

Солидарна отговорност за финансови задължения

Елена Александрова

Joint liability for financial obligations: The present report treats the joint liability for the financial obligations by considering the problem in terms of financial legal theory and the practical applicability of the Institute in accordance with the applicable financial legislation at the time .

Key words: joint liability for financial obligations, financial legal relationships, accredited representativ, VAT.

ВЪВЕДЕНИЕ

В общата теория на правото правоотношението се разглежда като сложно образование с определен вътрешен строеж. Спецификата на финансовите правни отношения се изразява в това, че те се структурират по вертикала, а именно като отношения на власт и подчинение. Финансовите правни отношения възникват между държавата в лицето на нейните компетентни органи от една страна, и физическите, юридическите лица и организациите, от друга страна. Държавата е в качеството си на властимащ, активен субект, който е носител на материалното право да получи определена парична сума, която пасивните субекти трябва да заплатят.

Традиционното схващане в нашата финансово правна теория е, че финансовите правни отношения се характеризират с двустранна си субектна организация, т.е винаги имат две страни, но на всяка една от страните може да се позиционират един или повече правни субекти. В литературата обаче редица автори застъпват и обосновават тезата, че са възможни и тристранни финансови правни отношения, както и такива, при които е на лице възможността на една от страните и по-специално на страната на финансовия длъжник да се конституират повече от един правен субект¹⁹¹. В последния случай следва да говорим за усложнение в субектния състав на пасивната страна във финансовото правно отношение. Съгласно финансово правната теория тези усложнения се проявяват в следните хипотези: при представителство, при правоприменство, при отговорност за чужд финансов дълг и при отговорност на няколко задължени лица за едно финансово задължение¹⁹².

Целта на настоящето изложение е да акцентира върху последната посочена хипотеза - пасивната солидарна отговорност във финансовото право, т.е солидарната отговорност за финансови задължения, като разгледа проблема както от гледна точка на финансово правната теория, така и от практическата приложимост на института съобразно действащото към момента финансово законодателство.

ИЗЛОЖЕНИЕ

Основанието на пасивната солидарност във финансовото право най-общо се съдържа в единния спрямо всички финансови длъжници обект, от който се извлича финансовия дълг, а от тук и в общия фактически състав, пораждащ задължение, за което се носи отговорност с няколко патримониума. Такива случаи например са: няколко лица наследяват общо едно наследство и заедно с него наследяват и данъчните задължения на наследодателя си; няколко лица придобиват правото на собственост върху недвижим имот и ведно с това дължимите по Закона на местни данъци и такси задължения; акредитираният представител по смисъла на чл. 135, ал. 3 от ЗДДС също отговаря за данъчните задължения на представляваните от него чуждестранни лица; отговорността на лица в случаи на злоупотреби по смисъла на чл. 177 от ЗДДС; както и в случаите на чл. 18 и чл. 211 от ДОПК и други.

¹⁹¹ Костов М., Финансовоправни отношения, С., 1979 г., с. 148

¹⁹² Димитров П., Финансово право, АИ „Ценов“, Свищов, 2012 г.

Според някои автори гражданскоправната солидарност на длъжниците е напълно относима и съчетаема със спецификите на финансовия дълг. Поддръжник на тази теза е проф. Ангел Ангелов. Според неговите виждания няколко правни субекта могат да бъдат солидарно задължени, защото спрямо всички тях е налице общ юридически факт, т.е общо основание за възникване на финансовото задължение. Според него „солидарността произтича от съответната (макар и не непременно изрична) разпоредба на закона“¹⁹³. Това твърдение обаче трудно би се аргументирало, когато на практика такава норма не е на лице, а няколко лица са задължени за едно финансово задължение, тъй като по отношение на тях е налице общия фактически състав на горепосочените примери. Солидарността в гражданското право е уредена в чл. 121 от Закона на задълженията и договорите и гласи, че „освен в определените от закона случаи солидарност между двама или повече длъжници възниква само когато е уговорена“. Във финансовото право обаче първата хипотеза, визирана в чл. 121 е абсолютно неприложима. Никакво уговаряне не е съвместимо с властническия характер на финансово правните отношения. От това следва, че във финансовото законодателство единствено допустимо е по законодателен ред изрично да бъде уреден въпросът за начина на отговаряне на няколко едновременно задължени лица. Именно тази теза поддържа проф. Минчо Костов - че солидарността във финансовото право може да възникне само въз основа на изрична правна норма и че тя е мислима в твърде ограничена сфера, регулираща финансовите правни отношения.

