

### **Слайд № 8**

**Решение № 382 от 11.11.2015 г. на ВКС по н. д. № 1332/2015 г., III н. о., НК, докладчик съдията Севдалин Мавров** - Съгласно мотивите на Върховния съд (ВС), изразени в т. 2, б. "в" на Постановление № 1 от 17.01.83 г. по н. д. 8/82 г. на Пл. на ВС (сб. 1983 г., стр. 6), когато бъдат изменени наказателните норми, приложим е чл. 2, ал. 2, т. е. прилага се по-благоприятния закон. Това правило не се отнася до случаите на изменение на правилата, които запълват бланкетна наказателна норма и уреждат движението по пътищата, експлоатацията или ремонта. За отговорността на дееца има значение само и единствено правилото, което е било в сила при извършване на деянието. Тези съображения на ВС са валидни и по отношение на норми от данъчното законодателство, в случая ЗМДТ, попълващи съдържанието на бланкетната норма на чл. 255 от НК.

От друга страна разпоредбата на чл. 54, ал. 1 от ЗМДТ (ДВ, бр. 103 от 1999 г.) е пресъздадена в ал. 4 на чл. 54 (ДВ, бр. 105 от 2014, в сила от 01.01.15 г.) с изключения по ал. 1, които не ползват подсъдимия по настоящия казус, поради което не е отпаднало задължението за деклариране.

### **Слайд № 12**

**ТР 4/2015 ОСНК** - Според ТР № 4/2015 година кръгът на наказателно отговорните лица, които могат да бъдат субект престъпните състави по чл. 255, чл. 255а, чл. 256 НК (съответно - чл. 255-257 НК), се определя от специфичния характер на обективните признаци, предвидени в състава на престъпленията. Тъй като изпълнителното деяние на престъплението по чл. 255, ал. 1 НК може да бъде осъществено чрез действие или бездействие, което по естеството си е такова, че се отнася до дейността и функциите, предписани на данъчно задължените лица във връзка с декларирането и воденето на счетоводството, а тези дейности и функции предшестват или съпътстват основното задължение за плащане на дължимия данък, то субект на това престъпление могат да бъдат - физическото лице - едноличен търговец, който лично осъществява търговската дейност, физическото лице, което управлява и представлява търговското дружество по закон, пълномощникът, търговският представител, счетоводителят, физическото лице, което осъществява фактическото изпълнение на задълженията на търговеца по съответния данъчен закон или друго лице.

### **Слайд № 13**

**Решение № 25/02.02.2012 г. по н.д. № 2993/2011 на ВКС, I н.о.** - когато данъчно задължено се явява ЮЛ, субект на данъчното престъпление е това ФЛ, което по закон, респективно по регистрация го управлява и представлява.

Данъчното задължение заедно с произтичащите от това законови последици не може да възникне въз основа на пълномощие, като се е аргументирал, че пълномощното е едностранна сделка, която поражда права за пълномощника, но не и задължения, като за неизпълнение или лошо изпълнение на правата по пълномощното пълномощникът отговаря само пред своя упълномощител. Все пак съдът е допуснал принципно възможността да е налице хипотеза на съучастие, при която извършител отново да е данъчно задълженото лице, а пълномощникът да е съучастник (подбудител или помагач) – **виждането изоставено след ТР № 4/2015.**

**Решение № 4/26.03.2014 г. по н.д. № 2276/2013 на ВКС, III н.о.** - В него е прието, че по делото не е изяснено дали дейността на подсъдимата - формален едноличен собственик и управител на фирма, данъчно задължено лице по смисъла на чл. 3, ал. 1 ЗДДС и автор както на представените справки-декларации по чл. 100 ЗДДС(отм), така и на съставени фактури с невярно съдържание, е била съзнателна - за укриване на данъчни задължения или документалната ѝ дейност е била извършвана под чужд контрол като елемент от посредствено извършителство на друго лице, възползващо се от обективното ѝ незнание за нереалността на сделките, отразени в счетоводната отчетност и данъчните декларации пред ТДД.

В конкретния случай подсъдимата е била напълно изолирана от реалната търговска дейност на своята фирма, дейността ѝ се е осъществявала от друго лице - свидетел по делото, по чиято инициатива подсъдимата сключила договор за прехвърляне на предприятие и така закупила фирмата - данъчно задължено ЮЛ.

**Решение № 15/24.01.2012 г. по н.д. 2873/2011 на ВКС, II н.о.** - прието, че пълномощникът на ЕТ не може да бъде помагач на формално представляващия ЕТ и дейността му е извършителска, след като именно той се е занимавал с дейността на дружеството, бил е надлежен негов пълномощник и е създал инкриминираните справки-декларации.

**Решение № 510/04.12.2013 г. по н.д. № 2066/2013 на ВКС, III н.о.** - хипотезата, при която при регистрацията на ЮЛ две или повече лица са вписани, че ще го представляват заедно и поотделно, но пък са разпределили отговорностите помежду си относно сферите на дейност и всеки един от тях е поел задължения по управление на конкретни дейности, ВКС е приел, че след като няма вписана промяна по изискуемия съдебен ред в представителната власт на дружеството, то всички съдружници са го представлявали и са имали задължение за деклариране пред данъчните служби. За да достигне до този извод, съставът на ВКС е анализирал разпоредбите на чл. 141, ал. 1 и ал. 2 ТЗ, в която са дефинирани понятията "управление" и "представителство" на дружество.

**Решение № 190/08.04.2013 г. по н.д. №505/2013 г. на ВКС, I н.о.**

Данъчно задължено по смисъла на ЗДДФЛ е лицето, което по силата на закона има задължение да подаде данъчна декларация с вярно съдържание за доходите си през съответния данъчен период и да заплати дължимия данък. Задължени по ЗДДФЛ са физическите лица, включително едноличните търговци / чл. 1 ЗДДФЛ /. По настоящето дело, данъчно задължен е едноличният търговец [фирма], представляван от подсъдимия В. А. К.. Той следва да подаде декларация с вярно съдържание и да заплати дължимия данък. Известно е, че ангажирането на търговски пълномощник цели да подпомогне търговеца при осъществяване на неговата дейност, но не го освобождава от задълженията, произтичащи от закона / например, това, касаещо уреждане на данъчните му задължения /. Ето защо, задължението на физическото лице да подаде данъчна декларация за доходите си, придобити от дейност като ЕТ, не може да бъде прехвърлено на друго лице, например на пълномощник. Допустимо е изготвената от данъчнозадълженото лице декларация да бъде подадена чрез пълномощник, но и в този случай, за верността на вписаните данни отговаря данъчнозадълженото лице.

Престъплението е *резултатно* и неговият престъпен резултат се изразява в избягване установяването или плащането на данъчни задължения в големи размери, поради което в държавния бюджет не постъпва данък в размер, надхвърлящ 3 000 лв.

Според **Решение № 4/26.03.2014 г. по н.д. № 2276/2013 на ВКС, III н.о.** за да има избягване (съответно осуетяване на установяването) на данъчни задължения на първо място е необходимо да се установи имали възникнали задължения за внасяне на ДДС, което означава да се съберат данни и за сделките, по които данъчно задълженото лице е "доставчик" на услугите или стоките, за които е получило плащане с ДДС и чието възстановяване в бюджета на държавата то дължи

Макар този извод да е направен във връзка със ЗДДС, безспорно той важи и за другите данъчни закони, тъй като в противен случай не би било установено по несъмнен начин настъпването на предвидения от наказателната норма съставомерен престъпен резултат.

## **Слайд № 16**

**Решение № 400/12.11.2010 г. по н. д. № 383/2010 на ВКС, II н.о. и**

**Решение № 527/08.04.2014 г. по н.д. 2025/2013 на ВКС, II н.о.**

Така например по ЗДДФЛ (а и по отменения ЗОДФЛ) не всички доходи, които реализират ФЛ, подлежат на облагане с данък.

ВКС е приел, че за да бъде ангажирана наказателната отговорност на дееца, е необходимо да бъде установено, че той, в качеството си на данъчно задължено лице, е реализирал доход в определен размер, подлежащ на облагане съобразно конкретни разпоредби на ЗДДФЛ. Това означава, според съда, да бъде конкретизиран точно и ясно вида на фактическия източник на доходите, начина на образуване на доходите и техния размер

**Решение № 92/19.03.2010 г. по н.д. № 751/2009 на ВКС, I н.о.** - Освен това, за да възникне данъчно задължение, основано на ЗДДФЛ, следва да е установено категорично и несъмнено, че доходът е получен от лицето, като това е фактически, а не правен въпрос.

