

РЕШЕНИЕ

№ 395

Гр. София, 08 юли 2024 год.

В ИМЕТО НА НАРОДА

Върховният касационен съд на Република България, трето наказателно отделение в открито съдебно заседание на тридесети ноември през две хиляди двадесет и трета година в състав

ПРЕДСЕДАТЕЛ: ДАНИЕЛА АТАНАСОВА
ЧЛЕНОВЕ: КРАСИМИРА МЕДАРОВА
БОНКА ЯНКОВА

при участието на секретаря Н. ПЕЛОВА
и след становище на прокурора от ВП А. БЛИЗНАКОВА, като разгледа докладваното от съдия Медарова наказателно дело № 890/2023 год. и за да се произнесе, взе предвид следното:

Производството е по реда на глава XXIII от НПК.

Образувано е по касационен протест на прокурор при Софийска апелативна прокуратура срещу Решение № 275/11.07.2023 г., постановено по в.н.о.х.д. № 1260/2022 г. по описа на Софийски апелативен съд, НО, 4-ти въззивен състав.

В касационния протест на прокурора от апелативната прокуратура са релевираните касационните основания по чл.348, ал.1, т.1 и 2 от НПК и се прави искане за отмяна на атакуваното решение и връщане на делото за ново разглеждане от друг състав на същия апелативен съд със задължителни указания по приложението на закона. Прокурорът намира, че решението на въззивният съд е постановено при непълнота на доказателствата, както и че фактите по делото са установени посредством превратен анализ на наличната доказателствена съвкупност, което е пречило разкриването на обективната истина и е довело до нарушение на материалния закон. Твърди се, че въззивният съд не е положил необходимите усилия за установяване на недействителността на сделките, предмет на инкриминираните данъчни фактури, издадени на /фирма/, което обстоятелство е от решаващо значение за крайният извод по делото и за установяване на размера на действително дължимия ДДС за инкриминираните от обвинението периоди. Посочената непълнота в мотивите към въззивното решение се приравнява на липса на мотиви, при което страните не са могли да установят действителната воля на съда по отношение на дейността на същото дружество, която е предмет на обвинението, както и действителността на процесните търговски сделки.

Сочи се, че решението е вътрешно противоречиво, поради направените в същото констатации, че подсъдимият Т. е извършил престъплението по чл. 255 от НК, но поради това, че е обвинен в качеството на помагач не може да бъде признат за виновен по непряко обвинение. Едновременно с това съдът не е изложил мотиви по въпроса действителни ли са инкриминираните сделки, по отношение на които същият подсъдим е осъществил състав на данъчно престъпление, което води

до неяснота относно неговата воля по отношение на тези сделки. В протеста се оспорва оценъчната дейност на въззивния съд по изключване на основната счетоводна експертиза като допустим способ на доказване, по съображения за липсата на подпис върху постановлението за назначаването ѝ от неговия автор. Оспорва се и направеното тълкуване на съдържанието на гласните доказателствени средства, изходящи от свидетелите К., Д., Х. и В., депозирани на досъдебното производство, които неправилно са отхвърлени като необективни поради оказано въздействие от водещия разследването и произволно са кредитирани показанията им пред първия съд, независимо от наличието на доказателства в подкрепа на първите от тях. Отделно се сочи, че показанията на свидетелите И., С., М. Ц., Д., В., Ц. Ц., А., Т., К. и П., от които се установява формалното им вписване в Търговския регистър като собственици и/ или пълномощници на процесните дружества, без същите да извършват реална търговска дейност, които кореспондират с приложените по делото ВДС, събрани чрез използване на СРС и доказателствата за фиктивността на процесните сделки са игнорирани при възприемането на фактическите изводи на решаващите съдилища, които са приели, че не са налице доказателства за създадено престъпно сдружение с участието на подсъдимите лица с цел извършване на престъпления по чл. 255 от НК, което е опорочило формирането на вътрешното им убеждение по фактите на обвинението и съставлява съществено процесуално нарушение. Като съществен процесуален порок при постановяването на въззивното решение се оценява и липсата на обективен и пълен анализ на цялостната доказателствена съвкупност, като се сочи, че събраните пред първия съд доказателства са обсъдени фрагментарно и откъслечно без съпоставка едни с други, което е довело до неправилни изводи по фактите на обвинението и тяхната правна квалификация.

