



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

1000 София, бул. "Княз Дондуков" № 52 Телефон: 0700 18 700 Факс: (02) 9859 3099

ИЗХ. № 20-00-87
17.05.18г.

ДО
ДИРЕКЦИЯ ОДОП

ТД НА НАП.....

ОТНОСНО: Изменението на чл. 19 от *Данъчно-осигурителния процесуален кодекс* (ДОПК) относно отговорността на трето лице за непогасените данъчни и осигурителни задължения на друго данъчно задължено лице

Настоящото становище се издава на основание чл. 10, ал. 1 т. 10 от *Закона за Националната агенция за приходите* за разясняване нормата на чл. 19 от ДОПК и с цел създаване на единна практиката по прилагането ѝ от органите по приходите.

I. Съдържание на измененията и характер на нормата

Разпоредбата на чл. 19 от ДОПК регламентира отговорността на трети лица за непогасените задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски на задължените лица по чл. 14, т. 1 и т. 2 от ДОПК /по-долу длъжник, длъжници/ - юридически лица, които са носители на задължението за данъци и/или задължителни осигурителни вноски или са задължени да удържат и внасят същите. Разпоредбата на чл. 19 от ДОПК има за цел да осигури събирането на посочените задължения на



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

дружествата-длъжници, което е осуетено вследствие на недобросъвестни действия на лица, свързани с управлението им (трети лица), а след изменението на нормата (ДВ, бр. 63/2017 г., в сила от 04.08.2017 г. и в ДВ, бр. 92/2017 г., в сила от 21.11.2017 г.) и на собствениците на капитала им, съдружниците или акционерите, чрез регламентиране на тяхната имуществена отговорност. Отговорността е както за главницата на задълженията, така и за лихвите по същите, по силата на изричната разпоредба на чл. 16, ал. 3 от ДОПК.

Възникването и размерът на тази отговорност се обуславя от действията на тези трети лица, като е регламентирана по начин, по който да не се допуска носенето от тях на „обективна“ – безвиновна отговорност.

1. Цел и обхват на изменението на разпоредбата на чл. 19 от ДОПК

1.1. Констатирани недобросъвестни практики във връзка с несъбираеми данъчни и осигурителни задължения на дружества

В практиката са констатирани различни случаи на осуетяване на възможността да бъдат събрани задълженията за данъци и/или задължителни осигурителни вноски на дружества чрез недобросъвестни действия на лица, на които действащата до влизане в сила на изменената норма на чл. 19 от ДОПК не осигуряваше противодействие. Тези лица и техните действия могат да се отграничат в няколко хипотези:

- действия на лица, които в лично качество не са органи на управление на търговски дружества, а участват в такъв орган (общо събрание на дружеството) като собственици на капитала (съдружници, акционери). При изпълнение на решенията, взети от този орган противно на правилата на добрата търговска практика, имуществото на дружеството се намалява или обременява по начин, че то не може да изпълни възникналите данъчни и/или осигурителни задължения;

- действия на лица, които не са органи на управление на търговски дружества, но управляват същите чрез подставени лица. Обичайно тези фактически управители на дружествата разпореждат на формалните управляващи извършването на действия или извършват вместо тях такива действия, водещи до укриване на данъчни и/или осигурителни задължения и намаляване и обременяване имуществото



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

на дружеството-длъжник, като разпореждането с имуществото на дружеството-длъжник се извършва в тяхна полза или в полза на свързани с тях лица;

- обременяване с тежести на имуществото на дружеството-длъжник за обезпечаване на чужд дълг, като впоследствие същото се осребрява за погасяване на чуждото задължение;

- получаване на имущество посредством скрито разпределение на печалбата на дружеството-длъжник;

- разпореждане на собствениците на капитала с дялове или акции от капитала на дружеството, когато същото е изпаднало в неплатежоспособност и прехвърлянето им, обичайно на малоимотни и неграмотни, с цел разграничаване от дружеството след възникване на невъзможността същото да изпълни данъчните и/или осигурителните си задължения. Обичайно последните са възникнали именно вследствие на извършени по разпореждане на тези лица действия, за което обаче няма материална следа.

1.2. Обхват на измененията на отговорността

С измененията на ДОПК са приети промени в разпоредбите на чл. 19 от кодекса – „Отговорност на трети лица“. Измененията са в следните насоки:

- **разширява се кръгът на лицата – субекти на отговорността за непогасен чужд дълг, чрез включването в обхвата ѝ на:**

- собствениците на капитала, за определени недобросъвестни действия, извършени по решение на управителния орган, взето въз основа на техния глас;

- лицата, действащи в скрито съучастие с дружеството-длъжник;

- лицата, извършващи функции на управление, без да са формални органи на управление и/или без да получават възнаграждение.

- **разширява се кръгът на действията или бездействията, предпоставящи реализирането на отговорността, като се включва:**

- получаването на средства, представляващи скрито разпределение на печалбата по смисъла на § 1, т. 5 от ДР на *Закона за корпоративното подоходно облагане* (ЗКПО),

- разпореждане с дялове и акции на свръхзадължено или неплатежоспособно дружество при знание за свръхзадължеността или неплатежоспособността.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

• **въвеждат се доказателствени правила за приложението на отговорността** - чрез въвеждане на презумпции за недобросъвестност.

Предвид това, че част от лицата – субекти на отговорността, основанията и предпоставките за реализирането ѝ, както и поредността на обезпечението и принудителното изпълнение, не са предмет на измененията, то за тях е валидно посоченото в становище изх. №20-00-162/23.06.2011 г. на изпълнителния директор. По-подробно ще бъдат разяснени нормите, които представляват изменение на разпоредбата по същество.

2. Съдържание на нормата

Отговорност на трето лице

Чл. 19. (Изм. - ДВ, бр. 94 от 2015 г., в сила от 01.01.2016 г., изм. - ДВ, бр. 63 от 2017 г., в сила от 04.08.2017 г.) (1) Който в качеството си на управител, член на орган на управление, прокурист, 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 събрани задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски, отговаря за непогасеното задължение.

(2) (Доп. - ДВ, бр. 92 от 2017 г., в сила от 21.11.2017 г.) Управител, член на орган на управление, прокурист, търговски представител, търговски пълномощник на задължено юридическо лице по чл. 14, т. 1 и 2 носи отговорност за непогасените задължения на задължено юридическо лице по чл. 14, т. 1 и 2, когато недобросъвестно извърши едно от следните действия, в резултат на което имуществото на задълженото лице е намаляло и по тази причина не са погасени задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски:

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

2. извърши 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.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

(3) (Доп. - ДВ, бр. 92 от 2017 г., в сила от 21.11.2017 г.) Отговорност по ал. 2 носят и мажоритарни съдружници или акционери, когато действията са извършени по тяхно решение, с изключение на негласувалите и гласувалите против.

(4) Отговорността за непогасените задължения по ал. 2 и 3 е до размера на извършените плащания, съответно до размера на намалението на имуществото.

(5) (Изм. и доп. - ДВ, бр. 92 от 2017 г., в сила от 21.11.2017 г.) Мажоритарните собственици на капитала, включително мажоритарните съдружници или акционери, имащи това качество към деня на възникване на задълженията, които недобросъвестно прехвърлят притежавани от тях дялове или акции, така че да престанат да бъдат мажоритарни съдружници или акционери, отговарят за непогасените задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски. Отговорността е пропорционална на участието им в отчуждената част от капитала. Недобросъвестност е налице, когато съдружникът или акционерът е знаел, че дружеството е свръхзадължено или неплатежоспособно, и разпореждането е извършено преди по-ранната от двете дати:

1. (нова - ДВ, бр. 92 от 2017 г., в сила от 21.11.2017 г.) обявяване в търговския регистър на молбата на длъжника за откриване на производство по несъстоятелност;

2. (нова - ДВ, бр. 92 от 2017 г., в сила от 21.11.2017 г.) вписване на решение на съда по несъстоятелността за откриване на производство по несъстоятелност на длъжника.

(6) Отговорността по ал. 5 носят и лицата, съдружници или акционери, които притежават миноритарни дялове от капитала, когато едновременно или последователно за период не по-дълъг от три месеца, недобросъвестно прехвърлят дружествени дялове или акции, чиято обща сума представлява мажоритарен дял от капитала. Изречение първо не се прилага за дружества, чиито акции са предмет на публично предлагане.

(7) (Нова - ДВ, бр. 92 от 2017 г., в сила от 21.11.2017 г.) Отговорността по ал. 5 и 6 отпада, когато съдът по несъстоятелността прекрати производството по несъстоятелност поради утвърждаване на план за оздравяване или въз основа на договор за уреждане на плащането на паричните задължения по чл. 740 от Търговския закон.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

(8) (Предишна ал. 7 - ДВ, бр. 92 от 2017 г., в сила от 21.11.2017 г.) Лицата, които са действали в скрито съучастие, дължат солидарно с неплатежоспособното юридическо лице неплатените задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски така, както биха възникнали за неплатежоспособното юридическо лице.