В конкретния случай ВКС е бил сезиран по жалба на подсъдима, която е била осъдена за това, че не е декларирала по чл. 41 ЗОДФЛ (отм) половината от получената цена за продаден недвижим имот, съпружеска имуществена собственост, въпреки, че покойният ѝ съпруг приживе е декларирал в данъчна декларация цялата продажна цена на имота. Съдът е приел, че не може да се презюмира, че след като подсъдимата е дала пълномощно на своя съпруг да осъществи сделка с имот, семейна имуществена общност, от това следва, че е получила и половината от платената цена, след като няма доказателства за извършена отчетна сделка между съпрузите, при която те са постигнали съгласие за разпределение на сумата от продажбата, респективно за начина на разпределението ѝ.

**Решение № 20/23.01.2008 г. по н.д. № 688/2007 на ВКС, III н.о.** – любопитно решение - случаят, при който ФЛ е осъдено по кореспондиращата на чл. 255, ал. 1, т. 1 НК предишна редакция на същата норма, за това, че не е декларирал получени парични суми във валута чрез системата за международни разплащания Western Union, изпращани му от проституиращи в чужбина лица, като съдът е приел, че подобни доходи подлежат на облагане съгласно чл. 14, вр. чл. 35 ЗОДФЛ (отм).

**Решение № 311 от 4.11.2015 г. на ВКС по н. д. № 969/2015 г., III н. о., НК,**

**докладчик председателят Красимир Харалампиев –**

За да си набавя парични средства за издръжка на себе си и съпругата си, Х., започнал да осъществява запознанства с чужди граждани, предимно от Турция чрез социалните мрежи и по телефона, като под различни поводи успявал да ги убеди да му изпращат суми чрез международните системи за бързи разплащания "име" и "име". Съобщавал личните си данни на изпращача, а последният му съобщавал размера на сумата и 10 цифрени код на превода.

Инкриминираните парични суми получени с пощенски преводи по същество представляват "придобити доходи" от източници, включени в приложното поле на чл. 35, т. 6 от ЗДДФЛ като облагаем доход, който подлежи на деклариране в годишната данъчна декларация, съгласно чл. 50, ал. 1, т. 1 от ЗДДФЛ.

**Слайд № 17**

**Решение № 56/28.03.2014 г. по н.д. № 2416/2013 на ВКС, III н.о.** - Пред ВКС е била оспорена субективната страна на продължавано деяние по чл. 255, ал. 1, т. 2 НК във връзка с укрито и неплатено данъчно задължение в особено големи размери, възникнало по ЗОДФЛ и ЗДДФЛ с довод, че инкриминираните данъчни декларации са били изготвени от счетоводител, а подсъдимите само са ги подписвали. Съдът е приел, че тезата се опровергава от събраните по делото доказателства, но като допълнителен аргумент е изложил и довода, че в разпоредбите на ЗОДФЛ и ЗДДФЛ изчерпателно са изброени облагаемите и необлагаемите доходи, като всички лица, попълващи данъчни декларации по посочените закони са длъжни да ги познават, тъй като незнанието на закона не е извинителна причина за никого

**Решение № 4/26.03.2014 г. по н.д. № 2276/2013 на ВКС, III н.о.** - Най-големите проблеми в практиката възникват, когато укритите и неплатени данъчни задължения са свързани с косвените данъци - ДДС и акциз. Проблемите касаят както установяването на обективния признак - настъпил съставомерен престъпен резултат, така и субективната страна на престъплението, още повече, когато се касае за верига от данъчно задължени по ДДС лица.

ВКС е посочил, че за да има умисъл за данъчно престъпление е необходимо наличие на задължение за внасяне на ДДС (т.е. знание за приходната част в баланса на фирмата на данъчно задълженото лице), както и че правото на данъчен кредит (правото на прихващане, приспадане) реално не е възникнало поради несъществуването на представените сделки, по които данъчно задълженото лице е получател (купувач). Съдът е приел, че деянието е несъставомерно от субективна страна в случаите, когато деецът счита едновременно, че и двата типа сделки са реални или че и двата типа сделки са фиктивни, защото и при двете хипотези в съзнанието на дееца ще липсва представа за задължение за внасяне на ДДС: в първия случай - поради реалност и на двата вида сделки, той ще има право на прихващане; във втория случай - защото изобщо ще липсва възникване на данъчно задължение. По-нататък съдът е обобщил, че умисълът на дееца относно избягване на плащането на данъчни задължения трябва да обхваща съзнанието за неистинност на посочването на несъществуващи сделки в справките декларации, при положение, че деецът невярно декларира несъществуващи сделки на фирмата му като получател (купувач) по доставка на стоки или услуги и в същото време да знае, че има реални сделки като доставчик (продавач).

**Решение № 445/07.02.2014 г. по н.д. №1008/2013 на ВКС, I н.о.** - ВКС е обсъждал случай, при които решаващите съдилища са приели липса на реално осъществена сделка, въз основа на която е извършено приспадане на данъчен кредит по ЗДДС,

поради това, че предходна за доставчика на привлеченото към наказателна отговорност лице фирма е удостоверила извършената от нея доставка на процесните стоки с фактура, която пораждала съмнения в нейната истинност и подсъдимият, макар да е издал фактура за същата стока, която била придружена с приемо-предавателен протокол и експедиционна бележка, не е представил пътни листове за транспортирането на стоката. Двете инстанции са игнорирали обстоятелството, че подсъдимият частично е платил на прекия си доставчик и са възприели становището на данъчната администрация за неправилно приспаднал данъчен кредит, основано на данните, получени при извършени насрещни проверки на прекия доставчик на подсъдимия и на неговия предходен доставчик.

ВКС е приел, че със способите на НПК следва да бъдат установени фактите, обосноваващи знанието и/или допускането от страна на подсъдимия на обстоятелствата, свързани с дейността на неговия пряк доставчик по конкретните сделки - т.е. въпросът дали са налице елементите на субективната страна на престъплението следва да бъде решен след осъществяването на дейност по установяване на фактическите положения. По-нататък съдът е посочил, че при установяването на фактическите обстоятелства решаващите инстанции следва да се съобразят както със съдържанието на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, чиито разпоредби са транспонирани в българското законодателство, така и с практиката на Съда на ЕС по посочената Директива

**Решение № 577 от 10.11.2013 г. на ВКС по н. д. № 1890/2013 г., I н. о., НК, докладчик съдията Николай Дърмонски** - Утвърдено е в практиката, че когато при реално осъществена облагаема по ЗДДС сделка същата не е осчетоводена, не е вписана в дневника за продажби и в справката-декларация (СД) за съответния данъчен период, то е налице затаяване на истина и реалният резултат са постигати с неначисляването, т. е. укриването на възникналото за данъчно задълженото лице данъчно задължение и неплащането му в законоустановения срок. При т. н. "фиктивна" сделка същата се осчетоводява, вписва се в регистъра за покупките и с отразяването ѝ в съответната СД се потвърждава неистина, а резултатът е постигане на данъчен кредит, който може да се приспадне с дължим от данъчно задължения субект ДДС за съответния данъчен период, а ако реално се претендира и получи неследващ му се за възстановяване ДДС, деецът върши престъплението, визирано в новата редакция на чл. 256 от НК (изм. обн., ДВ, бр. 75/2006 г.).

#### **Други интересни решения, касаещи 255, ал. 1, т. 2 НК**

##### **Решение № 15 от 17.09.2015 г. на ВКС по н. д. № 1580/2014 г., III н. о.**

Правилно е прието от апелативния съд, че последвалото подаване на коригираща справка -декларация по чл. 126, ал. 3 от ЗДДС не води до извод за оневиняване на подсъдимия, тъй като визира възможност за корекция, при допуснати грешки в подадени декларации, пред каквато хипотеза не сме изправени.

**Решение № 245 от 25.06.2015 г. на ВКС по н. д. № 593/2015 г., III н. о.** Изчерпателно са описани фактите, сочещи на осъществени от З. М. действия през периода 06.08.2004 г. - 25.08.2004 г., изразили се в подаване на декларации за внос с № № 2002/4-1603, 2002/4-1604, 2002/4-1654, 2002/4-1656 и 2002/4-1766 пред Митнически пункт "Варна Запад", при Митница-Варна, изискващи се по силата на чл. 68, ал. 1 от Закона за митниците /ЗМ/, в актуалната му редакция и Наредба № 11/23.11.1998 г. за

реда за писмено деклариране на стоки пред митнически учреждения /отм. С ДВ, бр. 105/22.12.2006 г./, в които отразила неверни обстоятелства за цената на доставената от Молдова стока /сухо мляко/, несъответстваща на реално заплатената стойност.

Съгласно действащия към момента на инкриминираното престъпление нормативен регламент в чл. 31, ал. 1 от Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ (ДВ, бр. 109/16.12.2003 г.), данъчната основа при внос на стоки е митническата стойност по смисъла на Закона за митниците /ЗМ/, определена в левове и увеличена с всички дължими митни сборове, такси, вноски и акциз, като разпоредбата на чл. 35, ал. 1 от ЗМ дефинирайки я, идентифицира същата с договорната стойност, която е реално платената или подлежащата на плащане цена.