Основното съображения в подкрепа на това становище може да се резюмира по следния начин. Смисълът на солидарността като правен институт е да остави без значение за кредитора разпределението на дълга между солидарните длъжници, т.е спрямо него всички длъжници да отговорят за цялото задължение. За кредиторът е без значение кой от длъжниците ще плати. Така стои въпросът в гражданското право. Защо тогава и държавата като своеобразен финансовоправен кредитор да не може да бъде така гарантирана, както кредиторът в едно гражданско правно отношение? Отговор на този въпрос дава проф. Костов, а именно, че такава една постановка на въпроса за солидарността във финансово право противоречи на икономическата логика и на социалната справедливост и не на последно място на установения в чл. 60, ал. 1 от Конституцията на Република България принцип, че гражданите са задължени да плащат данъчните си задължения съобразно с техните доходи и имущество.

В нашето финансово право липсва обща норма относно допустимостта на солидарността при финансовите задължения. В действащото финансово законодателство въпросът за солидарността при данъчните задължения е уреден със специални правни норми както в ДОПК, така и в отделни материални закони (чл. 18 от ДОПК, чл. 211, ал. 1 от ДОПК, чл. 177 от ЗДДС, чл. 134-135 от ЗДДС и пр.). Анализът на тези правни норми показва, че солидарната отговорност на третите лица за изпълнението на данъчните задължения възниква като санкционна правна последица при виновното и противоправно тяхно поведение. Единствено при акредитирания представител по смисъла на чл. 134-135 от ЗДДС правното основание за солидарността не е противоправното и виновното поведение на третото лице, а е резултат от неговата вяла, съчетана с изрична правна норма¹⁹⁴.

От гледна точка на практиката интерес представляват нормативните решения в действащото ни законодателство относно солидарната отговорност при фигурата на акредитирания представител и отговорността на лицата в случай на злоупотреби с данъчен кредит по смисъла на ЗДДС.

¹⁹³ Ангелов, А. Финансово право на НР България, СУ „1975 г.“, с. 91

¹⁹⁴ Димитров П., Финансово право, АИ Ценов, Свищов, 2012 г., с. 73-74

Правната материя, уреждаща фигурата на акредитирания представител, се съдържа в чл. 133-135 от ЗДДС. Акредитираният представител представлява чуждестранни лица, които не са установени в страната, но имат обект на територията на страната, от който извършват независима икономическа дейност или нямат обект на територията на страната, но извършват облагаеми доставки на стоки или услуги с място на изпълнение на територията на страната. Той може да бъде само българско, дееспособно физическо лице, с постоянен адрес или постоянно пребиваващо в страната или местно юридическо лице, което не е в процедура по ликвидация или не е обявено в несъстоятелност и няма изискуеми и неизплатени данъчни задължения и задължения за осигурителни вноски, събирани от Националната агенция за приходите. Представителството възниква по силата на договор, сключен в писмена форма, с нотариална заверка на подписите по него. Обемът на представителната власт е уреден в чл. 135, ал. 2 от ЗДДС, а именно: акредитираният представител представлява чуждестранното лице по всички негови данъчни правоотношения, възникнали въз основа на ЗДДС. Следователно обемът е определен *ex lege*, а не по силата на договора сключен между лицата. Акредитираният представител отговаря солидарно и неограничено за данъчните задължения на представляваните от него чуждестранни лица, като това произтича от изричната правна норма на чл. 135, ал. 3 от ЗДДС. Що се отнася до обхвата на солидарната отговорност за финансовите задължения на акредитирания представител, то тя тук е максимално разширена и се разпростира не само върху основното данъчно задължение, лихвите и разноските по събирането му, но и върху останалите задължения на пасивния субект по данъчното правно отношение (подаване на данъчни декларации, предоставяне на информация и пр.), т.е. съвпада изцяло с отговорността на данъчния длъжник – регистрираното по смисъла на ЗДДС чуждестранно лице.