(9) (Предишна ал. 8 - ДВ, бр. 92 от 2017 г., в сила от 21.11.2017 г.) Собствениците на капитала, включително съдружниците или акционерите, които са получили скрито разпределение на печалбата, отговарят за неплатените задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски на юридическото лице за периода, в който са притежавали това качество, до размера на полученото, освен ако скритото разпределение е декларирано.

(10) (Предишна ал. 9 - ДВ, бр. 92 от 2017 г., в сила от 21.11.2017 г.) Смята се, че е налице недобросъвестност по смисъла на ал. 2 и 3, когато действието е извършено след деклариране и/или установяване на задълженията до една година от декларирането и/или издаването на акта за установяване на задължението.

(11) (Предишна ал. 10 - ДВ, бр. 92 от 2017 г., в сила от 21.11.2017 г.) Смята се, че е налице недобросъвестност по смисъла на ал. 2, 3 и 5, когато действието е извършено, след като е образувано производство по реда на този кодекс за контрол по спазване на данъчното и/или осигурителното законодателство до 6 месеца от приключване на производството. Когато се извършва проверка, срокът тече от получаване на искане или протокол съгласно чл. 110, ал. 5.

(12) (Предишна ал. 11 - ДВ, бр. 92 от 2017 г., в сила от 21.11.2017 г.) За прокурист се смята и всяко лице, което е упълномощено да изпълнява правомощия на управителя. За търговски пълномощник се смята и всяко лице, което изпълнява условията на чл. 26 от Търговския закон, с изключение на изискването да получава възнаграждение, както и всяко лице, действало при условията на чл. 301 от Търговския закон.

3. Характер на нормата

Нормата на чл. 19 от ДОПК има материално-правен характер и намира приложение спрямо правоотношения, възникнали след влизането ѝ в сила. Предвид това хипотезите, които по същество представляват изменения на досега действащия текст, ще се прилагат, в случай че съответното изпълнително действие е осъществено



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

при действието на изменението на нормата - след 04.08.2017 г. – например: извършено по решение на съдружник или акционер скритото разпределение на печалбата (чл. 19, ал. 3, във връзка с ал. 2, т. 1 от ДОПК) ще е правно релевантно за реализиране на отговорност по чл. 19 от кодекса, само когато е извършено след 04.08.2017 г.

Предвид изменението на нормата на чл. 19, ал. 5 и ал. 6 от ДОПК, в сила от 21.11.2017 г., отговорността за недобросъвестно прехвърляне на притежавани от съдружници или акционери дялове или акции от неплатежоспособно дружество ще се прилагат в случаите, когато изпълнително действие – разпореждането с дялове или акции е осъществено при действието на изменението на нормата – след 04.08.2017 г., но с оглед съдържанието на нормата в редакцията ѝ в сила 21.11.2017г.

II. Субекти на отговорността, изпълнителни действия, размер и характер на отговорността

1. Отговорност на управител, член на орган на управление, прокурист, търговски представител и търговски пълномощник на дружеството-длъжник – при укриване на факти и обстоятелства, които по закон е бил длъжен да обяви пред органа по приходите или публичния изпълнител, като вследствие от това не могат да бъдат събрани задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски (чл. 19, ал. 1 от ДОПК).

Това преимущество са действия по недеклариране или невярно деклариране пред органите по приходите на данъчните и/или осигурителни задължения на дружеството-длъжник или представяне пред орган по приходите или публичен изпълнител на неверни справки за актуалното имуществено състояние на дружеството-длъжник. Доколкото преимущество установяването на данъчните и/или осигурителните задължения се извършва чрез декларативния способ, като укрива факти и обстоятелства, свързани с формирането на задълженията на дружеството за данъци и/или осигурителни вноски, отговорното лице фактически осуетява събирането им. С това укриване се препятства възможността за предприемане на действия за обезпечаване на изпълненето/събирането на задълженията. Посоченото е валидно при положение, че към момента на укриването е налице действащо предприятие. Аналогично при укриване на имущество при



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

поискана от публичен изпълнител справка във връзка с изпълнителни действия се затруднява обезпечаването и събирането на публичния дълг.

Няма да е налице основание за ангажиране на отговорност по чл. 19 от ДОПК в случай, че лицето не декларира/укрие притежавано от него имущество, данните за което са налични в публични регистри (например недвижим имот, или дялове в капитала друго дружество), независимо, че е задължено при поискване от орган по приходите/публичен изпълнител по силата на чл.13, ал. 1 във връзка с чл. 12, ал.1, т.7 и т. 9 от ДОПК да предостави исканата информация (да ги обяви). В тези хипотези не би била налице причинно-следствената връзка между укриването на факта и невъзможността за събиране на публичното задължение, поради обстоятелството, че публичният изпълнител може да се информира за притежаваното от длъжника имущество от съответния публичен регистър. Това важи и по отношение на всички факти и обстоятелства, свързани с формирането на задълженията на дружеството за данъци и/или осигурителни вноски, които са достъпни посредством ползването на публични регистри.

Предвид обстоятелството, че с изменение на нормата в сила от 01.01.2016 г. основанията и обхватът на отговорността по чл. 19, ал. 1 от ДОПК не са променени, а само е разширен обхватът на отговорните лица с включването на прокурист, търговски представител и търговски пълномощник (на дружеството-длъжник), то за тази хипотеза продължава да е валидно изложеното в становище изх. №20-00-162/23.06.2011 г. на изпълнителния директор, съобразно актуалния към датата на настъпване на съответните факти обхват на отговорните лица.

2. Отговорност на управител, член на орган на управление, прокурист, търговски представител, търговски пълномощник, мажоритарни съдружници или акционери:

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



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

- при извършване на 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.

Отчуждаването на предприятието на задълженото лице безвъзмездно или по цени, значително по-ниски от пазарните не беше включено като изричен текст на действията, водещи до ангажиране на отговорността, в нормата на чл. 19, ал. 2 на ДОПК преди изменението ѝ. Независимо от това този вид разпореждане следва да се счита основание за възникване на отговорност на съответното лице и при условията на нормата и преди това изменение, доколкото предприятието е част от имуществото на задълженото лице. Това е видно и от действащата редакция на нормата, която гласи „...при отчуждаване на имущество, включително предприятието, на задълженото лице...“. В този аспект изменението на нормата е само редакционно, без промяна в съдържанието и е само с цел избягване на правни спорове във връзка с ангажиране на отговорност при зачестилите случаи на разпореждане с предприятие безвъзмездно или по цени, значително по-ниски от пазарните с цел избягване погасяването на публичен дълг.

Наличието на основание за реализиране на отговорност за непогасените задължения на дружеството-длъжник, в хипотезите на чл. 19, ал. 2 и ал. 3 от ДОПК в резултат на горните действия, се обуславя от намаляване на имуществото на задълженото лице, вследствие на което не са погасени и да не могат да бъдат погасени задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски. Причинно-следствената връзка между разпоредителните или обременителни действия и невъзможността да бъде изпълнено задължението следва да бъде анализирана и доказана във всеки конкретен случай внимателно, тъй като е абсолютна предпоставка за ангажиране на отговорността. В тази връзка са дадени насоки в становище изх. №20-00-162 от 23.06.2011 г.

2.1. Специфични предпоставки за отговорността на мажоритарните съдружници и съдържание на понятието

Когато горесцитираните действия по намаляване или обременяване на имуществото на дружеството-длъжник са извършени по решение на собственика на капитала или мажоритарните съдружници или акционери, действащи



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

недобросъвестно, налице е основание за ангажиране и на тяхната отговорност. Негласувалите или гласувалите против съдружници не носят отговорност.

При прилагане на чл. 19 от ДОПК следва да се има предвид **че понятието „мажоритарен съдружник или акционер“**, използвано в разпоредбата, е регламентирано за целите на отговорността в §1, т. 30 от ДР на ДОПК. Според даденото определение това е лице, което упражнява контрол по смисъла на т. 4. Когато няма акционер или съдружник, който упражнява контрол, за мажоритарен съдружник или акционер се смята всеки съдружник или акционер, притежаващ 15 или повече процента от дяловете или акциите.

По смисъла на § 1, т.4 от ДР на ДОПК **„контрол“** е налице, когато контролиращият:

а) притежава пряко или косвено или по силата на споразумение с друго лице повече от половината от гласовете в общото събрание на друго лице, или

б) има възможност да определя пряко или непряко повече от половината от членовете на управителния или контролния орган на друго лице, или

в) има възможност да ръководи, включително чрез или заедно с дъщерно дружество по силата на устав или договор дейността на друго лице, или

г) като акционер или съдружник в едно дружество контролира самостоятелно по силата на сделка с други съдружници или акционери в същото дружество повече от половината от броя на гласовете в общото събрание на дружеството, или

д) може по друг начин да упражнява решаващо влияние върху вземането на решения във връзка с дейността на дружеството.