Инкриминираното поведение на З. М., обективизирано в съзнателно потвърждаване на неистина, в подадени за времето от 06.08.2004 г. до 25.08.2004 г. митнически декларации, придружени с фактури, изкривяващи данъчната основа и възпрепятстващи правилното установяване и последващо плащане на ДДС от задълженото лице в изискуемия се от закона размер, непосредствено предполага осуетена реализация на данъчни задължения на стойност 37 073 лева, и се субсумира от визириания в чл. 257, ал. 1 (отм.), вр. чл. 255, ал. 1, пр. 2 /изм./, вр. чл. 26, ал. 1 от НК престъпен състав.

#### Слайд № 18

**Решение № 15/24.01.2012 г. по н.д. № 2873/2011 на ВКС, II н.о.** - Поначало, в практиката си ВКС приема, че разпоредите на глава "Документни престъпления" са винаги приложими, ако са налице признаци за такива деяния и не може да се прибегне до включването им в други престъпления

#### **Решение № 578/17.01.2010 г. по н.д. № 619/2009 на ВКС, III н.о. –**

В свое решение ВКС подробно е извел отликите в обективните и субективни признаци на двата престъпни състава, като сочи, че поначало престъплението по чл. 313, ал. 2 НК не се конкурира с престъплението по чл. 255, ал. 1, т. 2 НК.

Двата престъпни състава визират различни по вид престъпления, *охраняват различни обществени отношения*, тъй като имат *различни непосредствени обекти на защита*. Съществуването на състава на чл. 313, ал. 2 НК е паралелно с това на състава на чл. 255, ал. 1, т. 2 НК и двата състава не се прилагат при едни и същи хипотези.

Престъплението по чл. 255, ал. 1, т. 2 НК *е резултатно*, докато престъплението по чл. 313, ал. 2, вр. с ал. 1 НК *е на просто извършване*. Първото се отнася до реализиране на укриване или неплащане на данъци в съответния данъчен период, чрез потвърждаване на неистина или затаяване на истина в данъчна декларация, за данъчни задължения в големи размери по смисъла на чл. 93, т. 14 НК.

В субективната страна на състава на чл. 313, ал. 2 НК е предвидена и *специална цел*, докато за съставомерността на деянието по чл. 255, ал. 1, т. 2 НК се изисква вината да се изразява в *пряк умисъл*. За документното престъпление е достатъчно да се обективира тази цел, докато за данъчното престъпление е необходимо целта да бъде осъществена и резултатът - укритите или неплатени данъчни задължения - обективно да е налице.

**Затова поглъщане** на състава по чл. 313, ал. 2 НК от състава на чл. 255, ал. 1, т. 2 НК поначало **е възможно, но при съвпадане на обективните и субективните признаци на състава на чл. 313, ал. 2 НК със състава по чл. 255, ал. 1, т. 2 НК, само в случаите, когато невярното документиране в данъчната декларация е довело и**

**до осъществяване на специалната цел по чл. 313, ал. 2 НК**, като е реализирано укриването или избягването на данъчни задължения за съответния период, за които падежът е настъпил, и техният размер е над три хиляди лева (налице е съставомерният предмет на престъплението по чл. 255 и сл. НК).

В противен случай, отговорността на лицето по чл. 255 НК е само административно-наказателна и ще се реализира по административен ред за данъчно нарушение, а не за престъпление.

За документното престъпление, обаче, деецът винаги ще носи отговорност, независимо от размера на укриването на данъчно задължение, тъй като размерът на укриването на данъци няма юридическо значение за отговорността за престъплението по чл. 313, ал. 2 НК

**Решение № 449/04.12.2008 г. по н.д. № 371/2008 на ВКС, III н.о.** - ВКС е посочил, че при невярното документиране се засягат отношенията, свързани с документооборота, а когато то е извършено и със специалната цел да се укриват данъчни задължения, престъпният характер на деянието не зависи от размера на укриването на данъчни задължения, каквато зависимост има при престъпленията срещу данъчната система. В случая се охраняват като непосредствен обект на засягане обществените отношения в документирането в данъчната сфера на дейност, независимо дали случаят се отнася до данъци в големи размери или е маловажен.

**Решение № 267/04.06.2010 г. по н.д. № 223/2010 на ВКС, III н.о.** - В подобен смисъл е и друго решение на ВКС, в което е прието, че елементите на престъпление по чл. 313, ал. 2 НК се съдържат и в съставите на престъпленията по чл. 255 и чл. 256 НК

#### **Слайд № 19 – решенията на СЕС –**

Общото между всички тях е, че разпоредбите на Директива 2006/112 не допускат национална практика, според която данъчните органи отказват признаването на данъчен кредит от ДДС без да доказват, че данъчно задълженото лице е знаело или е трябвало да знае, че сделката, с която обосновава правото си на приспадане, е част от данъчна измама, извършена от издателя на фактурата или от друг стопански субект нагоре по веригата от доставки, или като се позовават само на липсата у издателя на фактурата на други документи, освен нея. Прието е също, че "установяването на режим на обективна отговорност би надхвърлило необходимото за защита на държавния бюджет" (С-285/11, т. 42 и С-80/11, т. 48)

Цитираните в посоченото решение на ВКС решения на Съда на ЕС не са единствените, постановени по отправени към него преюдициални запитвания във връзка с тълкуването на нормите на вторичното европейско право, касаещи формиране, начисляване, приспадане и т.н. на ДДС. Така, според Решение от 31.01.2013 година по дело С-642/11, образувано по преюдициално запитване на Административен съд - Варна във връзка с дело, заведено от „Строй транс“ ЕООД срещу Директор на дирекция „Обжалване и управление на изпълнението“ - град Варна при Централно управление на Националната агенция по приходите, принципите на данъчен неутралитет, на пропорционалност и на защита на оправданите правни очаквания трябва да се тълкуват в смисъл, че ако поради данъчни измами или нередности, извършени от издателя на фактурата или от доставчиците нагоре по веригата и посочени като основание за правото на приспадане, се приеме, че сделката не е действително извършена, трябва да се установи- въз основа на обективни данни и без да се изисква от получателя на фактурата да извършва проверки, каквито не е длъжен да прави - че получателят на фактурата е знаел или е трябвало да знае, че сделката е част от измама с ДДС.

В Решение от 06.09.2012 година по дело C-273/11 – Mecsek-Gabona, Решение от 21.02.2006 година по дело C-255/02 Halifax и др., Решение от 06.07.2006 година по съединени дела C-439/04 и C-440/04 Kitel и Recolta Recycling на Съда на Европейския съюз е посочено, че Директива 2006/112 не допуска данъчно задължено лице, което не е знаело и не е могло да знае, че съответната сделка е част от извършена от доставчика данъчна измама или че друга сделка по веригата преди или след тази на данъчно задълженото лице е свързана с измама с ДДС, да бъде санкционирано, като не му бъде признато право на приспадане. Съгласно тези решения, Съдът приема, че данъчната администрация не може по принцип да изисква от данъчно задълженото лице, което иска да упражни право на приспадане на ДДС, от една страна, да провери, че издателят на фактурата за стоките, във връзка, с които се иска упражняване на това право, има качеството на данъчно задължено лице, разполагал е със стоките, предмет на доставката, бил е в състояние да ги достави и е изпълнил задълженията си за деклариране и за внасяне на ДДС, за да се увери, че доставчиците нагоре по веригата не са извършили нарушения или измама, или от друга страна, да притежава документи в това отношение.

Изводът, който се налага от посочените решения е, че за да се откаже приспадане на ДДС, следва да се установи, че получателят на доставката е знаел или е трябвало да знае, че сделката, която сключва, е част от измама с ДДС. Впрочем, в т. 46 на решението по съединени дела C-80/11 и C-142/11 Съдът на ЕС категорично е заел същото становище, заявявайки, че **"за нуждите на Директива 2006/112 данъчно задължено лице, което знае или е трябвало да знае, че с покупката си участва в сделка, част от измама с ДДС, трябва да се счита за участник в тази измама, и то без значение дали извлича печалба от препродажбата на стоките или използването на услугите в рамките на извършените от него впоследствие облагаеми сделки"**.

При това положение, на още по-голямо основание следва да се приеме, че за да носи наказателна отговорност за укриване или неплащане на данъчни задължения в големи или особено големи размери, чрез деклариране на неверни обстоятелства (сключването на сделки, които са „фиктивни“), е необходимо да бъде установено по един несъмнен начин, чрез способите на НПК, че привлеченото към наказателна отговорност лице е участвало в тяхното сключване или поне е знаело, че те са фиктивни.

