на дружеството са установени задължения. Управителят (членът на органа на управление) не носи солидарна отговорност за тези задължения само предвид обстоятелството, че за ревизионния период е бил управител на дружеството (виж [Решение № 2697 от 26.02.2013 г.](#) на ВАС). ДОПК урежда няколко хипотези на солидарна отговорност, но хипотезата по чл. 19 от Кодекса не е сред тях. Практическият смисъл на това различие на особената отговорността по чл. 19 от ДОПК от солидарната отговорност е, че отговорността по чл. 19 от ДОПК не възниква със задължението на управляваното дружество, а след като се обоснове причинно-следствената връзка между действията на управителя (члена на орган на управление) и осуетеното събиране на задължението на управляваното дружество.

Следва да се отбележи, че ревизионният акт, издаден на дружеството, и ревизионният акт, издаден на управителя (члена на орган на управление), са за едни и същи задължения, но са отделни основания за принудителното им събиране. След като вече е издаден ревизионен акт за установяване на отговорност на управителя (члена на органа на управление) за задълженията на дружеството, този акт представлява самостоятелно изпълнително основание и спрямо него са приложими разпоредбите за обезпечение и събиране на публичните вземания, включително и изпълнение на задължението, независимо от обжалване на акта, а в производството по издаването му са приложими разпоредбите за предварително обезпечение.

Все пак законът (чл. 20 от ДОПК) ограничава възможността за „двойно и едновременно“ изпълнение върху имуществото, като въвежда условието при реализацията на отговорността на управителя (члена на органа на управление) обезпечението и изпълнението да се насочват първо към имуществото на самото дружество, което означава, че ще се насочат към имуществото на управителя (члена на орган на управление) след изчерпване на възможностите да бъдат насочени към имуществото на дружеството. Но тази поредност има отношение към обезпечението и изпълнението. Тя не е основание ревизионният акт на управителя (члена на органа на управление) да се издава едва след като се установи, че управляваното дружество няма имущество (виж [Решение № 12216 от 15.10.2014 г.](#) на ВАС). Няма законова пречка ревизионният акт на управителя (члена на органа на управление) да бъде издаден едновременно с ревизионния акт на управляваното дружество или след като е

установено неплатено в срок задължение по декларация.

Следва да се отбележи, че не е предвидено условие отговорността на управителя да възниква за задължения на дружеството по влязъл в сила акт. Към реализация на отговорността по чл. 19 от ДОПК може да се пристъпи както при всящ спор относно наличие на предвидените в закона основания, при които тя възниква, така и при всящ спор относно главното задължение на управляваното дружество. В случай на невлязъл в сила акт за задълженията на дружеството, при липса или недостатъчни негови активи, обезпечението и изпълнението могат да бъдат насочени към имуществото на управителя, дори и да не е влязъл в сила поради обжалване ревизионният акт, с който на самия него е вменена отговорност за същите задължения.

В същото време, отговорността на член на орган на управление или управител по чл. 19 от ДОПК отпада с отпадане на задължението, за което е установена. Ако до отпадане на отговорността са платени суми за погасяване на задължението, след нейното отпадане те подлежат на възстановяване ведно със законната лихва.

За информация

Иван Въргулев

Директор, Данъчни услуги

Тел: + 359 (2) 9697 700

Факс: + 359 (2) 9697 878

ivargoulev@kpmg.com

Валентин Видолов

Мениджър, Данъчни услуги

Тел: + 359 (2) 96 97 700

Факс: + 359 (2) 9697 878

vvidolov@kpmg.com



[Прекратяване на регистрация](#) | [Поверителност](#) | [Правни условия](#)

КПМГ България ООД, бул."България" 45/А, 1404 София, България.

© 2015 КПМГ България ООД е българско дружество с ограничена отговорност и фирма-членка на КПМГ мрежата от независими фирми-членки, филиали на КПМГ Интернешънъл Кооператив ("КПМГ Интернешънъл"), швейцарско юридическо лице. Всички права запазени.