2.2. Определяне на отговорните лица в зависимост от конкретиката на обстоятелствата и добросъвестността

Наличието на основание за отговорност на гласувалите съдружници или акционери не изключва отговорността на другата група лица - управител, член на орган на управление, прокурист, търговски представител, търговски пълномощник, ако тези лица също са действали недобросъвестно, т.е. ако действието е предприето при знание у тези лица за наличието на дълг и следващото от разпореждането намаление на имуществото до степен невъзможност за изплащане на този дълг. Това е така, независимо че същите са действали в изпълнение на разпореждане /решение/ на орган на управление от по-висока степен. Това тълкуване се извежда пряко от



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

текста на чл. 19, ал. 3 от ДОПК, в който е регламентирано: „отговорност по ал. 2 носят и мажоритарни съдружници или акционери, когато действията са извършени по тяхно решение“. Предвид изричното включване на съюза „и“ при посочване на мажоритарните съдружници или акционери като отговорни лица, отговорността на мажоритарните съдружници е солидарна с отговорността на управляващите, ако по отношение и на двете групи лица е налице недобросъвестност при извършване на съответното увреждащо имуществото на дружеството-длъжник действие.

Следва в случая да се имат предвид разпоредбите на чл. 16 от *Наказателния кодекс* и чл. 25 от *Закона за административните нарушения и наказания*, регламентиращи липсата на основание за вменяване на отговорност за действие, което е осъществено в изпълнение на неправомерна служебна заповед, дадена по установения ред, ако тя не налага очевидно за деца нарушение или престъпление. Въпреки липсата на изрична норма в ДОПК, предвид обстоятелството, че за да е налице основание за отговорност, следва отговорното лице да е действало недобросъвестно, считам, че в аспект на материалната отговорност по чл. 19 от ДОПК при действие на управляващ, извършено в изпълнение на решение на едноличния собственик на капитала или на общото събрание на съдружниците или акционерите, управляващият не следва да носи отговорност, ако решението не води до очевидни за него данъчни последици – последваща невъзможност или значително затруднение да бъдат събрани данъчните или осигурителни задължения на дружеството.

С оглед отговорните групи лица са възможни различни хипотези на възникване на отговорност по ал. 2 на чл. 19 от ДОПК, в зависимост от конкретиката на фактите и обстоятелствата – от фактическото участие на лицата в съответното действие по чл. 19, ал. 2 от ДОПК и тяхната недобросъвестност.

Възможно е да възникне отговорност:

- **само по отношение на лицата по ал. 2 на чл. 19 от ДОПК (най-общо казано – управляващите)** – в случаите, при които действието е извършено недобросъвестно от същите :

- без да им е възложено по решение на съдружниците/акционерите или,



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

- макар да им е възложено, съдружниците/акционерите са били добросъвестни – не са знаели за неизпълнения публичен дълг, а управителите - недобросъвестни;

• **само по отношение на лицата по чл. 19, ал. 3 от ДОПК – мажоритарни съдружници и акционери, ако съответното действие е извършено:**

- недобросъвестно от самите мажоритарни съдружници без знанието на управляващия, или

- по решение, взето недобросъвестно, по което съответният мажоритарен съдружник е гласувал положително и действието е извършено без управляващият да е наясно относно обстоятелства, извършени без негово участие и обуславящи възникването на публичен дълг и/или невъзможността същият да бъде изпълнен. В този случай е без значение дали управляващият се е противопоставил или не на разпореждането;

• **солидарно по отношение на лица от двете групи** - в случаите, когато действието е извършено от управителите по решение на общото събрание, като и двете групи лица са недобросъвестни.

Възможна е също солидарна отговорност между управляващи дружеството и мажоритарни съдружници, ако първите отговорят на основание укрита задължения, а вторите – за разпореждане и обременяване на имуществото, като в тези случаи отговорността на мажоритарните съдружници ще е ограничена – до размера на извършените плащания, съответно до размера на намалението на имуществото.

В хипотезата на чл. 19, ал. 3 от ДОПК отговорността на мажоритарните съдружници и акционери се определя по правилата на ал. 2 (виж по-долу т. 2.5.) и не е пропорционална на участието им в капитала или броя на гласовете им в общото събрание, предвид обстоятелството, че за разлика от хипотезата на чл. 19, ал. 5, по отношение на която изрично е предвидено ограничаване на отговорността, в случаите на ал. 3 такова ограничение не е предвидено.

2.3. Относно недобросъвестността

Задължителна предпоставка, за да се ангажира отговорност в тези хипотези (чл. 19, ал. 2 и 3 от ДОПК), е действията на отговорните лица да са недобросъвестни. В случая, за недобросъвестност при разпореждането или обременяването на имуществото на дружеството-длъжник законът приема знанието на отговорното



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

лице за наличие на непогасено задължение за данък или задължителни осигурителни вноски на същото. Това знание следва да е налице към датата на извършване на действията по скритото разпределение на печалбата или отчуждаването безвъзмездно или под пазарни цени, или обременяването на имуществото. За да е налице знание на съответното лице за наличието на задължение, като правило задължението следва да е възникнало към датата на извършване на съответното действие или да възниква през същия данъчен период. Възможни са обаче и случаи, когато едно лице в течение на годината извършва разпоредителни/обременителни действия, увреждащи имуществото на дружеството, но към този момент не е налице непогасено задължение на дружеството, а същото възниква през следващи данъчни/осигурителни периоди (продължителността на същите зависи от конкретното данъчно и/или осигурително задължение). В тези случаи, за да се ангажира отговорността на съответното лице за непогасените задължения на дружеството-длъжник, следва да се докаже по категоричен и безспорен начин, че лицето е действало планирано и целенасочено за поставяне на дружеството в невъзможност да изпълни данъчните и/или осигурителните си задължения и това намерение е било налице още към момента на извършване на съответното действие по чл. 19, ал. 2 от ДОПК.

Предвид обстоятелството, че субективното отношение на лицата е трудно доказуемо и почти невъзможно за същото да се намерят материални следи, особено ако е с неблагоприятни за лицето последици, законът е въвел необорими презумпции за недобросъвестност.

По силата на ал. 10 на чл. 19 от ДОПК се смята, че е налице недобросъвестност в тези хипотези (на ал. 2 и 3), когато действието е извършено след деклариране и/или установяване на задълженията до една година от декларирането и/или издаването на акта за установяване на задължението.

На основание ал. 11 на чл. 19 се смята, че е налице недобросъвестност, когато действията са извършени, след като е образувано производство по Глава петнадесета от ДОПК – до 6 месеца от приключване на производството. Независимо че от данъчно-правен аспект контролните производства се считат за образувани на по-ранна дата, доколкото релевират към момент, в който е осъществено вътрешноведомствено действие, което не е оповестено, то за целите на действие на



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

презумпцията за недобросъвестност, следва да се приеме, че началният момент е датата на връчване на документа, с който е образувано производството, а за приключване на производството следва да се приеме датата на връчването на крайния акт, с който то приключва. Следва да се има предвид, че връчване по чл. 32 от ДОПК не може да доведе до прилагане на презумпцията, тъй като е възможно да се стигне до обективна отговорност, освен ако не се докаже, че лицето е знаело за висящото, съответно приключилото производство.

Когато се извършва проверка, включително такава по фискален контрол, шестмесечният срок тече от датата на първото процесуално действие, което се удостоверява с протокол или връчено искане за представяне на доказателства.

Относно приключване на производството за целите на чл. 19, ал. 11 от ДОПК – при проверка това е датата на издаване на съответния документ или акт, с който приключва съответната проверка – например датата на издаване на протокола за установяване на факти и обстоятелства или на акта за прихващане и/или възстановяване, а при образувано ревизионно производство – датата на издаване на ревизионния акт.

Относно определяне кое правило (по ал. 10 или по ал. 11 на чл. 19 от ДОПК) е приложимо относно действие на презумпцията за недобросъвестност, следва да се изхожда от обстоятелството дали съответното действие (скрито разпределение на печалбата, безвъзмездно разпореждане с имущество или по цени, значително пониски от пазарните или обременяване с тежести за обезпечаване на чужд дълг) е извършено след установяване на задължението или след образуване на контролно производство. Следва да се има предвид, че ако при ревизията, след образуване на която са извършени горните действия, не бъдат установени задължения на дружеството, различни от декларираните, презумпцията по чл. 19, ал. 11 от ДОПК е неприложима.