### **Слайд № 20**

неиздаване на фактура или друг счетоводен документ (чл. 255, ал. 1, т. 3 от НК) се изразява в неизпълнението на законовото задължение за документално отразяване на осъществените стопански операции чрез съставяне на счетоводен документ. Законовата дефиниция на „счетоводен документ“ се съдържа в чл. 4 от Закона за счетоводството (ЗСч). Счетоводният документ е хартиен или технически носител на счетоводна информация, класифициран като първичен, вторичен и регистър. Първичният документ е носител на информация за регистрирана за първи път стопанска операция; вторичният документ е носител на преобразувана (обобщена или диференцирана) информация, получена от първичните счетоводни документи; а регистърът е носител на хронологично систематизирана информация за стопански операции от първични и/или вторични счетоводни документи. Законът дава възможност счетоводният документ да е електронен, ако той е съобразен с изискванията на ЗСч и на Закона за електронния документ и електронния подпис.

От значение за наказателната отговорност тук са тези други неиздадени счетоводни документи извън фактурата, която изрично е посочена, поради чиято липса не могат вярно и точно да се установят дължимите от данъчно задълженото лице



данъци - по ЗДДС, ЗКПО, ЗАДС. към тази категория се отнасят не само неиздадени документи, които съответният материален данъчен закон изисква за целите на данъчното облагане за съответния вид данък (например - дебитни и кредитни известия и протоколи по ЗДДС), но и тези, чрез които може да бъде проверено вярното документално отразяване на стопанските операции и получените от тях приходи или направени плащания - като например - ПКО, РКО и т.н.

### **Слайд № 21 – несъхраняване**

Несъхраняването на счетоводен документ в законоустановените срокове е типично двуактно престъпление, тъй като не съставлява престъпление. То се изразява в нарушаване на императивните срокове за съхраняване на счетоводни документи, съдържащи се в чл. 42, ал. 1 от ЗСч - ведомости за заплати - 50 г.; счетоводни регистри и финансови отчети - 10 г.; документи за данъчен контрол - до 5 г. след изтичане на давностния срок за погасяване на публичното задължение, което удостоверяват тези документи; документи за финансов одит - до извършване на следващ вътрешен одит и одит на Сметната палата; всички останали носители - 3 г. Доколкото според чл. 44 ЗСч движението на счетоводните документи от момента на тяхното създаване или получаване в предприятието до момента на унищожаването или предаването им съгласно нормативен акт се осъществява по ред, определен от органа на управление на предприятието, субект на това престъпление може да бъде именно той или друго лице, което да е посочено в изготвените от него правила за съхранение на счетоводните документи. Във всички случаи, обаче, следва да не бъдат съхранени такива счетоводни документи, които да са от значение за вярното установяване на приходите, разходите и печалбата на предприятието, които са относими към вярното и точно определяне на дължимите данъци.

### **Слайд № 22**

В чл. 255, ал. 1, т. 5 от НК са предвидени две форми на изпълнителното деяние, които са свързани с нарушаването на правилата за водене на счетоводна отчетност - осъществяване на счетоводство в нарушение на изискванията на счетоводното законодателство и допускане осъществяването на счетоводство в нарушение на изискванията на счетоводното законодателство.

Доколкото посочените две форми следва да бъдат преценени от гледна точка и на другия акт от двуактното престъпление - избягване установяването или плащането на данъчни задължения в големи размери, под „нарушение на счетоводното законодателство" следва да се разбират нарушения на онези правила за водене на счетоводство, установени не само в ЗСч, но и в Международните счетоводни стандарти, а за малките и средни предприятия – в Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия, чрез които за целите на данъчното облагане за съответния вид данък могат да бъдат установени вярно и точно данъчните задължения на ЮЛ.

Доколкото осъществяването на счетоводство в нарушение на счетоводното законодателство, предполага действия, извършени от компетентно лице, то субект на тази форма на престъпното деяние може да бъде само счетоводител.

Втората форма - по допускане воденето на такова счетоводство - се осъществява чрез бездействие, което се свежда до непротивопоставяне на това, че счетоводството се води в нарушение на счетоводното законодателство.

По своите признаци е сходно на допустителството по чл. 285 НК. Очертаното в наказателната норма изпълнително деяние сочи, че то има *вторичен характер*, за да е осъществено необходимо е преди това да е извършено друго първично (първоначално)

престъпление - в случая - да е водено счетоводство, което не е съобразено със счетоводното законодателство и по този начин да бъде избегнати установяването и плащането на данъчни задължения в големи размери.

Подобно и на допустителството по чл. 285 НК и тук, за да е съставомерно деянието, *не се изисква да има влязла в сила присъда за първичното, допуснатото престъпление* преди самото допустителство или поне преди осъждането на дееца му.

Освен това подобно на допустителството по чл. 285 НК и тук *деянието не е последващо престъпление. То може да се осъществи до приключване на първичното престъпление - воденето на счетоводство в нарушение на счетоводното законодателство, което деецът е трябвало да възпре.*

Затова и *годен субект* на тази форма на изпълнително деяние може да бъде както *лице, когото е възложен контролът върху лицата, извършващи счетоводството* (счетоводители), така и *лицето, което представлява и управлява ЮЛ*, когото по силата на чл. 16 ЗСч е възложено да утвърди формата на счетоводството, която трябва да е такава, че да осигури синхронизирано осъществяване на хронологичното и систематичното (аналитично и синтетично) счетоводно отчитане.

По-нататък - тази форма на изпълнителното деяние има и *субсидиарен характер* и ще *намери приложение само тогава, когато не е налице акцесорно съучастие* - умишлено допринасяне за извършване допуснатото престъпление чрез подбуждане или подпомагане на неговия извършител.

И доколкото първата форма на изпълнителното деяние, уредена в диспозицията на чл. 255, ал. 1, т. 5 НК е условие, за да бъде осъществено вторичното престъпление по допускане воденото на счетоводство в нарушение на счетоводното законодателство *не е нужно между двете форми да се търси причинна връзка.*

#### **Слайд № 24**

**Решение № 244 от 22.06.2015 г. на ВКС по н. д. № 566/2015 г., III н. о., НК, докладчик съдията Цветинка Пашкунова –**

През лимитирания в обвинителния акт период /за времето от месец март 2008 г. до месец август 2008 г./, в [населено място] и [населено място], в качеството на собственик и управител на [фирма] и [фирма], при реализирания внос в Р България, на закупени стоки в чужбина, М. В. е използвал фактури, различаващи се от издадените му от доставчика - турското дружество "Б. Д." по декларираната пред Столична Митница стойност /значително занижена/ за описаните артикули, при пълно съответствие на техния вид, асортимент, колети и количество. Въз основа на представената от подсъдимото лице на митническите служители документация е отмерен дължимият се данък върху добавената стойност /ДДС/, като е избегнато облагане за разликата между действителните и невярно отразените във фактурите параметри.

Разпоредбите на чл. 54 - чл. 61, Част трета на ЗДДС и чл. 47 - чл. 52, Глава седма на Правилника за приложение на закона за данък върху добавената стойност /ППЗДДС/ уреждат задължението за заплащане на ДДС при внос на стоки в РБългария от друга страна. Данъкът се администрира от съответните длъжностни лица на митницата, които го определят и начисляват на базата на посочените в писмената документация стойностни параметри на артикулите. Същият става изискуем от датата, на която възниква задължението за плащане на вносни митни сборове на територията на страната, като компетентните органи разрешават вдигането на стоките след заплащане или обезпечаване на начисления данък.

Независимо от предвидения ред за определяне на ДДС, регистрираното по ЗДДС лице има правната възможност във всеки момент до изтичане на срока по чл. 125, ал. 5, вр. ал. 1 от ЗДДС /до 14-то число на месеца/ да декларира реализирания резултат през

данъчния период, чрез подаване на справка - декларация, съставена въз основа на отчетните регистри по чл. 124 от ЗДДС /дневници за покупки/, с цел точното установяване на данъка за внасяне или за възстановяване, включително с процедурата по чл. 126 от ЗДДС - "корекции на грешки".

Обсъжданата престъпна съставомерност не се поставя в зависимост от ползването на данъчен кредит, /който ако не се следва, а се приспадне е съставомерен признак по чл. 255, ал. 1, т. 7 от НК/, а е съотносима към освобождаването на внасяните стоки от митнически контрол без възникване на съмнения у компетентната администрация за действителната им стойност, и свързаната с това възможност за осуетяване на реализираното плащане на митни сборове. Инкриминираното в конкретния случай избягване на плащане на ДДС, в особено големи размери по чл. 255, ал. 1, вр. ал. 1, т. т. 2 и 6 от НК, за което е ангажирана наказателната и гражданска отговорност на подсъдимия В., се претендира, заради потвърждаване на неистина, при деклариране пред ТД на НАП, по чл. 125, ал. 1 от ЗДДС и използване на документи с невярно съдържание при водене на счетоводството, и предоставяне на информация пред органите по приходите, последица от което е внасяне на по-нисък като стойност размер на данъка при внос, от действително дължимия се по закон. Това обосновава причинени на държавата имуществени вреди, формирани от разликата между реално платения и действително дължим се данък върху добавената стойност, с която се ощетява фискал.