Нарушението на материалния закон се аргументира с довода, че в рамките на приетите от контролираните съдилища факти неправилно е направен извод за липса на създадено между подсъдимите организирано престъпно сдружение, чиято дейност се е направлявала от подсъдимия М.. Според прокурора, в подкрепа на субективната страна на деянието е следвало да се отчете мобилната кореспонденция между подсъдимите, закрепена във ВДС чрез използване на СРС, от която се извежда и целта на формиране на сдружението, създаване на престъпна схема за данъчни измами, която е била ръководена от подсъдимия М., като останалите подсъдими са се познавали и са разпределили функциите си в престъпната дейност, с която са били запознати изцяло, което отговаря на съдържанието на понятието „организирана престъпна група“ по смисъла на чл. 93, т.20 от НК. Прокурорът счита, че в рамките на установените факти за липса на съпричастност от страна на подсъдимия А. към дейността на престъпното сдружение, съдът е следвало да оправдае останалите подсъдими относно неговото участие в сдружението, алтернативно – да признае подсъдимите М. и Т. за виновни относно извършване на престъпление по чл. 321, ал.6 от НК. Оправдаването на подсъдимите (в това число и на подсъдимия Р., за когото са налице достатъчен обем доказателства относно извършването на престъплението по чл. 255 от НК) по обвиненията за вторичната престъпна дейност, също се оценява в разрез с установените по делото факти за участието им в инкриминираните данъчни престъпления.

С оглед изложените съображения за наличието на касационните основания по чл. 348, ал.1, т.1 и 2 от НК се поддържа искането за отмяна на решението на САС и за връщане на делото за ново разглеждане от друг въззивен състав.

В срока по чл.351, ал.4 от НПК срещу касационния протест на прокурора от САП е постъпило писмено възражение от упълномощения защитник на

подсъдимия Т., адв. Р., в което се застъпва становище за отхвърляне на протеста като неоснователен и за оставяне в сила на въззивното решение. Във възражението на защитата се посочва, че контролираният въззивен съд е направил подробен и обективен анализ на цялостната доказателствена съвкупност и е формирал съответни на събраните доказателства фактически изводи, като прокуратурата не е правила искания за събиране на допълнителни доказателства, с които да ги обори. Сочи се, че първата съдебно-счетоводна експертиза правилно е изключена като негоден способ за доказване по делото, както и че по-голямата част от оплакванията в касационния протест са за необоснованост на въззивното решение, което не е касационно основание и не подлежи на касационен контрол. Защитата намира доводите от протеста относно неяснота на изводите на въззивния съд за действителността на сделките по инкриминираните фактури за неоснователни, като сочи, че в решението се съдържа обстоен анализ на същите сделки, които са предмет на обвинението. Позовава се на практиката на СЕС по въпроса за субективното отношение на проверяваното лице към данъчното престъпление, което е недопустимо да се установи без наличие на обективни данни за неговата съпричастност към данъчната измама. Сочи, че по делото не са налице такива доказателства по отношение на подзащитния й, както и че доказателство за реалността на сделките се съдържа в последващата продажба на стоките, каквато е установена по делото (съгласно експертното становище на вещото лице счетоводител). Намира за неоснователно и възражението от протеста срещу неправилното приложение на материалния закон относно това, че не е извършена преквалификация на деянието по чл. 321, ал.6 от НК, поради недоказаност на съществени за това обвинение обстоятелства, елемент от фактическия му състав. По отношение доводите от протеста за неправилно оправдаване на дейците относно вторичната престъпна дейност счита, че правилно съдът е установил недопустимостта на ВДС, събрани чрез използване на СРС за доказване на тези обвинения и необходимостта от изменение на обвинението по искане на прокурора за постановяване на осъдителна присъда, поради което е оправдал подсъдимите по същите. В заключение се застъпва становище за правилност на въззивното решение, с което е потвърдена присъдата на първата инстанция и за оставянето му в сила от ВКС.

Прокурорът от Върховна прокуратура пред касационната инстанция поддържа протеста с наведените касационни основания и по изложените в тяхна подкрепа съображения. Счита, че решението на въззивния съд е постановено при допуснати съществени процесуални нарушения, довели до неправилно приложение на материалния закон, поради което следва да се отмени и делото да се върне за ново разглеждане от въззивния съд. Сочи, че апелативният съд е допуснал съществени нарушения в доказателствената си дейност по оценка на гласните доказателствени средства и свързаните с тях писмени доказателства и на ВДС, събрани чрез използване на СРС, които оценени в съвкупност и при отчитане на взаимната им връзка едни с други е следвало да доведат до постановяване на осъдителна присъда по всички предявени обвинения, което налага да се уважи касационният протест и да се отмени решението на САС в цялост.