За действията от увреждащ имуществото на дружеството характер и имащи причинно-следствена връзка с невъзможността да се събере дългът, извършени извън посочените от презумпцията параметри (срокове), презумпцията не действа. В тези случаи наличието на недобросъвестно поведение на лицето подлежи на доказване по общия ред на ДОПК. При липса на легално определение на понятието „недобросъвестност“, даденото от правната теория и съдебната практика тълкуване



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

е, че добросъвестен е този, който не знае определено обстоятелство. В аспект на чл. 19, ал. 2 и ал. 3 от ДОПК недобросъвестността предполага знание за наличието на данъчни и/или осигурителни задължения на дружеството. Както е посочено в становище изх. №20-00-162/23.06.2011 г., следва да се приеме, че е налице недобросъвестност, ако например данни за съответните задължения има в годишния финансов отчет или одиторския доклад, приет на общо събрание на съдружниците. Когато има публикуван одиторски доклад, следва да се приеме, че знанието за наличие на данъчно или осигурително задължение също е налице. Такива доказателства за знание за наличие на задължение за данъци и/или осигурителни вноски биха могли да бъдат също: връчени на задълженото лице актове, подадени жалби, възражения, обяснения по издадени актове, представени допълнителни данни или документи от страна на лицето. Възможно е доказване и с вътрешни за предприятието документи, както чрез кореспонденция със счетоводители, одитори, данъчни консултанти и др.

В Решение на ВАС №12329 от 15.11.2016 г. относно ангажирана отговорност на управител на дружество-длъжник, съдът приема, че знанието относно наличието на възникнали данъчни задължения или такива за задължителни осигурителни вноски е налице, независимо че липсват данни относно лицата, на които са връчени актовете за установяване на задълженията и на съобщенията. Съдът счита, че предвид правомощията на управителя по чл. 141 от *Търговския закон* (ТЗ) да организира и ръководи дейността на дружеството и да го представлява е логично да се очаква същият да знае за задълженията на юридическото лице по ревизионните актове. Допълнителен аргумент за знание за наличие на задължението на лице по ал. 2 на чл. 19 от ДОПК е наличието на данни за обжалването на ревизионните актове, което също предполага предприемането на целенасочени действия от дружеството, чрез представителните му органи, по защита срещу установените с акта задължения, респективно предполага знание за техния размер и основание.

Знанието за наличие на задължението би могло да се докаже също така от подписаните от лицето годишни данъчни декларации, справки-декларации по ЗДДС и от редовно връчени на дружеството съобщения за доброволно изпълнение и за наложени обезпечителни мерки.



Извън приложното поле на презумпциите за недобросъвестност, ако знанието за наличие на данъчно или осигурително задължение не може да бъде доказано, ангажиране на отговорност на лицето е недопустимо.

2.4. Доказване на обстоятелствата, обуславящи отговорността на мажоритарните съдружници

Обстоятелството за взето решение на съдружниците за извършване на определени действия от кръга на правно релевантните за реализиране на отговорността по ал. 3 във връзка с ал. 2 на чл. 19 от ДОПК, следва да бъде доказано в ревизионното производство, образувано срещу тези лица, с допустимите по ДОПК доказателствени средства. За доказване участието на съдружник във вземане на решение за извършване на действия, за извършването на които ТЗ изисква решение на общото събрание на дружеството, доказателствата следва да бъдат писмени. Обичайно това са действията по разпореждане с недвижим имот или предоставянето му като обезпечение за чужд дълг. В тези случаи доказателство за това може да бъде подписан от съдружника протокол от решение на общото събрание на дружеството. Възможно е също така съдружникът да е изразил волята си неписмено – например с писмено съгласие, при което за да може да се ангажира отговорността му, следва да е несъмнено, че съгласието изхожда от него.

Такива сделки биха могли да бъдат и сделки, които по силата на чл. 236 от ТЗ могат да се сключват по решение на общото събрание на акционерното дружество. За взето такова решение би следвало да има аналогични на горепосочените документи.

2.5. Размер на отговорността

На основание чл. 19, ал. 4 от ДОПК отговорността за непогасените задължения на дружеството-длъжник в хипотезите на ал. 2 и ал. 3 на нормата е до размера на извършените плащания, съответно до размера на намалението на имуществото. Тоест в тези хипотези отговорността е не за целия дълг, а за такава част от него, каквото съответства на намалението на имуществото.

Намалението на имуществото в различните хипотези е както следва:

- при скрито разпределение на печалбата или дивидент това е целият размер на плащането, а ако плащането е в натура – това е пазарната му цена, определена в съответствие с § 1, т. 8 от ДР на ДОПК;



- при отчуждаване на имущество: при безвъзмездност – намалението на имуществото следва да се изчисли на база на пазарните цени на имуществото, а при отчуждаване по цени, значително по-ниски от пазарните – намалението е равно на разликата между пазарната цена и цената на отчуждаването;
- при обременяването с тежести за обезпечаване на чужд дълг – пазарната цена на осребреното в полза на третото лице имущество, намалена с върнатия след изпълнението остатък, ако има такъв, и евентуално полученото възнаграждение за учредяване на обезпечението.

3. Получаването на скрито разпределение на печалбата или дивидент (чл. 19, ал. 9 от ДОПК)

Извършването на скрито разпределение на печалбата е обстоятелство за реализиране на отговорността по чл. 19 от ДОПК по отношение на лицата, извършили плащането, и преди изменението на нормата. Въведеното с изменението ѝ основание за реализиране на отговорност на трето лице за чужд дълг е по отношение на лицата, получили плащания в натура или в пари от имуществото на задълженото лице, представляващи скрито разпределение на печалбата или дивидент.

За да е релевантно скритото разпределение на печалбата като основание за реализиране на отговорността, намалението на имуществото на дружеството, предизвикано от същото, следва да е причинило невъзможността за погасяване на задълженията за данъци и осигурителни вноски.

Отговорността е обусловена от качеството на лицето към момента на извършване на скритото разпределение на печалбата.

3.1. Съдържание на понятията „скрито разпределение на печалбата“ и „дивидент“

ДОПК не е въвел дефиниция за „скрито разпределение на печалбата“ или „дивидент“ за целите на чл. 19 от ДОПК. При липса на легална дефиниция понятието се прилага с това значение, което има в друг клон на правото, или при наличие на няколко – в най-близкия такъв. Легални дефиниции на двете понятия са въведени за целите на ЗКПО.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

По отношение на термина „скрито разпределение на печалбата“ за целите на чл. 19, ал. 2 и ал. 3 от ДОПК приложимо е определеното с §1, т. 5 от ДР на ЗКПО, а именно:

„а) сумите, несвързани с осъществяваната от данъчно задълженото лице дейност или превишаващи обичайните пазарни нива, начислени, изплатени или разпределени под каквато и да е форма в полза на акционерите, съдружниците или свързани с тях лица, с изключение на дивидентите по т. 4, букви „а“ и „б“;

б) начислените разходи за лихви (освен ако условията на заема не са уговорени в изпълнение на изисквания, предвидени в нормативен акт), когато са налице поне три от следните условия:

аа) заемът превишава собствения капитал на платеща на дохода към 31 декември на предходната година;

бб) изплащането на заема или на лихвите по него не е ограничено с фиксиран срок;

вв) изплащането на заема или на лихвите по него или размерът на лихвите е в зависимост от наличието или от размера на печалбите на платеща на дохода;

гг) изплащането на заема е в зависимост от удовлетворяване исканията на други кредитори или от изплащането на дивиденди.”

Както от текста на чл. 19, ал. 2 от ДОПК, така и от приложимата дефиниция на ЗКПО е видно, че **скритото разпределение на печалбата** има следните характеристики:

- **форма** – плащане в пари или натура;
- **получатели на сумите** – собственикът на капитала, акционерите, съдружниците или свързани с тях лица;
- **характер на сумата:**
 - несвързана с дейността или превишаваща обичайните пазарни нива;
 - разход за лихви в случаите по §1, т. 5, б. „б“ от ДР на ЗКПО (без оглед на получателя на лихвените плащания).

По отношение на понятието „свързани лица“ е приложима дефиницията на §1, т. 3 от ДР на ДОПК.



3.2. Отговорност на получателите на скритото разпределение на печалбата

По силата на чл. 19, ал. 8 от ДОПК собствениците на капитала, включително съдружниците или акционерите, които са получили скрито разпределение на печалбата, отговарят за неплатените задължения за данъци и/или задължителни осигурителни вноски на юридическото лице за периода, в който са притежавали това качество, до размера на полученото, освен ако скритото разпределение е декларирано.

- **отговорни лица** – собствениците на капитала, включително съдружниците или акционерите.

Видно от разпоредбата на чл. 19, ал. 9 от ДОПК отговорността за непогасените данъчни и/или осигурителни задължения на дружеството-длъжник може да бъде ангажирана не по отношение на всички лица, получили скрито разпределение на печалбата. От отговорността са изключени свързаните със собствениците на капитала лица. Следва обаче тук да се подчертае, че собствениците на капитала, включително съдружниците и акционерите, получили скрито разпределение на печалбата, отговарят независимо дали са участвали във вземането на решение за извършването на действието/плащането, явяващо се скрито разпределение на печалбата.