#### **Решение № 135 от 21.07.2016 г. на ВКС по н. д. № 365/2016 г., III н. о.**

Не се споделя тезата на подсъдимия и защитата в подадените касационни жалби, че деянията по чл. 255 (отм.) от НК и чл. 256 (отм.) от НК не можели да формират съвкупност, тъй като първият състав поглъщал втория.

Макар и двата състава да имат общ родов обект на защита - данъчните правоотношения, то всеки от съставите има конкретно насочени непосредствени обекти на защита на обществените отношения. Непосредствен обект на защита при първия престъпен състав са обществените отношения, свързани с данъчните задължения на физическите лица, които са длъжни да плащат данъци и такси, установени със закон, съобразно реализираните от тях доходи, а вторият състав - воденето и ползването на вярна счетоводна отчетност, която да препятства целенето на осуетяване установяването на данъчните задължения.

. Фактът, че могат да се осъществят и при използване на едни и същи първични счетоводни документи с невярно съдържание / както е в случая по делото/, тази особеност не е предпоставка за поглъщането им на принципа специален и общ състав.

Също несъстоятелно е и твърдението на жалбоподателите, че съставът на престъплението по чл. 257, ал. 1 от НК / в ред., ДВ, бр. 62/97 г., сега - отм./ поглъщал съставите на престъпленията по чл. 255, ал. 1 (отм.) и по чл. 256, ал. 1 (отм.) от НК и двата текста - в ред., ДВ, бр. 62/97 г., сега - отм., и при доказаност на обвинението, подсъдимият следва да отговаря за едно престъпление. Съставът на чл. 257, ал. 1 от НК (отм.) предвижда в три отделни, алтернативно развити хипотези, по - тежко квалифицирани случаи, относими поотделно за всеки един от основните състави по чл. 255, ал. 1 (отм.) и по чл. 256, ал. 1 (отм.) от НК, което е правно технически способ за формулиране на по-тежко наказуеми престъпни състави, поради което законът не сочи на поглъщане на тези два основни състава, а точно обратното. Те имат своето напълно самостоятелно приложение когато някой от тях или двата състава поотделно, отговарят на някой/ и/ от признаците на квалифицирания състав.

Неоснователността на аргументите на защитата, че инкриминираните фактури са диспозитивни документи и не могат да бъдат с невярно съдържание.

Фактурата по своя характер е частен свидетелстващ документ, който материализира удостоверителното изявление на издателя на документа относно съществуването на определени факти и събития, случили се извън самото им документиране - в случая относно доставяне и получаване на стоки. Следователно фактурите като удостоверителни документи могат да бъдат с вярно или с невярно съдържание, истински, или неистински документи.

Издаването на ревизионния акт през 2005 г. по отношение на търговското предприятие [фирма] не е юридическият факт от който започва да тече давността за реализирането на деликтната отговорност на физическото лице, укрило данъчни задължения в особено големи размери. Деликвентът е физическото лице, което е станало известно на властите с повдигане на обвинението за данъчните престъпления, поради което правилно е разчетена нормата на чл. 114, ал. 3 от ЗЗД, че давността е започнала да тече с настъпването на този юридически факт.

**Решение № 250 от 23.06.2015 г. на ВКС по н. д. № 657/2015 г., III н. о., НК, докладчик председателят Цветинка Пашкунова –**

Подписаните от подсъдимата фактури, документиращи нереалните според представителя на обвинителната власт сделки са индивидуализирани по номер и времеви параметри /№ 7/19.03.2007 г., № 8/30.03.2007 г., № [ЕГН]/01.06.2007 г., № [ЕГН]/01.08.2007 г. № [ЕГН]/01.09.2007 г., № 1/10.12.2007 г., № [ЕГН]/10.05.2008 г./; отбелязано е, че са били включени в дневниците за покупки и въз основа на тях са декларирани резултати - фактология, консумираща предвидения в чл. 255, ал. 1, т. 6 от НПК способ за извършване на данъчното престъпно посегателство чрез използване на неистински, преправени или с невярно съдържание документи, в трите алтернативи /при упражняване на стопанска дейност, при водене на счетоводство и при представяне на информация пред органите по приходите/.

**Решение № 447 от 28.01.2016 г. на ВКС по н. д. № 1189/2015 г., II н. о.**

Предмет на настоящото обвинение са издадени фактури за осчетоводяване на сключени сделки между [фирма] и дружествата [фирма] и [фирма] за доставка на стоки, за които е установено, че реално не са били осъществявани и не са били част от търговския оборот и товарителници за извършен превоз от [фирма], който не е бил осъществен .

Обвинението по чл. 255, ал. 1, т. 6 от НК е при форма на изпълнителното деяние "използване" на инкриминираните декларации с невярно съдържание при представянето на съдържащата се в тях информация пред органите по приходите.

В съдебната практика /Р № 219/2010 г. по н. д. № 167/2010 г., ВКС, I НО/ е изяснена правната природа на декларациите, които се подават пред органите по приходите, а именно че същите представляват произведен удостоверителен данъчен документ със счетоводен характер, с който се установяват данъчни задължения от реална стопанска дейност .

В декларациите се съдържа обобщена информация от първичните счетоводни документи, въз основа на които се съставят, и в случаите когато тази информация не отразява обективно действителността, същите се квалифицират като документи с невярно съдържание.

Дейността на подсъдимия по този пункт от обвинението, за която фактически е установено, че се е състояла в обезпечаване на лицето, което е съставяло процесните декларации / свидетелката Р. К. / с необходимата информация относно тяхното съставяне, включително и посредством предоставяне на първичните счетоводни документи за съответния данъчен период и обезпечаването полагането на подпис / след

съставянето на декларациите К. ги е предоставяла на подсъдимия, който ги е връщал подписани от неустановено по делото лице и след това ги е подавала пред съответното поделение на НАП /, от правна страна правилно е квалифицирана като използване на инкриминираните документи, за да се избегне плащането на данъчни задължения.

При тази форма на изпълнително деяние не се изисква деецът да е съставил лично документите с невярно съдържание, при положение, че е наясно с неверността на отразените в същото обстоятелства.

Посредством използването на този вид документи с наличното в тях невярно деклариране на стопанската дейност на дружеството, данъчните му задължения са били неправилно установени, което е резултирало в избягване на реално дължимите от страна на същото дружество плащания към фиска, в случая под формата на неправилно начислен данъчен кредит.

### **Слайд № 25**

#### **Решение № 317 от 16.11.2015 г. на ВКС по н. д. № 909/2015 г., П н. о.**

Твърди, че престъплението по избягване плащането на данъчни задължения в големи размери, чрез приспадане на наследващ се данъчен кредит - чл. 255, ал. 1, т. 7 от НК), е криминализирано през 2006 г. (ДВ, бр. 75/2006 г., в сила от 12.10.2006 г.), а деянията, за които е обвинена, са извършени в периода от 14.12.2000 г. до 13.03.20001 г. и следователно е осъдена за престъпление, което не е съществувало и е несъставомерно.

Върховният касационен съд е имал повод в своята практика неведнъж да посочи, че с отмяната на чл. 257 от НК и внесените изменения в редакцията на чл. 255 от НК (ДВ, бр. 75/2006 г.) правната уредба на материята е реструктурирана, без да е променена като съдържание на предвидените основни, квалифицирани и привилегирани състави (Р 548-2008-I н. о.; в същия смисъл и Р 296-2010-III н. о.).

Редакцията на нормата на чл. 255 от НК (отм, ДВ, бр. 62/1997 г.) съдържа форми на изпълнителното деяние, възпроизведени дословно (т. 1 и т. 2) в настоящата редакция на чл. 255, ал. 1 от НК (ТР № 1-2009-ОСНК). Приспадането на наследващ се данъчен кредит е определено в тълкувателното решение като правно забранена дейност. Данъчният кредит е сумата на ДДС по получени доставки или авансови плащания за бъдещи покупки, която регистрирано по ЗДДС лице има право да приспадне от дължимия данък за внасяне по извършени от него облагаеми доставки.