Подсъдимият М., редовно уведомен за съдебното заседание не се явява пред ВКС, представлява се от упълномощен защитник, адв. Т., която защитава и подсъдимия А..

В съдебно заседание пред касационната инстанция упълномощеният защитник на подсъдимите М. и А., адв. М.Т. застъпва становище за неоснователност на касационния протест, (за който сочи, че съвпада по съдържание с въззивния протест) поради липса на допуснати съществени

процесуални нарушения, които да наложат извод за пороци при формиране на вътрешното убеждение на въззивния съд по фактите на обвинението. Защитата сочи, че в решението на САС е даден подробен отговор на въззивния протест относно неговата неоснователност, поради което въззивното решение следва да се остави в сила.

Подсъдимият А. в последната си дума пред ВКС моли да се остави в сила решението на апелативния съд.

Подсъдимите Т. и Р., редовно призовани за съдебното заседание пред ВКС не се явяват, като се представляват от адв. Р..

Упълномощеният защитник на подсъдимите Т. и Р., адв. Р. пред ВКС моли да се остави без уважение касационния протест на прокурора от апелативна прокуратура, поради липса на посочените в същия касационни основания, които подробно е обсъдила в депозираното възражение. Намира, че в протеста се съдържат само доводи за необоснованост на въззивното решение, като не са изложени доводи за допуснати съществени процесуални нарушения или нарушения на материалния закон, които да бъдат обсъждани от ВКС.

Върховният касационен съд, трето наказателно отделение, след като обсъди касационния протест на прокурора от САП и като съобрази доводите на страните от съдебно заседание в рамките на законовите си правомощия по чл.347, ал.1 от НПК, намира за установено следното:

С присъда от 17.06.2022 г., постановена по н.о.х.д. № 1913/2016 г. по описа на Специализиран наказателен съд, 3-ти състав подсъдимите Х. М. М., П. П. Т., В. Р. Р. и С. Р. А. са признати за невиновни и оправдани по предявените им обвинения, съответно подсъдимият М. като ръководител за престъпление по чл. 321, ал.3, пр.2, т.1, вр. ал.1 от НК, а останалите подсъдими за престъпление по 321, ал.3, пр.2, т.2, вр. ал.2 от НК относно това, че са участвали в организирана престъпна група, ръководена от подсъдимия М., създадена с користна цел да върши престъпления по чл. 255 от НК в страната.

Със същата присъда подсъдимите Х. М. М., П. П. Т., В. Р. Р. и С. Р. А. са признати за невиновни и оправдани по предявените им обвинения по чл. 255, ал.3, вр. ал.1, т.2, пр.1, т. 6 и 7, вр. чл. 26, ал.1 от НК, съответно подсъдимият М. като подбудител, подсъдимият Р. като извършител, а подсъдимите Т. и А. като помагачи.

С въззивно решение № 275/11.07.2023 г., постановено по в.н.о.х.д. № 1260/2022 г. по описа на Софийски апелативен съд, НО, 4-ти въззивен състав присъдата на специализирания наказателен съд е потвърдена изцяло.

Касационният протест е депозиран в законовия срок по чл.350, ал.2 от НПК и от активно легитимирана страна срещу подлежащ на касационно обжалване съдебен акт, поради което е допустим, като разгледан по същество се явява и основателен.

На първо място следва да бъде обсъдено оплакването за допуснати съществени процесуални нарушения по чл.348, ал.1, т.2 от НПК, доколкото основателността на същото има за последица отмяна на контролирания съдебен акт и връщане на делото за ново разглеждане на първия или въззивен съд.

Основният аргумент от протеста в подкрепа на това касационно основание се свежда до липсата на еднозначни фактически изводи във въззивното решение относно това дали инкриминираните търговски сделки, предмет на данъчно облагане по ЗДДС са действителни или фиктивни и във връзка с това, че не е даден отговор на въпроса за основателността и размера на дължимия данъчен кредит, който следва да бъде приспаднал в полза на процесното дружество /фирма/ по получените по тези доставки стоки./чл. 68 от ЗДДС/. Едновременно с довода за

неизлагане на ясни мотиви за действителността на сделките, предмет на посочените от обвинението фактури, на които са основани данните от справките декларации на/фирма/,на базата на които е установен дължимият от същото дружество ДДС се твърди наличие на противоречия в решението на въззивния съд по същия въпрос. Оплакването се аргументира и с извода на съда, че подсъдимият Т. е осъществил състава на престъплението по чл. 255 от НК, тъй като “документалното отразяване на търговските операции на същото дружество за инкриминирания период не се припокрива с действителното такова за повечето сделки”, но е оправдан по предявеното му обвинение като помагач на подсъдимия Р. по съображения относно формулировката на предявеното срещу него обвинение, която е за друг вид съучастническа дейност.