Когато скритото разпределение е получено от свързано със съдружника лице, считам, че обосновано може да се приеме, че за целите на възникване на отговорността всъщност съдружникът е получил скритото разпределение на печалбата. От една страна очевидно когато свързано с акционерите или съдружниците лице получи плащане в пари или натура, несвързано с дейността или превишаващо обичайните пазарни нива, това става с изричното или мълчаливо съгласие на съответния собственик на капитала, съдружник или акционер. Освен това считам, че следва да се приеме, че извършеното плащане на свързаните лица всъщност облагодетелства и е в полза на собственика на капитала, съдружника или акционера, с когото тези лица са свързани. По същество това представлява една делегация за плащане. Според общоприетото в нашата литература виждане делегацията представлява нареждане на едно лице (делегант) до друго лице (делегат) да се задължи или да престира от свое име на трето лице (делегатар). В аспект на



казуса съдружникът – делегант, разпорежда на дружеството – делегат, да престира сума, несвързана с осъществяваната дейност на свързаното със съдружника лице – делегатар.

3.3. Ограничаване на отговорността

- **до размера на полученото**

В тази хипотеза отговорността на собствениците на капитала е до размера на полученото. Когато полученото е в натура или се явява като заплащане в отклонение на пазарните цени, отговорността е до размера на пазарната цена на полученото в натура, съответно до размера на отклонението от нея при продажба на вещи, услуги или права.

Например при изплащане на съдружник за възложена му работа/поръчка на възнаграждение в размер на 10 000 лв., ако пазарната цена за същата услуга е 4 000 лв., съдружникът, получил скритото разпределение, ще отговоря за непогасеното задължение на дружеството-длъжник до сумата от 6000 лв. (за размера на скритото разпределение – разликата между пазарната стойност на услугата и изплатеното му възнаграждение).

Аналогично за скрито разпределение на печалбата следва да се приеме продажбата на недвижим имот от дружеството-длъжник на съдружник на занижена цена. Така например при имот с пазарна цена 100 000 лв., продаден на съдружника за 30 000 лв., скритото разпределение е в размер на 70 000 лв., до който размер отговаря съдружникът, който го е получил /купувачът/. В случая чрез продажбата на занижена цена на съдружника се предоставя имущество, превишаващо насрещната му престация със 70 000 лв. Казано с други думи, ако имуществото беше продадено по пазарна цена (без оглед дали на съдружник или на независимо лице), то дружеството би реализирало финансов резултат от сделката (като разлика между продажната цена и балансовата стойност на имуществото), който би бил със 70 000 лв. повече. Именно тази разлика се явява сума, разпределена скрито в полза на съдружника, тъй като последният получава имущество със 70 000 лв. по-скъпо от цената, която е заплатил на дружеството.

Доколкото пазарните нива представляват установено от пазара към даден момент равновесие между определена стока/услуга и нейния ценови еквивалент, за да е налице предоставяне под каквато и да е форма на сума, превишаваща пазарните



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

нива, е необходимо да е налице отклонение от това пазарно равновесие в посока предоставяне от дружеството към съдружника на повече от полученото спрямо пазарните нива. В аспект на определението за скрито разпределение на печалбата, налице е сума, разпределена под формата на имущество в полза на съдружника, превишаваща обичайните пазарни нива на платената срещу него цена.

- **за периода, в който са притежавали това качество**

Отговорността не е по отношение на цялото неплатено задължение за данъци и/или задължителни осигурителни вноски на дружеството-длъжник, а само за тази част от същото, която е възникнала преди или по време на получаване на скритото разпределение на печалбата и през който период (на получаването) лицето е имало качеството на собственик на капитала, съдружник или акционер. Например плащане, представляващо скрито разпределение на печалбата, извършено през м. май 2016 г., би било основание за реализиране на отговорност по чл. 19, ал. 2 или ал. 3 от ДОПК, когато за дружеството-длъжник са възникнали задължения за данъци или осигурителни вноски – по ЗКПО за 2016 г., по ЗДДС – до м. май 2016 г. включително и по КСО – до м. май 2016 г. включително.

- **отпадане на отговорността при декларирано скрито разпределение**

Когато скритото разпределение е декларирано, основание за отговорност на получателя на скритото разпределение на печалбата за задълженията на дружеството-длъжник не е налице.

В случаите на декларирано скрито разпределение обаче, независимо от отпадане на отговорността на получателя му, следва да се прецени наличието на предпоставки за ангажиране на отговорността на лицата по ал. 2 и ал. 3 на чл. 19 от ДОПК за извършването му, тъй като плащането на дивидент (явно или скрито) намалява имуществото на дружеството и е изрично посочено в ал. 2 сред разпоредителните действия, водещи до възникване на отговорност. Следва да се има предвид, че чл. 19, ал. 9 от ДОПК изключва отговорността само на получателя на скритото разпределение на печалбата, но не и на лицата, които извършват действията, представляващи скрито разпределение на печалбата или изплащане на дивидент.



3.4. Характер на отговорността

Лицата, отговорни за получаване на скрито разпределение на печалбата, отговарят солидарно с лицата по чл. 19, ал. 2 или ал. 3, отговорни поради извършването на скритото разпределение на печалбата или поради вземането на решение за извършването му.

4. Отговорност на собственици на капитала, включително съдружници и акционери при недобросъвестно прехвърляне на притежавани от тях дялове или акции на свръхзадължено или неплатежоспособно дружество (чл.19, ал. 5 и ал. 6 от ДОПК)

4.1. Отговорни лица – две групи, при различни условия

- **мажоритарни собственици на капитала, включително мажоритарните съдружници или акционери** – които недобросъвестно прехвърлят притежавани от тях дялове или акции, така че да престанат да бъдат мажоритарни съдружници или акционери;

- **съдружници или акционери, които притежават миноритарни дялове от капитала**, когато едновременно или последователно за период не по-дълъг от три месеца, недобросъвестно прехвърлят дружествени дялове или акции, чиято обща сума представлява мажоритарен дял от капитала. **Отговорността не се прилага за дружества, чиито акции са предмет на публично предлагане.**

Отговорност за прехвърляне на дяловете и акциите си по чл. 19, ал. 5 от ДОПК носят само тези собственици на капитала, съдружници или акционери, имащи това качество към момента на възникване на свръхзадълженост или неплатежоспособност.

4.2. Размер на отговорността

Отговорността и на двете групи съдружници е пропорционална на участието им в отчуждената част от капитала.

С оглед легалното определение за мажоритарен съдружник за целите на ДОПК /виж в т. 2.1. определението/, в случаите когато няма акционер или съдружник, който упражнява контрол, съдружник или акционер притежава например 30 % от свръхзадължено дружество и прехвърли недобросъвестно 20 % от тях (намалява участието си в капитала под 15%), ще е налице основание за отговорност



в размер на 20 % от непогасените данъчни и осигурителни задължения на дружеството-длъжник.

4.3. Недобросъвестност

Недобросъвестност в тази хипотеза е налице, когато съдружникът или акционерът е знаел, че дружеството е свръхзадължено или неплатежоспособно, и разпореждането е извършено преди по-ранната от двете дати: датата на обявяване в търговския регистър на молбата на длъжника за откриване на производство по несъстоятелност или датата на вписване на решение на съда по несъстоятелността за откриване на производство по несъстоятелност на длъжника.

В тези случаи, за да е налице основание за ангажиране на отговорност на мажоритарния съдружник или акционер, следва към момента на разпореждането с дяловете или акциите дружеството да е в състояние на неплатежоспособност или свръхзадълженост, макар това обстоятелство да не е обявено. Преценка за състоянието на свръхзадълженост или неплатежоспособност за целите на чл. 19, ал. 5 от ДОПК може да се направи и от органите по приходите в рамките на производството за установяване на отговорността. При преценката за наличие на това състояние са приложими критериите и презумпциите, регламентирани в ТЗ. Съгласно чл. 608 от ТЗ неплатежоспособен е търговец, който не е в състояние да изпълни изискуемо:

- парично задължение, породено от или отнасящо се до търговска сделка, включително нейната действителност, изпълнение, неизпълнение, прекратяване, унищожаване и разваляне, или последиците от прекратяването ѝ, или
- публичноправно задължение към държавата и общините, свързано с търговската му дейност, или
- задължение по частно държавно вземане.

Презумпциите за неплатежоспособност са регламентирани с ал. 2 – 4 на нормата. Презумпциите са оборими. Съгласно същите неплатежоспособността се предполага:

- когато преди подаване на молбата за откриване на производството по несъстоятелност търговецът не е заявил за обявяване в търговския регистър годишните си финансови отчети за последните три години;



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

- когато длъжникът е спрял плащанията. Спиране на плащанията е налице и когато длъжникът е платил изцяло или частично вземания на определени кредитори;

- ако по изпълнително производство, образувано за изпълнение на влязъл в сила акт на кредитора, подал молба по чл. 625 от ТЗ, вземането е останало изцяло или частично неудовлетворено в рамките на 6 месеца след получаване на поканата или на съобщението за доброволно изпълнение.