*Когато с действията си субектът на наказателна отговорност незаконосъобразно приспада данъчен кредит и по този начин в справка-декларация по ЗДДС заяви по-малко по размер данъчно задължение, той потвърждава пред данъчния орган неистина - за действителния размер на подлежащия за внасяне данък. С тези действия той реализира изпълнителното деяние по чл. 255, ал. 1, т. 7 от НК (ред., ДВ, бр. 75/2006 г.) или чл. 255, ал. 1 от НК (отм, ред. ДВ, бр. 62/1997 г.), в зависимост от приложимия материален закон. Приспадането на наследващ се данъчен кредит се явява един от възможните начини за осъществяване на изпълнителното деяние по чл. 255, ал. 1 от НК (отм). В този вид нормата е претворена в сега действащия чл. 255, ал. 1, т. 2 от НК. С изменението през 2006 г. и обособяването на нова т. 7 на чл. 255, ал. 1 от НК (в сила от 13.10.2006 г.) законодателят е преценил да изведе от абстрактно изразената форма по т. 2 ("потвърди неистина или затая неистина") една специфична и често срещана практика в последните години за укриване на данъци - приспадане на наследващ се данъчен кредит. По този начин се придава по-голямо наказателно-правно значение на един от начините за укриване на данъчни задължения. Подобен законодателен подход бе проявен и с допълнението на чл. 116, ал. 1, т. 4 от НК (ДВ, бр. 62/1997 г.) с текста "малолетно лице", макар преди*

това тези пострадали да попадаха под квалификацията на чл. 116, ал. 1, т. 5 от НК - "лице, което се намира в безпомощно състояние". Следователно, представянето в данъчна декларация на наследващ се данъчен кредит имплицитно съществува в нормата на чл. 255, ал. 1 от НК (ред, ДВ, бр. 62/1997 г.) и този специфичен начин на изпълнителното деяние е бил законоустановен по време на извършване на престъплението от подсъдимата С. Ш. -Ж. в инкриминирания й период от 14.12.2000 г. до 13.03.2001 г.

#### Слайд № 27

**Решение № 108/15.03.2012 г. по н. д. № 140/2012 на ВКС, III н. о** - Поначало преобразуването на търговски дружества или ЮЛ, прехвърлянето на търговски предприятия и извършването на сделки със свързани лица е правомерна дейност, за чието осъществяване няма законова забрана.

С нормата на чл. 255а НК законодателят е криминализирал сключването на определени сделки, когато последните се използват като механизъм за избягване установяването или плащането на данъчни задължения в големи размери. В този смисъл, за наказателната отговорност на дееца е ирелевантно дали от търговско-правна гледна точка те са действителни, дали са били налице материално-правните предпоставки за сключването им и дали са спазени установените процедури и представителство.

**Теория** - Изпълнителното деяние по чл. 255а, ал. 1 от НК има три форми:

- избягване установяването или плащането на данъчни задължения в големи размери чрез *преобразуването на търговско дружество или друго юридическо лице*
- избягване установяването или плащането на данъчни задължения в големи размери чрез *извършване на сделка с търговско предприятие*
- избягване на установяването или плащането на данъчни задължения в големи размери чрез *извършване на сделка със свързани лица по смисъла на ДОПК.*

И тази норма е бланкетна и съдържанието ѝ следва да бъде запълнено с конкретен фактически състав на материалноправна норма на друг нормативен акт в не само в областта на данъчното материално и процесуално право, но и гражданското и търговско право.

Преобразуването на търговските дружество може да стане чрез вливане, сливане, разделяне, отделяне и отделяне на еднолично търговско дружество, както и чрез промяна на правната форма (чл. 261 ТЗ).

При *вливане* цялото имущество на едно или повече търговски дружества (преобразуващи се дружества) преминава към едно съществуващо дружество (приемащо дружество), което става техен правоприменик. Преобразуващите се дружества се прекратяват без ликвидация (чл. 262 ТЗ).

При *сливане* цялото имущество на две или повече търговски дружества (преобразуващи се дружества) преминава към едно новоучредено дружество, което става техен правоприменик. Преобразуващите се дружества се прекратяват без ликвидация (чл. 262а ТЗ).

При *разделяне* цялото имущество на едно търговско дружество (преобразуващо се дружество) преминава към две или повече дружества, които стават негови правоприменици за съответна част. Преобразуващото се дружество се прекратява без ликвидация. Дружествата, към които преминава имуществото на преобразуващото се дружество, могат да бъдат съществуващи дружества (приемащи дружества) - при разделяне чрез придобиване; новоучредени дружества - при разделяне чрез учредяване; както и съществуващи и новоучредени дружества едновременно (чл. 262б, ал. 1 и ал. 2 ТЗ).

При *отделяне* част от имуществото на едно търговско дружество (преобразуващо се дружество) преминава към едно или няколко дружества, които стават негови правоприменници за тази част от имуществото. Преобразуващото се дружество не се прекратява, а дружествата, към които преминава частта от имуществото на преобразуващото се дружество, могат да бъдат съществуващи дружества (приемащи дружества) при отделяне чрез придобиване, новоучредени дружества при отделяне чрез учредяване, както и съществуващи и новоучредени дружества едновременно (чл. 262в, ал. 1 и ал. 2 ТЗ).

При *отделяне на еднолично търговско дружество* част от имуществото на едно търговско дружество (преобразуващо се дружество) преминава върху едно или повече еднолични дружества с ограничена отговорност и/или еднолични акционерни дружества (новоучредени дружества), при което преобразуващото се дружество става едноличен собственик на капитала им (чл. 262г, ал. 1ТЗ)

В Глава 19 на ЗКПО, раздел II са предвидени разпоредби, уреждащи последиците от извършеното преобразуване на търговските дружества. Изрично в чл. 151 от същия раздел на ЗКПО е предвидено, че разпоредбите му не се прилагат, когато преобразуването е насочено към отклонение или избягване на данъчното облагане. Разпоредбата създава и презумпция за данъчните цели, че е налице отклонение от данъчно облагане и когато липсва икономическа обосновааност за предприетото преобразуване или то прикрива разпореждането с активи.

Тази презумпция не може да бъде ползвана за целите на чл. 255а НК и фактите, обосноваващи действително укриване на данъчни задължения следва да бъдат установени по реда и със способите на НПК.

Когато се извършва преобразуване чрез промяна на правната форма по чл. 264 от Търговския закон и преобразуващото се търговско дружество се превърне в търговско дружество от друг вид (новоучредено дружество), последното, което става правоприменник на преобразуващото се дружество, поема всички задължения за определяне на данъчния финансов резултат и внасянето на дължимия корпоративен данък за цялата година на преобразуването. Освен това - за данъчни цели всички права и задължения, произтичащи от действия, извършени от преобразуващото се дружество за текущия и предходни периоди, включително преобразуванията на данъчния финансов резултат, се смятат за извършени от новоучреденото дружество.

Аналогично разрешение е прието и в случаите, когато преобразуването се извършва по реда на чл. 265 от ТЗ - когато цялото имущество на преобразуващото се еднолично търговско дружество преминава върху едноличния собственик - физическо лице, вписано като едноличен търговец. С вписването на промяната, съгласно чл. 264з, ал. 2 ТЗ и чл.265б, ал. 2 ТЗ, всички права и задължения на преобразуващото се търговско дружество преминават към новоучреденото дружество или едноличния търговец.

Това разрешение на ТЗ има своята корелация в ЗКПО, но не в посочения обем, тъй като според чл. 124, ал. 1 ЗКПО при преобразуване на търговски дружества или при преустройство на кооперативни организации новоучредените или приемащите дружества/кооперативни организации са солидарно отговорни за данъчните задължения на преобразуващите се дружества или кооперативни организации *до размера на получените права*.

Аналогично е и разрешението при прехвърляне на предприятие като съвкупност от права, задължения и фактически отношения по реда на чл. 15 ТЗ. И в този случай правоприменникът е солидарно отговорен за данъчните задължения на отчуждителя, но *до размера на получените права* (чл. 124, ал. 2 ЗКПО).

С други думи, ако преобразуващото се дружество чрез промяна на правната форма или пък отчужденото предприятие са кухи търговски субекти - нямат имущество, нямат вземания или те са на такава стойност, че не могат да покрият дължими данъчни задължения, които са в големи размери, ще е налице избягване на плащането им чрез извършването преобразуване на дружеството или прехвърлянето на предприятието, тъй като новоучреденото дружество или приобретателят на предприятието не дължат тяхното плащане в пълния им размер, а само да разменя на получените права.

Що се отнася до понятието „свързани лица” - дефиниция за него се съдържа в § 1, т. 3 на ДР на ДОПК, като материалните данъчни закони препращат към този текст (§1, т. 13 от ДР на ЗКПО, §1, т. 34 от ДР на ЗДДС, § 1, т. 6 от ДР на ЗМДТ).

При определяне на митническата облагаема стойност, която служи за данъчна основа при начисляване на ДДС при внос, законодателят също е предвидил, че стойността на вноса трябва да се прецени и с оглед на това дали страните по външнотърговския договор на се „свързани” лица по смисъла на чл. 67 от Правилника за прилагане на Закона за митниците (ППЗМ).

Както в данъчното, така и в митническото право обстоятелството, че лицата са свързани, не води до автоматично незачитане на стойността, уговорена или декларирана от страните. В данъчното право съдебната практика приема, че самото наличие на „свързани лица, които извършват помежду си сделки, няма за пряка последица промяна в данъчното облагане<sup>1</sup>.

В митническото право се приема, че ако връзката между лицата не е повлияла на договорната цена, тази цена остава основа за определяне на митническата стойност (чл. 35, ал. 2, т. 1 ЗМ).