ВКС намира, че прочитът на въззивното решение сочи на основателност на доводите от протеста за липса на ясни и непротиворечиви мотиви към въззивното решение по въпроса за това дали е невярно деклариране на облагаеми търговски доставки с право на данъчен кредит по ЗДДС, закрепени в инкриминираните дневници за продажби на дружеството/фирма/, поради недействителност на декларираните сделки, вписани в данъчните фактури, на базата, на които са изготвени справките декларации по ЗДДС, в които са инкорпорирани същите фактури. В контролираното решение се съдържат противоречиви фактически изводи по въпроса за действителността на отразените в процесните фактури доставки на стока към /фирма/, облагаеми по ЗДДС и за фиктивността на дружествата доставчици, които са ги осъществили. От една страна се приема, че дружествата, вписани като доставчици нямат капацитет за извършване на реална търговска дейност и сделките по фактурите, посочени от обвинението не са признати за реални облагаеми доставки при направената от органите на НАП насрещна проверка в хода на данъчната ревизия на /фирма/, а от друга се сочи, че няма допуснати нарушения при счетоводното им отчитане и се касае за документиране на реална търговска дейност, поради това, че стоките по фактурите са били обект на последващи доставки.

Констатираните противоречия във фактическите изводи на САС, обективирани в контролираното въззивно решение / че инкриминираните първични счетоводни документи, на базата на които е определен дължимият ДДС по облагаемите доставки, отразени в дневниците за продажби на /фирма/ са с вярно съдържание, но доставчиците по сделките са фиктивни търговски субекти, които не участват в търговския оборот и не извършват реална дейност / сочат на основателност на доводите от касационния протест, че изводите на съда по съществени за обвинението факти от една страна са вътрешно противоречиви и от друга – са формирани при превратна интерпретация на съдържанието на относимите доказателства и доказателствени средства, на които съдът е посочил, че се основава при тяхното възприемане.

В мотивите към контролираното решение тези явни противоречия са обективирани многократно. САС е приел, че основната търговска дейност на /фирма/ за процесния период се изразява в „търговия със захар“, като извършваните от дружеството сделки със сухо мляко и автомобилни гуми са били допълнителна съпътстваща дейност. Сделките по фактурите, предмет на предявеното обвинение са оценени като реални, поради извършени последващи доставки на стоката, предмет на същите фактури от /фирма/ на гръцки фирми, като съдът е посочил, че в нито една от фактурите не се съдържа осчетоводяване на доставка на захар /едно от дружествата доставчик /фирма/ е доставяло само сухо мляко, а останалите фирми, вписани във фактурите, автомобилни гуми/. На л.52 от решението съдът е посочил, че се констатира разминаване между предмета на