Съгласно чл. 742, ал. 1 от ТЗ търговското дружество е свръхзадължено, ако неговото имущество не е достатъчно, за да покрие паричните му задължения. Относно свръхзадължеността, за разлика от неплатежоспособността по чл. 608 от ТЗ, презумпции за наличие на същата не са предвидени.

Условие за ангажиране на отговорността на мажоритарните съдружници или акционери е същите да са знаели за състоянието на неплатежоспособност или свръхзадълженост на дружеството. Относно знанието за състоянието на неплатежоспособност или свръхзадълженост на дружеството, приложима е презумпцията за недобросъвестност на чл. 19, ал. 11 от ДОПК. Относно презумпцията за недобросъвестност, вида, началния и крайния момент на производството, в рамките на които действа тя, важи изложеното по-горе в т. 2.3.

В случай че презумпцията е неприложима, знанието на съответния съдружник следва да се докаже по общия ред, например чрез протоколи от общо събрание за приемане на финансовите отчети или доклади за финансовото състояние, достъп до документацията на дружествата въз основа на правата на лицето като съдружник или правилата, защитаващи правата на миноритарните акционери, и всякакви други допустими доказателства за знанието на миноритарния акционер за възникналите задължения. Знанието за презумптивните факти по ТЗ може да се тълкува като знание за неплатежоспособността. Така ако дружеството не е заявило за обявяване в търговския регистър годишните си финансови отчети за последните три години, това обстоятелство е публично известно и се счита известно на съдружника/акционера. Знанието за наличието на неизплатено публичноправно задължение към държавата и общините, свързано с търговската му дейност, може да бъде доказано съобразно посоченото по-горе в т. 2.3.



Недобросъвестността не е посочена изрично като предпоставка за реализиране на отговорността на миноритарните съдружници, но чрез препращането към чл. 19, ал. 5 от ДОПК е въведена като такава. **Следва да се обърне внимание, че презумпцията по ал. 11 не се отнася до и е недопустимо да се прилага спрямо миноритарните съдружници, тъй като посочената разпоредба препраща само към ал. 5.** За ангажиране на отговорността на съответния миноритарен съдружник/акционер следва **знанието** за състоянието на неплатежоспособност или свръхзадълженост на дружеството да се докаже по общия ред, съобразно изложеното по-горе относно доказване на знанието на мажоритарните съдружници/акционери.

4.4. Цел на нормата

Следва да се подчертае, че нормата по чл. 19, ал. 5 от ДОПК не съдържа рестрикции, които да препятстват свободното разпореждане с акции и дялове на добросъвестните съдружници и акционери. В случай на изпълнение от тяхна страна на вмененото им с чл. 626, ал. 1 от ТЗ задължение да подадат молба за обявяване на дружеството в несъстоятелност в предвидения от закона срок за това, същите не биха понесли неблагоприятните последици за ангажиране на отговорността им за публичните задължения на неплатежоспособното и/или свръхзадължено дружестводлъжник. Нормата има за цел да препятства некоректната практика на мажоритарните собственици на капитала, които са имали това качество към деня на възникване на задълженията за данъци или осигурителни вноски на дружеството длъжник, да се разпоредят с дяловете и акциите си преди публичното оповестяване на състоянието на дружеството (свръхзадълженост или неплатежоспособност на дружеството) и преди изпълнение на законовото задължение по чл. 626, ал. 1 от ТЗ да подадат молба за обявяване на дружеството в несъстоятелност. С тези си действия собствениците/мажоритарните съдружници или акционери целят да запазят по неправомерен начин търговската си репутация, което предпоставя възможността им за предприемане на последващи стопански начинания, без на третите лица да е известно действителното положение.

4.5. Отпадане на отговорността

Нормата на ал. 7 на чл. 19 от ДОПК предвижда отпадане на отговорността на собствениците на капитала, съдружниците и акционерите за извършеното разпореждане с дялове и акции при условията на ал. 5 и 6, когато съдът по



несъстоятелността прекрати производството по несъстоятелност поради утвърждаване на план за оздравяване или въз основа на договор за уреждане на плащането на паричните задължения по чл. 740 от ТЗ.

III. Отговорност на лица, които действат в скрито съучастие и/или без да притежават формално качеството във връзка с управлението на дружеството-длъжник

1. Действия в скрито съучастие

По силата на чл. 19, ал. 8 от ДОПК лицата, които са действали в скрито съучастие, дължат солидарно с неплатежоспособното юридическо лице неплатените задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски така, както биха възникнали за неплатежоспособното юридическо лице.

1.1. Институтът на скритото съучастие

Скритото съучастие е институт на търговското и гражданско право. Фигурата на *подставено лице, скрит пълномощник (сламен човек)*, в хипотеза на симулация, се използва обичайно тогава, когато едно лице, действащо в скрито съучастие, иска да придобие нещо, но не иска третите лица да узнаят какво придобива. Поради това лицето използва т. нар. „сламен човек“. В данъчното право обичайно чрез фигурата на подставеното лице (в случая дружество) скритият съучастник ползва права, като кумулира несъбираеми данъчни и/или осигурителни задължения, на които формално не е титуляр.

Основание за въвеждане на тази отговорност по тълкувателен път се извежда от нормите на гражданското и търговско право (чл. 17 и чл. 292 от ЗЗД и чл. 609 от ТЗ), поради което е налице съдебна практика за ангажиране на наказателна отговорност при скрито съучастие, както и имуществена такава в производство по несъстоятелност.

1.2. Съдебна практика

Според Тълкувателно решение №4 от 12.03.2016 г. по тълк. д. №4/2015 г., Общото събрание на наказателната колегия на ВКС, от физическото лице, осъществяващо фактически дейност и функции на данъчно задълженото лице – търговец, е възможно да се търси наказателна отговорност. Съгласно същото тълкувателно решение представителната власт, възникнала по силата на закона или



въз основа на упълномощаване, не е единственият критерий. От решаващо значение е дали лицето фактически осъществява дейност и функции на данъчно задълженото лице. Мотивите на съда са, че законът позволява на търговеца да използва и други лица, които да осъществяват действията, регулирани от данъчното законодателство (пълномощник, търговски представител, счетоводител или друго лице). Поради това ВКС приема, че такова физическо лице също е възможно да бъде субект на престъплението, когато осъществява фактическото изпълнение на задълженията на търговеца, възложени му от съответния данъчен закон. Разрешаването на този въпрос зависи от съвкупността на фактическите обстоятелства по делото.

В Решение №102 от 2012 г. по тълкувателно дело №1294/2011 г. Върховният касационен съд е приел, че „скрито съучастие” като основание за откриване производство по несъстоятелност е налице, когато физическо или юридическо лице, независимо дали притежава търговско качество, извършва цялата си търговска дейност или съществена част от търговската си дейност, изразяваща се в сключването на търговски сделки, чрез неплатежоспособен длъжник – търговец, който действа като негово подставено лице или скрит пълномощник. Преценката относно обема на прикритата търговска дейност следва да се извършва винаги конкретно с оглед специфичните за случая обстоятелства, касаещи броя, честотата и мащаба на сделките. Откриването на производство по несъстоятелност по отношение на лицето, чиято дейност се прикрива, е функция от откриването на производство по несъстоятелност на прикриващия неговата търговска дейност търговец.

1.3. Отговорността за скрито съучастие в данъчното право

Считам, че основание за приложение на отговорността на скрития съучастник за данъчните и осигурителни задължения на дружеството-длъжник и преди въвеждане на изричната разпоредба на чл. 19, ал. 8 от ДОПК се извежда по тълкувателен път, аналогично на тълкуванията, направени в цитираната по-горе съдебна практика в производствата по несъстоятелност и в наказателните производства. Следва да се посочи, че допустимостта скрит съучастник да бъде определен като отговорно лице в данъчното право е с много по-силно основание от това такова лице да бъде определено като наказателноотговорно. Съображенията за отговорността в тази хипотеза се извеждат от Тълкувателно решение №4 от



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

12.03.2016 г. по тълкувателно дело №4/2015 г. на Общото събрание на наказателната колегия на ВКС.

Независимо от изложеното, за по-голяма яснота и безспорност на производствата за ангажиране на отговорността на скрития съучастник за неплатените данъчни и осигурителни задължения на дружеството-длъжник, беше регламентирано изрично като основание с ал. 8 на чл. 19 от ДОПК. По силата на тази разпоредба притежаваното от действителната страна по сделката (скрития съучастник) имущество ще може да служи за удовлетворяване на фиска – за погасяване на данъчните и осигурителни задължения, формирани чрез дейността на дружеството-длъжник (подставеното лице).

За да се реализира отговорността на скрития съучастник, дружеството-длъжник следва да е неплатежоспособно. Не е необходимо в тези случаи това да е установено в производство по несъстоятелност, достатъчно е в данъчния процес да са събрани доказателства, от които да е видно, че дружеството не притежава имущество, чрез което да могат да се удовлетворят данъчните и/или осигурителните му задължения.