Правната уредба на солидарната отговорност за неплатен данък върху добавената стойност от други данъчно задължени лица се съдържа в разпоредбата на чл. 177 от Закона за данък върху добавената стойност. По силата на същата правна норма всяко регистрирано за целите на ЗДДС лице - получател по облагаема доставка, отговаря за дължимия и невнесен данък от друго регистрирано лице, доколкото е ползвало право на приспадане на данъчен кредит, свързано пряко или косвено с дължимия и невнесен данък. Касае се за особен вид отговорност, в отклонение от основните правила за определяне на задълженото лице, съгласно глава осма от ЗДДС, която следва да бъде реализирана при наличието на специално предвидените в цитираната правна разпоредба предпоставки. Целта на тази разпоредба е да се предотвратят и/или ограничат данъчните измами, свързани със злоупотреби с ДДС от страна на „липсващи търговци“ и от фирми, участващи във верижни облагаеми доставки, с цел неправомерното ползване на данъчен кредит. Съгласно чл. 2, т. 1 от Регламент (ЕО) № 1925/2004 на Комисията на ЕС за определяне на подробни правила за прилагането на някои разпоредби на Регламент (ЕО) № 1798/2003 относно административното сътрудничество в областта на ДДС определя „липсващия търговец“ като: „Търговец, който е регистриран като данъчно задължено лице за целите на ДДС, което потенциално, с намерение за измама, придобива или създава впечатление, че придобива стоки или услуги, без да заплаща ДДС, и доставя тези стоки или услуги с ДДС на други лица, без да превежда дължимото ДДС на съответния национален орган.“

Обикновено при проверка тези лица не могат да бъдат открити на заявените от тях адреси за кореспонденция и липсват каквито и да е конкретни данни, свързани с тяхната дейност. Допустимостта на института на солидарната отговорност и съответствието на този институт с разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г. относно Общата система на ДДС е потвърдена в редица решения на Съда на Европейските общности и по-специално в решение по дело № С-384/2004 г. В споменатото решение на СЕО се отбелязва, че чл. 22, ал. 8 от Шеста

директива (отм.), сега чл. 205 от Директива 206/112/ЕО, позволява законодателство, което предвижда, че на данъчно задължено лице, на което е направена доставка на стоки или услуги и което е знаело или е имало основателни причини да подозира, че дължимият ДДС по тази доставка или по предходна или бъдеща доставка на тези стоки би останал неплатен изцяло или отчасти, може да бъде наложена солидарна отговорност за плащането на този данък заедно с данъчно задълженото лице по ДДС. Такова законодателство обаче трябва да бъде съобразено с общите принципи на правото, които съставляват част от правния ред на Общността и които включват по-специално принципите на правната сигурност, пропорционалността и фискалния неутралитет. Логично се поставя въпросът дали „под ударите“ на тази разпоредба следва да попадат и добросъвестни данъчно задължени лица, които, без съзнателно да участват в оборота, предмет на верига от доставки, са сключили сделка, по която са получили облагаема доставка, която се явява звено от веригата от облагаеми доставки, в които една или няколко доставки са били предприети с цел неправомерно ползване на правото на данъчен кредит.

Основателен е въпросът дали може да се предвижда солидарна отговорност от получателя за неплатения ефективно данък от някои от предходните доставчици, при условие че сделката между доставчика и получателя по въпросната облагаема доставка е сключена напълно добросъвестно от лицата, като нито едно от тях не е участвало съзнателно във веригата от доставки с цел неправомерното ползване на данъчни облаги. В тази връзка многократно в своите решения СЕО е имал възможността да постанови, че данъчно задължено лице, което е действало добросъвестно и е взело всички възможни разумни мерки, за да се увери, че не участва в измама с ДДС, не може да бъде държано отговорно за евентуално извършената злоупотреба от други лица по веригата от доставки.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Въз основа на направения в настоящото изложение анализ следва изводът, че приложимостта на института на солидарната отговорност за финансови задължения е твърде стеснена. Допустимостта на солидарността при отговарянето на повече от един пасивен субект за един и същ финансов дълг в действащото законодателство следва да бъде уредена с изрични правни норми. На самите финансови правни отношения е неприемлива субектна конструкция, при която са възможни множество правни субекти под формата на солидарно отговорни длъжници. Финансовият дълг следва да бъде индивидуализиран в лицето на отделен правен субект, което пък от своя страна следва от конституционно установения принцип за разпределяне на фискалната тежест върху гражданите съобразно техните доходи и имущество, самата специфика на финансовите отношения и техните социално-икономически функции.

ЛИТЕРАТУРА

- [1] Ангелов А, Финансово право на НР България, четвърто преработено издание, СУ „Климент Охридски“, 1975 г.
- [2] Димитров П, Финансово право, АИ „Ценов“, Свищов, 2012 г.
- [3] Костов М, Финансовоправни отношения, София, 1979 г.
- [4] Стоянов, Ив., Финансово право, „Фенея“, София, 2010 г.

За контакти:

Ас. Елена Александрова, Катедра “ Правни науки и екология”, Стопанска Академия „ Д. А. Ценов”, тел.: 0896/811-267, e-mail: elalexandrova@uni-svishtov.bg

Докладът е рецензиран.