Всъщност, категорията „свързани лица” е въведена, за да се избегне заобикалянето на данъчния закон. В данъчното право наличието на „свързани лица” дава право на административните органи да преценяват извършените сделки с оглед на тяхната стойност като ги съпоставят с обичайните сделки, извършени между несвързани лица. В § 1, т. 8 ДОПК е дефинирано и понятието „пазарна цена”, като това е сумата без данъка върху добавената стойност и акцизите, която би била платена при същите условия за идентична или сходна стока или услуга по сделка между лица, които не са свързани.

Следователно – въвеждането на понятието „свързани лица” се е наложило от фискални съображения. Това не е създаване на нова категория правни субекти в данъчното право, а е правна регламентация на отношенията между правни субекти, които се намират помежду си в определени връзки, предполагащи възможността за намаляване на дължимите данъци.

От гледна точка на наказателното право субект на тази форма на изпълнително деяние по чл. 255а, ал. 1 НК би могло да бъде всяко данъчно задължено лице, което извършва стопанска дейност, като от обективна страна се изисква неговия съконтрагент да е свързано лице по смисъла на § 1, т. 3 от Допълнителните разпоредби на ДОПК и стопанските операции, които свързаните лица извършват да имат за свой резултат избягването на плащането на данъчни задължения в големи размери.

### **Слайд № 30**

Следва да се отбележи, че въпреки систематичното му място - непосредствено след двата престъпни състава, инкриминиращи укриването на данъци - престъплението по чл. 256, ал. 1 НК не е вид данъчно престъпление, независимо че получаването на

---

<sup>1</sup> Решение № 6016/21.06.2002 г. по адм. д. № 136/2002 на ВАС, I о., Решение №10252/18.11.2002 г. по адм. д. № 4204/2002 на ВАС, I о.



неследващ се данъчен кредит в големи размери или така наречената "данъчна измама", отговаря на всички признаци на този престъпен състав. Престъплението по чл. 256, ал. 1 НК следва да бъде определено по-скоро като престъпен състав, даващ наказателно-правна защита на обществените отношения, свързани с правилното функциониране на финансовата система и аргумент за този извод е предвиденият в диспозицията на нормата престъпен резултат - неправомерното получаване на средства от държавния бюджет.

Според чл. 42 от Закона за публичните финанси (обн. ДВ, бр. 15/2013, в сила от 01.01.2014 година, отменил ЗУДБ) държавният бюджет включва централния бюджет, самостоятелните бюджети на Народното събрание и на съдебната власт, бюджетите на органите на изпълнителната власт, на другите държавни органи и на бюджетните организации.

Данъците, с изключение на местните, постъпват в приход на централния бюджет (чл. 43, ал. 1 ЗПФ). Затова е възможно при генериран неправомерно чрез документи с невярно съдържание, неистински или преправени данъчен кредит по ЗДДС, да е налице връзка между извършено данъчно престъпление и престъпление по чл. 256, ал. 1 НК ("данъчна измама"), доколкото средствата за възстановяването на неследващия се данъчен кредит ще дойдат от централния бюджет като част от държавния бюджет. В същото време - всяко получаване на парични средства в големи размери от другите посочени в чл. 42 ЗПФ бюджети чрез използване на документи с невярно съдържание, неистински или преправени, би било съставомерно по чл. 256, ал. 1 НК.

Това, което е съществено е, че от обективна страна, за да е съставомерно деянието по чл. 256, ал. 1 НК, предметът на престъплението трябва да е в големи размери, като в този случай, за разлика от съставите по чл. 255, ал. 1 и чл. 255а, ал. 1 НК, за които обективният признак "големи размери" е дефиниран в чл. 93, т. 14 НК, е приложимо тълкуването, дадено с ТР №1/1998 година на ОСНК.

### **Решение № 360 от 14.11.2008 г. на ВКС по н. д. № 297/2008 г., II н. о.**

Касационният състав не споделя разбирането на защитата, че измамливото възстановяване на ДДС за първи път е криминализирано с извършеното изменение на чл. 256 НК /§ 52 ЗИД НК, в сила от 13.10.2006 г./, защото това престъпление е разновидност на документната измама. Относно механизма на посегателството, използване на незаконосъобразен документ, като средство за въвеждане в заблуждение на лицето, извършващо разпоредителни действия с имуществото и получаване на неследваща се имотна облага, чужда движимо имущество, между съставите на чл. 212, ал. 1 и 2 НК и чл. 256 НК има сходство. Не могат да се търсят съществени различия и по отношение предмета на престъплението. При документната измама по чл. 212 НК предметът е всяко чуждо, по отношение на дееца, движимо имущество, докато при престъплението по чл. 256 НК са паричните суми в големи размери. Не може да има съмнение, че и паричните средства от държавния бюджет представляват вид движимо имущество. Следователно, при наличие на останалите материалноправни характеристики на документната измама, съставът на чл. 256 НК се явява специален по отношение на чл. 212 НК. При това положение, очевидно е, че до приемането на чл. 256 НК /в редакцията от 13.10.2006 г./ наказателноправната защита на държавния бюджет, в случаите на документни измами по ЗДДС /ДВ, бр. 20/20.10.1993 г. отм. с § 1 от ПЗР ЗДДС - ДВ, бр. 153 от 23.12.1998 г., в сила от 01.01.1999 г./ е осъществявана чрез състава на чл. 212 НК. Вярно е, че за да осигури една по пълна защита на държавния бюджет от всички случаи на неправомерно посегателство върху него във връзка с приложението на данъчния закон, законодателят

е разширил обхвата, като е предвидил, че получател на наследващите се бюджетни парични средства може да бъде не само физическо лице, каквато е хипотезата по чл. 212, ал. 2 НК, но такъв получател може да бъде и юридическото лице. Логическо продължение на идеята за засилена защита в тази част е отпадане по чл. 256 НК на допълнителния признак от субективна страна относно изискването за намерение за присвояване. За съставомерност на престъплението по чл. 256 НК е достатъчно е да се установи фактът на неправомерното получаване на бюджетните пари от физическото или юридическо лице, чрез използване на незаконосъобразен документ. Наличието на користен мотив, "намерение за присвояване", при получаване на НДК от физическо лице не прави деянието несъставомерно по чл. 256 НК, щом като са налице и останалите признаци от състава на това престъпление. Направената съпоставка на двата вида документни измами налага извода, че по отношение на обект и механизъм на посегателство престъплението по чл. 256 НК е частен случай на документната измама по чл. 212, ал. 1 и 2 НК и като специален състав следва да намери приложение, когато предмет на документната измама са парични суми от държавния бюджет. При това положение, настоящият състав счита, че инкриминираното деяние съдържа всички признаци от състава по чл. 256, ал. 2, предл. 4, вр. ал. 1 НК, защото полученият от касаторите, чрез използване на документи с невярно съдържане, недължим данъчен кредит е в особено големи размери.

Наличието на квалифицирания състав по чл. 212, ал. 4 НК не изключва приложението на специалната норма по чл. 256, ал. 2, вр. ал. 1 НК, доколкото в тази част, наред с правилото, според което специалният закон изключва приложението на общия, следва да намери приложение и принципът за приложение на по-благоприятния закон - чл. 2, ал. 2 НК. За получаването, чрез документна измама на бюджетни средства в особено големи размери по чл. 256, ал. 2, предл. 4 НК е предвидено основно наказание от три до десет години лишаване от свобода, а по чл. 212, ал. 4 НК /в редакцията ДВ, бр. 10/1993 г. /от десет до двадесет години лишаване от свобода. При това положение, настоящият състав счита, че касаторите следва да отговарят по по-леко наказуемия състав по чл. 256, ал. 2 НК

#### **Решение № 566/21.01.2013 г. по н. д. № 1936/2012 г. на ВКС, II н. о.**

В съдебната практика няма спор, че за да има данъчна измама, при всички случаи трябва да бъде установена порочност на съответен инкриминиран документ, да се стигне до категоричен извод, че е неистински, преправен или документ с невярно съдържание и че именно той е средството, чрез което длъжностно лице от органа на данъчната администрация е било "заблудено" и у него е създадена невярна представа за факти, които са от значение за изплащане на суми от държавния бюджет

#### **Решение № 112 от 31.05.2016 г. на ВКС по н. д. № 199/2016 г., II н. о., НК, докладчик председателят Елена Авдева**

подсъдимият М. включил в документооборота на дружествата си описаните в решението фактури, които отразявали неосъществени сделки и поради това били с невярно съдържание.

*Разликата* между престъпните състави по чл. 255 от НК - укриване и избягване плащането на данъци и по чл. 256 - данъчна измама Те имат *различен обект* - в първия случай е *законосъобразното събиране на данъци*, а във втория - *законосъобразното му разходване*. Престъпните състави се отличават и *по своя предмет* - в чл. 255 от НК това са *дължимите на бюджета суми от данъчни задължения*, а при данъчната измама по чл. 256 от НК - *парични средства от държавния бюджет*. В настоящия казус прокурорът не е повдигнал обвинение по чл. 256 от НК, който визира по-тежко

наказуемо престъпление, поради което тези бележки имат единствено дидактична задача .