Отговорността в тези случаи (за разлика от тази, възникваща във връзка с приложението на чл. 19, ал. 12 от ДОПК – виж по-долу т. 2) е за пълния размер на задължението на дружеството-длъжник.

Скритият съучастник може да бъде както физическо, така и юридическо лице, както приема в своята съдебната си практика ВКС (решение №102 от 2012 г. по тълкувателно дело №1294/2011 г). В този смисъл по реда на чл. 19, ал. 8 от ДОПК може да бъде ангажирана отговорност както на юридическо лице, така и на физическо лице, в зависимост от това кой в действителност е скритият съучастник.

Независимо от това дали лицето – скрит съучастник е физическо или юридическо лице, в този случай се касае не за установяване на данъчните и/или осигурителни задължения на това лице по чл. 14, т. 1 и т. 2 от ДОПК (като носител на задължението или лице, задължено да удържа и внася задължението), а за установяване на отговорност за задълженията, възникнали в лицето на дружеството-длъжник (по чл. 14, т. 3 от ДОПК). Поради това, както и по силата на изричната разпоредба на чл. 19, ал. 8 от ДОПК, независимо от това дали скритият съучастник е физическо или юридическо лице, отговорността е за неплатените задължения за



данъци и задължителни осигурителни вноски на дружеството-длъжник така, както биха възникнали за същото.

1.4. Доказателства и доказателствени средства

Следва да се подчертае, че за реализиране на отговорността в тези случаи наличието на хипотезата на скрито съучастие следва да се докаже от органите по приходите с всички допустими доказателствени средства по ДОПК при цялостно изследване на отношенията между лицата, например: чрез проследяване на движението на финансовите средства и стоквите потоци, обясненията на лицето, представляващо формално дружеството-длъжник, и на трети лица относно лицето и начина на водене на преговорите и сключване на договорите, предаването на пари и вещи.

2. Лица, действащи като прокурист и търговски пълномощник на дружеството-длъжник, без формално да имат това качество

Практиката при осъществяване на данъчни и/или осигурителни злоупотреби, при които се уврежда фискалът, е свързана с използване на лице, формално вписано като управител, като същото е без лично имущество, много често неграмотно и/или не в състояние да управлява предприятие, осъществяващо търговска дейност. Фактически дейността се осъществява от упълномощени лица, които изцяло осъществяват управлението и дейността на предприятието. Когато това е довело до натрупване на задължения от търговеца, възлагането на отговорност по реда на чл. 19 от ДОПК на формалния управител бива лишено от смисъл, доколкото същият не притежава имущество. Предвид, че лицето, извършило недобросъвестните действия, не заема формална длъжност в предприятието или заема някаква друга формална длъжност в същото, но фактически извършва дейност по управление на предприятието, с изменението на чл. 19 от ДОПК се регламентира изрично правната възможност да му се търси отговорност за действията, които са довели до ощетяване на бюджета. По силата на ал. 12 на чл. 19, чрез приравняването им на прокурист и търговски пълномощник, законът изрично регламентира отговорността на тези лица за действията по чл. 19, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК /виж т. II. т. 1, и т. 2/. В тези случаи лицата отговарят при условията и до размера, относими за отговорните лица по чл. 19, ал. 1 и ал. 2 от ДОПК.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

За понятията прокурист и търговски пълномощник чл. 19 от ДОПК е въвел специална разпоредба, въвеждаща законова фикция за целите на приложение на нормата.

Съгласно ал. 12 на чл. 19 за прокурист се смята и всяко лице, което е упълномощено да изпълнява правомощия на управителя. За търговски пълномощник се смята и всяко лице, което изпълнява условията на чл. 26 от ТЗ, с изключение на изискването да получава възнаграждение, както и всяко лице, действало при условията на чл. 301 от ТЗ. Следва да се подчертае, че все пак става въпрос за лица, които действително са извършили действия по управление и свързаното с това обявяване на факти и обстоятелства, съответно са извършвали разпореждания с имуществото на задълженото лице.

Съгласно чл. 26 от ТЗ търговският пълномощник е лице, упълномощено от търговец да извършва посочените в пълномощното действия срещу възнаграждение. При липса на други указания пълномощникът се смята упълномощен да извършва всички действия, свързани с обикновената дейност на търговеца. Упълномощаването става писмено с нотариална заверка на подписа. За отчуждаване или обременяване с тежести на недвижими имоти, за поемане на менителнични задължения, за вземане на заем и за водене на процеси търговският пълномощник трябва да е упълномощен изрично. Други ограничения на пълномощното могат да се противопоставят на трето лице само ако са му били известни или е трябвало да знае. Търговският пълномощник не може без съгласие на търговеца да прехвърля правата си другиму. Той се подписва, като прибавя към фирмата своето име и добавка, че е пълномощник.

Съгласно чл. 301 от ТЗ – „Действия без представителна власт“, когато едно лице действа от името на търговец без представителна власт, се смята, че търговецът потвърждава действията, ако не се противопостави веднага след узнаването.

При анализ на цитираните законови текстове във взаимна връзка е видно, че за целите на чл. 19 от ДОПК, когато едно лице, независимо дали е във възмездни граждански или трудови правоотношения с търговеца, притежава пълномощно, което му дава възможност да извършва действия, свързани с обикновената дейност на търговеца, или ако без изрично упълномощаване извършва действия от името на търговеца, без същият да им се е противопоставил, се счита за търговски пълномощник и следва да носи предвидената за същия отговорност.



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

В случай на действия на разпореждане с имущество, които с оглед характера му при липса на изискване за форма на договора биха могли да се извършат и от неупълномощено лице, то това извършващо действия без представителна власт лице следва да се счита за търговски пълномощник за целите на чл. 19 от ДОПК, съответно – субект на предвидената в разпоредбата отговорност.

Подчертавам, че правна възможност за реализиране на отговорност в този случай можеше да се изведе по тълкувателен път и преди изменението на чл. 19 от ДОПК и валидно е изразеното в становище изх. №24-38-100 от 26.01.2017 г. на изпълнителния директор.

IV. Реализиране на отговорността и поредност на изпълнението

1. Срок за установяването

Предвид обстоятелството, че отговорността по чл. 19 от ДОПК се установява с ревизионен акт и по същността си представлява задължение за данъци, определено на лице, различно от формалния му носител (главния длъжник), преклузивният срок за установяване по чл. 109 от ДОПК в случая е приложим съответно.

Съгласно чл. 109 от ДОПК не се образува производство за установяване на задължения за данъци по този кодекс, когато са изтекли 5 години от изтичането на годината, в която е подадена декларация или е следвало да бъде подадена декларация, или от изтичането на годината, в която са постъпили данни, получени от трети лица и организации, в случаите, когато по този закон не е предвидено подаването на декларация.

Преклузивният срок не тече, когато е образувано наказателно производство, от изхода на което зависи установяването на данъчните задължения.

2. Няколко отговарящи лица

Следва да се има предвид, че чл. 19 от ДОПК е частен случай на чл. 14, т. 3 във връзка с чл. 16 от ДОПК. По повод прилагането на други хипотези на отговарящи трети лица Върховният административен съд в трайната си практика приема, че в подобни случаи администрацията разполага със свобода за избор на лице, към което да насочи своята претенция и в този смисъл отговорните лица не разполагат с възражение за поредност. Така например в хипотезата на чл. 15 от ТЗ се приема, че



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

независимо от прехвърлянето на предприятието, отчуждителят носи пълна отговорност за възникналите преди прехвърлянето задължения за данъци и задължителни осигурителни вноски, поради което няма пречки спрямо същия да се проведе контролно (най-често ревизионно) производство и да се изиска от него заплащането на задълженията. Не е налице задължение на администрацията да потърси първо приобретателя, нито да привлича за участие в административното производство и двете страни по сделката.

В този смисъл са редица решения на ВАС, например по адм. дела №9868/ 2007 г.; №11519/2007 г.; №6615/2008 г.; №3472/2008; №14246/2008 г.; №7101/2008 г.; №2534/2009 г.; №14687/2013г; №13587/2014 г.; №2447/2017 г.

3. Производства за установяване на отговорността

В случай че за непогасеното задължение на длъжника има доказателства или данни, че са налице няколко отговорни лица, органът по приходите може да избере срещу кое от лицата да образува контролно производство. При наличие на данни, че някои от отговорните лица не притежават имущество, чрез изпълнение по отношение на което да бъде погасен публичния дълг, с цел процесуална икономия контролно производство може да се прецени да се образува само към този/тези от тях, срещу които би било ефективно евентуалното принудително изпълнение..

Производствата биха могли да бъдат както отделни – срещу задълженото лице и срещу всяко отговорно лице, така и общи – между задължено и отговорно/отговорни лица или между няколко отговорни лица. В този смисъл е приложимо изложеното в т. 5 от становище изх. №20-00-162 от 23.06.2011 г. на изпълнителния директор.