че подсъдимият е използвал документи с невярно съдържание при водене на счетоводство и при представяне на информация пред органите по приходите

### **ПО ВЪПРОСА ЗА ДОКАЗВАНЕТО:**

#### **Решение № 51 от 27.04.2016 г. на ВКС по н. д. № 157/2016 г., I н. о.**

Експертното мнение по тази експертиза основно е било концентрирано върху *наличието или не на документална обосновааност на инкриминираните сделки*. Отделен е въпросът дали документалната обосновааност на доставките е достатъчен, за да се приеме, че е налице реално движение на стоки, услуги и пари.

**Решение № 76 от 10.03.2015 г. на ВКС по н. д. № 1950/2014 г., III н. о. -** Административното и наказателно производство в областта на данъчните правоотношения са автономни и независими. Резултатите, обективирани в рамките на административния процес не обвързват компетентните органи в сферата на наказателното правораздаване.

Дори в административното данъчно производство да не се установят данъчни задължения над декларираните от данъчно задълженото лице, разследващите могат да приемат, че е налице укриване на данъци и обратно - при констатирани по административен ред такива задължения, те да не представляват престъпление.

Ревизионният акт е индивидуален административен акт, издаван от съответния орган по приходите, който има само декларативно, а не конститутивно действие, доколкото не създава същинско данъчно задължение, а признава вече съществуващо право на държавата да получи данъчно вземане или правото на данъчния субект да прихване или възстанови суми. Неговата основна функция като правен инструмент е да направи задължението или правото на конкретния длъжник ликвидно и изискуемо - чрез утвърждаване на заявеното от данъчно задълженото лице или чрез някои от формите на контрол и намеса, регламентирани в Данъчно-осигурителния процесуален кодекс /ДОПК/, в случаите на констатирани несъответствия, липса на декларация или на документация, т. е. да послужи като изпълнителен титул. В този смисъл ревизионният акт не следва да се третира като юридически факт по отношение на данъчното задължение. /Тълкувателно решение № 1/07.05.2009 г., по т. д. № 1/2009 г. на ОСНК на ВКС на РБ/.

В разрез с основни принципи на наказателния процес обаче е да се допусне смесване на обстоятелствата, предмет на доказване по обвинението, с тези относими към данъчния деликт, обуславящи ангажиране на административна отговорност. Съдът е длъжен да изследва фактите от кръга на подлежащите на установяване по чл. 102 НПК със способите и средствата на НПК, без да презумира формална доказателствена сила на заключенията на данъчните органи, като не би могъл да направи това и досежно който и да било друг източник на доказателства /чл. 14, ал. 2 от НПК/, което контролираната инстанция е взела предвид по настоящото дело и обезпечила с убедителна аргументация.

Депозирани от свидетелите В. Г., С. Б., Н. Н. и В. А. показания, приложените писмени материали по делото, и изготвените съдебни икономически експертизи не доказват реализирано изпълнение на задълженията по сключените договори с доставчик, , фирма" ООД и получател ЕТ [фирма].

Не са представени по делото товарителници, пътни листове и друга документация,

удостоверяваща осъществено предаване на стоката и прехвърляне на собствеността чрез посочване на имената на материално-отговорното лице, датата и часа на предаване на стоката в обекта /склада на получателя/, оригинал на складов /експедиционен/ документ за продадената стока; не е водена счетоводната отчетност във връзка с доставките, съгласно чл. 9 от ЗС - заприхождаване и изписване на стоките, хронологично текущо отразяване на всяка стопанска операция; отсъстват справки за складовите разходи и за стоковия поток, с които да се обвържат фактурите за реализация и фактурите за доставка по количество и стойност; няма доказателства за сделки на, , фирма " ООД с неговите предходни доставчици - [фирма] - /населено място/ и [фирма], [населено място] по фактури № № 650/29.06.2009 г., 10 и 11/14.07.2009 г., 652/28.07.2009 г., 654/27.08.2009 г., 18/31.08.2009 г. и 163/29.09.2009 г.

**Решение № 118 от 5.08.2014 г. на ВКС по н. д. № 259/2014 г., II н. о.**

Плащането по ДДС-сметка не е достатъчна гаранция, нито че е било осъществено реално плащане на доставката (доколкото сметката е предназначена само за средства от начисления от или на титуляря ДДС), нито че получените или преведени суми са действително дължимите, нито пък че данъкът е бил действително внесен. Както при съставянето на справката-декларация, така и при използването на ДДС-сметката регистрираното лице само определя данъка за внасяне и конкретизира информацията за съответните реквизити на фактурите (номера, дати на издаване). Тези данни могат да бъдат индиция за осъществяване на доставката, както всъщност точно и коректно се твърди в касационната жалба, но не и сигурно доказателство за реалното ѝ осъществяване.

**Решение № 279 от 20.06.2014 г. на ВКС по н. д. № 740/2014 г., II н. о. -** Престъплението по чл. 255 НК е ситуирано в глава седма от Особената част на НК и обществените отношения, които се закрилят по нея, са обвързани с финансовата, данъчната и осигурителната системи. В същината си то съставлява специално документно престъпление или документна измама, в зависимост от фактологията по престъпната дейност, свързана с изискванията на данъчната система. Тъй като в процесния случай се претендира занижаване на стойности по фактури, представени пред българската митница и следователно порочност на документите, намерили отражение в инкриминираните справки-декларации, представени пред съответната ТД на НАП, което пък е довело до определяне на по-нисък ДДС, се отстоява избягване на плащане на данъчни задължения - една от формите на изпълнително деяние на третираната престъпна деятелност.

Обсъжданото не се поставя в зависимост от ползване или не на данъчен кредит /който, ако не се следва и се приспадне, е съставомерно обстоятелство по т. 7 на ал. 1/, с освобождаване на внасяните стоки от митнически контрол без възникване на съмнения у митническата администрация за действителната им стойност и в тази връзка с възможността да се избегне плащане на митни сборове. Вмененото в случая избягване на плащане на ДДС в особено големи размери по чл. 255, ал. 3 НК, се претендира заради извършеното невярно деклариране пред компетентната ТД на НАП и внасяне на по-малък от действително дължимия размер на данъка при внос. Последното само по себе си предполага и имуществени вреди, определяни от разликата между реално платения и действително дължим данък, което формулира ощетяване на фиска.

**Решение № 403 от 19.11.2015 г. на ВКС по н. д. № 1188/2015 г., I н. о.**

Обсъдени са всички възможни начини за определяне на дължимите от А. данъчни

задължения като основателно е прието, че липсват доказателства подсъдимата да е реализирала приходи от "търговската" си дейност, които да надвишават направените разходи.

Начинът, по който е определен според заключението реализирания приход - като средна надценка, реализирана от други търговци, послужил за определянето и на облагаемия доход е базиран на методиката на чл. 122 от ДОПК, т.е. въз основата на предположение. В наказателния процес за разлика от административния, в частност от данъчния, е недопустимо подсъдимият да оборва фактите и обстоятелствата, залегнали в обвинителния акт чрез задължаването му да представя съответни оправдаващи го доказателства, т.е. доказателствената тежест в процеса да бъде прехвърлена на подсъдимия. В наказателния процес основната гаранция за правото на защита на обвиняемия/подсъдимия е презумпцията за невиновност. Тежестта на доказване е за представителя на обвинението, като прокурорът следва да докаже обвинението при това по несъмнен начин. Подсъдимият не е задължен да дава каквито и да било обяснения, още повече да доказва твърденията си и на тази основа не могат да се правят, каквито и да било изводи в негова вреда. *Разместването на тежестта на доказване, съобразно разпоредбата на чл. 123 от ДОПК при установяването на недеklarирани печалби или приходи, се отнася само за нуждите на данъчното производство*

**Решение № 69 от 2.07.2015 г. на ВКС по н. д. № 1884/2014 г., I н. о.** - В практиката на ВС и ВКС на Република България не е спорно положението, че чл. 2, ал. 2 от НК не се прилага за продължавани престъпления, които са започнали при действието на един и завършили при действието на друг закон. В тези случаи се прилага законът, който е в сила към момента, когато е завършило продължаваното престъпление, независимо дали той е по-благоприятен или по-строг - р. № 70 от 14.03.1984 г. по н. д. № 23/84 г. на I н. о.; р. № 630 от 09.11.1995 г. по н. д. № 582/95 г. на II н. о.; р. № 373 от 25.10.2011 г. по н. д. № 1905/11 г. на II н. о. Последното деяние, включено като елемент от състава на продължаваното престъпление е осъществено на 28.04.2010 г., което налага извод, че по отношение на престъплението, с оглед чл. 2, ал. 1 от НК, е приложим текстът на чл. 255, ал. 3 от НК в редакцията му, дадена с ДВ бр. 75/06 г., както е приел апелативният съд.

Изготвил : съдия Татяна Грозданова