Предвид обстоятелството, че установяването на непогасеното задължение на главния длъжник е в отношение на преюдициалност по отношение на възможността да се ангажира отговорността на отговорните лица по чл. 19 от ДОПК, към образуването на общо производство следва да се подхожда след внимателна преценка и предварителен анализ на възможността за определяне на задължение на главния длъжник и неговото събиране. Към образуване на общо производство следва да се пристъпва само при наличие на достатъчно данни, че е възникнало задължение



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

за главния длъжник, както и при данни за липса на имущество на същия, върху което може да бъде наложено обезпечение или принудително изпълнение.

Предвид обстоятелството, че съгласно чл. 20 от ДОПК отговорността на лицата по чл. 19 има субсидиарен характер – може да бъде ангажирана само ако и доколкото дългът не може да бъде събран от главния длъжник, следва в ревизионния акт да се съдържат констатации относно липсата на имущество на дружеството-длъжник, спрямо което да бъде извършено обезпечението или принудителното изпълнение. Това обстоятелство съдът приема, че е предпоставка не само относно законосъобразността на съответното изпълнително/обезпечително производство спрямо отговорното лице, а и задължителна предпоставка за възможността да бъде ангажирана отговорността на съответното лице при установяването ѝ с ревизионен акт. Обстоятелствата относно невъзможността задължението да бъде обезпечено/изпълнено от имуществото на главния длъжник следва да бъде отразено, съответно доказано, или в ревизионния акт на съответното дружество, или в общия ревизионен акт, издаден по отношение на длъжника и отговорното лице, или в акта, издаден по отношение на лицето по чл. 19 от ДОПК за установяване на основанията за отговорността му. Следва в съответните актове да се съдържат данни, съответно да се съберат доказателства, за имущественото състояние на дружеството-длъжник, както преди съответното действие, пораждащо отговорността (действие по ал. 1 или ал. 2 на чл. 19 от ДОПК), така и по време на ревизионното производство на същото, както и по време на ревизионното производство на лицето, чиято отговорност се ангажира по чл. 19 от ДОПК. Анализът на така събраните доказателства следва да обосновава причинно-следствената връзка между действията/бездействието на отговорното лице и невъзможността да бъдат събрани задълженията на дружеството-длъжник.

Следва да се има предвид, че фактическите констатации в ревизионния акт, издаден спрямо дружеството-длъжник, нямат обвързваща сила спрямо отговарящото лице и същото може да доказва различна фактическа обстановка. Така например, ако установяването на задължения, различни от декларираните, се дължи на непредставяне на документация, включително поради ненамиране на адреса за кореспонденция, то очевидно тези констатации не могат да се противопоставят на управляващо лице, за което в периода на управлението му липсват данни да е



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

съхранявало неправилно документацията или да е отказвало съдействие на администрацията.

Когато се образува производство по установяване на отговорност по чл. 19 от ДОПК въз основа на данъчни и/или осигурителни задължения, установени с ревизионен акт, е препоръчително това да става след като последният не е обжалван по административен ред и е влязъл в законна сила. В случаите когато актът е обжалван, е разумно да се изчака решението на решаващия орган. Когато последният постанови решение, с което при условията на чл. 155, ал. 4 от ДОПК преписката се връща за извършване на нова ревизия и издаване на нов ревизионен акт, следва да се изчака издаването на новия акт и образуване на производството по чл. 19 от ДОПК да се предприеме, когато със същия се установяват задължения, защото ако производството за установяване на отговорност е образувано преди това, то би се оказало без основание и съответно незаконосъобразно.

4. Поредност на изпълнението, реализиране на отговорността, отпадане на отговорността

Съгласно чл. 20 от ДОПК 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. Тази норма, независимо че е предмет на изменението на ДОПК, в сила от 04.08.2017 г., по същество е непроменена, като единствено е съобразена с промяната на кръга лица – субекти на отговорността по чл. 19 от кодекса.

На основание чл. 21 от ДОПК отговорността на третите лица се реализира и в случаите, когато по отношение на длъжника са налице обстоятелствата по чл. 168, т. 6 и т. 7 – след разпределение на постъпленията от осребряване на актива на юридическо лице, обявено в несъстоятелност, или при заличаване на юридическото лице след прекратяване с производство по ликвидация. Отговорността на третите лица отпада с отпадането на задължението, за което е установена – след отмяна на ревизионния акт на дружеството-длъжник с влязъл в сила акт. В този случай връщането на платени суми се извършва по реда на чл. 128-129 от ДОПК.

Не следва да забравя, че по аргумент от чл. 122, ал. 3 от ЗЗД отговарящите лица разполагат с възражението за изтекла давност на задълженото лице, дори това



НАЦИОНАЛНА АГЕНЦИЯ ЗА ПРИХОДИТЕ
ЦЕНТРАЛНО УПРАВЛЕНИЕ

възражение да не е упражнено от главния длъжник. В този смисъл провеждане на производство в тези случаи изглежда лишено от смисъл. С изтичането на срока по чл. 171, ал. 2 от ДОПК по отношение на главния дълг се погасява по давност и отговорността на лицата по чл. 19 от ДОПК, предвид обстоятелството, че абсолютната давност е въведена като защита на лицата срещу необоснованото бездействие на приходната администрация. С изтичането на този срок следва да се отпишат служебно както задълженията на главния длъжник, така и задълженията на отговорните за този дълг лица по чл. 19 от ДОПК.

По отношение на въпросите относно поредност на изпълнението, реализиране на отговорността, както и на основанията за отпадане на отговорността и съответните процесуални действия в тази връзка е валидно изразеното в становище изх. №20-00-162/23.06.2011 г. на изпълнителния директор на НАП.

ПРИЛОЖЕНИЕ: Съдържание на общо становище по прилагане на чл. 19 от ДОПК

ИЗПЪЛНИТЕЛЕН ДИРЕКТОР НА НАП:


ГАЛИЯ ДИМИТРОВА/




Съдържание на общо становище по прилагане на чл. 19 от ДОПК

I. Съдържание на измененията и характер на нормата – стр. 1

1. Цел и обхват на изменението на разпоредбата на чл. 19 от ДОПК – стр. 2
 - 1.1. Констатирани недобросъвестни практики във връзка с несъбираеми данъчни и осигурителни задължения на дружества – стр. 2
 - 1.2. Обхват на измененията на отговорността – стр. 3
2. Съдържание на нормата – стр. 4
3. Характер на нормата – стр. 6

II. Субекти на отговорността, изпълнителни действия, размер и характер на отговорността – стр. 7

1. Отговорност по чл. 19, ал. 1 от ДОПК – стр. 7
2. Отговорност по чл. 19, ал. 2 от ДОПК – стр. 8
 - 2.1. Специфични предпоставки за отговорността на мажоритарните съдружници и съдържание на понятието – стр. 9
 - 2.2. Определяне на отговорните лица в зависимост от конкретиката на обстоятелствата и добросъвестността – стр. 10
 - 2.3. Относно недобросъвестността – стр. 12
 - 2.4. Доказване на обстоятелствата, обуславящи отговорността на мажоритарните съдружници – стр. 16
 - 2.5. Размер на отговорността – стр. 16
3. Получаването на скрито разпределение на печалбата или дивидент (чл. 19, ал. 9 от ДОПК) – стр. 17
 - 3.1. Съдържание на понятията „скрито разпределение на печалбата“ и „дивидент“ – стр. 17
 - 3.2. Отговорност на получателите на скритото разпределение на печалбата – стр. 19
 - 3.3. Ограничаване на отговорността – стр. 20
 - 3.4. Характер на отговорността – стр. 22
4. Отговорност на собственици на капитала, включително съдружници и акционери при недобросъвестно прехвърляне на притежавани от тях дялове или



акции на свръхзадължено или неплатежоспособно дружество (чл.19, ал. 5 и ал. 6 от ДОПК) – стр. 22

4.1. Отговорни лица – две групи, при различни условия – стр. 22

4.2. Размер на отговорността – стр. 22

4.3. Недобросъвестност – стр. 23

4.4. Цел на нормата – стр. 25

4.5. Отпадане на отговорността – стр. 25

III. Отговорност на лица, които действат в скрито съучастие и/или без да притежават формално качеството във връзка с управлението на дружеството-длъжник – стр. 26

1. Действия в скрито съучастие – стр. 26

1.1. Институтът на скритото съучастие – стр. 26

1.2. Съдебна практика – стр. 26

1.3. Отговорността за скрито съучастие в данъчното право – стр. 27

1.4. Доказателства и доказателствени средства – стр. 29

2. Лица, действащи като прокурист и търговски пълномощник на дружеството-длъжник, без формално да имат това качество – стр. 29

IV. Реализиране на отговорността и поредност на изпълнението – стр. 31

1. Срок за установяването – стр. 31

2. Няколко отговарящи лица – стр. 31

3. Производства за установяване на отговорността – стр. 32

4. Поредност на изпълнението, реализиране на отговорността, отпадане на отговорността – стр. 34