първичните доставки до /фирма/ от посочените от обвинението дружества / на сухо мляко/ и последващите доставки, които това дружество е осъществило до гръцките фирми, / на захар/ но е заключил, че от показанията на свидетелката Г. се установява, че /фирма/ извършва реална търговска дейност, поради което няма нарушения в счетоводната му отчетност за инкриминирания период. В решението на САС се съдържа обстоен анализ на дейността на процесното дружество по търговия със захар в страната и извън нея, като се цитират показанията на свидетелките Г., В. и М. по осчетоводяване на доставките на /фирма/ с този конкретен вид стока и от тяхното съдържание се правят фактически изводи, че инкриминираните фактури, /които са с предмет друг вид стоки/ отразяват реални търговски доставки и от страна на /фирма/ не е налице невярно осчетоводяване по същите. В подкрепа на извода си, че процесните фактури не са свързани с фиктивни доставки въззивният съд се е позовал и на показанията на свидетелите Ц. и К., собственик и служител в /фирма/ което е транспортно дружество, за извършван от същото превоз на стока „захар“, която е била доставяна от гръцки и хърватски доставчици, фирмите /фирма/ и /фирма/ и превозвана до крайният потребител, който е бил /фирма/. Този фактически извод на САС се явява доказателствено необезпечен, тъй като процесните фактури нямат за предмет доставка на захар и транспортът на този вид стока не може да послужи като довод в подкрепа наличието на реално движение на стоки, което е документирано в тях. Цитираният фактически извод на САС не кореспондира и с предявеното обвинение по чл.255 от НК, което е с предмет конкретни облагаеми доставки на стока до /фирма/ от определени търговски дружества, за които неправомерно е начислен данъчен кредит /ДДС/, поради липса на реална търговска дейност и невярно счетоводно документиране за инкриминирания период. Обстоятелството, че /фирма/ е извършвало реална търговска дейност по доставка на друг вид стоки /включително и доставки на захар/ извън тези по инкриминираните счетоводни документи е ирелевантно спрямо предявените обвинения за данъчни престъпления. Проверката за доказаност на предявеното обвинение за данъчни престъпления изисква да се установи дали инкриминираните сделки по процесните фактури са реални, респективно дали размера на дължимия ДДС от /фирма/, който е установен на база представените от дружеството справки декларации по ЗДДС за процесния период е на базата на невярното им деклариране.

Избраният от въззивният съд доказателствен подход, който е довел до превратен прочит на доказателствата по делото за счетоводното отчитане на извършваната от /фирма/ търговска дейност за процесния период е релевантен както спрямо обвинението за невярно данъчно деклариране за целите на определяне на дължимия от /фирма/ данък добавена стойност/ДДС/, така и по обвинението за организирана престъпна група, създадена с користна цел и да извършва данъчни престъпления в страната, посредством дейността на същото търговско дружество.

Основателно е възражението от касационния протест за липса на съвкупен доказателствен анализ във въззивното решение и за изолирано обсъждане на отделните доказателства и доказателствени източници без да се разглеждат във връзка едни с други и на тази база да се оценява тяхната достоверност и обективност, като се аргументира становището на съда кои от тях се ползват или игнорират при формиране на фактическите му изводи по инкриминираните обвинения и по какви съображения.

Основателни са и доводите за неправилна оценка в контекста на цялостната доказателствена съвкупност на гласните доказателствени средства, изходящи от свидетелите, вписани като собственици на търговските дружества съконтрахенти

на /фирма/ по инкриминираните доставки, предмет на невярно деклариране /свидетелите, вписани като собственици на дружествата доставчици: П., собственик на /фирма/, В., собственик на /фирма/, Д., собственик на /фирма/ и /фирма/. Показанията на цитираните свидетелите, които съдят е възпроизвел почти дословно във въззивното решение са оценени като еднопосочни и в подкрепа на обстоятелството, че тези лица не са работели в дружествата, които са били регистрирани като тяхна собственост, не са извършвали реална търговска дейност с тях и само формално са били вписани като техни собственици по предложение на други лица.

Независимо от подробното пресъздаване в решението на показанията на цитираните свидетели, съгласно които първите двама са регистрирали, а Д. е „закупила“ търговските дружества с чужди средства по предложение и срещу заплащане от други лица/ част от които неустановени по делото/ и реално не са осъществявали дейност с тези дружества, включително и през инкриминирания период, САС е приел от фактическа страна, че същите дружества реално са извършили търговските сделки по инкриминираните фактури с /фирма/, като са му доставили стоката, описана в тях. Този фактически извод на въззивния съд не е съобразен и със заключението на повторната ССЕ, в което се съдържа подробно описание на проверката на инкриминираните сделки и на търговските дружества, които са вписани като доставчици на стоката по процесните фактури, както и с констатациите в ревизионните актове, съставени на /фирма/ за процесния период, с които са установени данъчни задължения, които съгласно разпоредбата на чл.127 от НПК представляват писмени доказателствени средства.

По отношение дружеството /фирма/ в повторната ССЕ се съдържат данни, че при извършената данъчна ревизия на /фирма/ за периода 10.04.2012 г.-28.02.2013 г. не е признат данъчен кредит по издадените от това дружество фактури по съображения за липса на документи за произход на стоките по фактурите, както и на заявки, транспортни документи, складове за съхранение, не е документално установено място на товарене и разтоварване на стоката, няма документи за установяване на реалното тегло на стоката, както и сертификати за качеството на сухото мляко, предмет на доставка. В приложените приемо-предавателни протоколи за стоката не са посочени имената на длъжностните лица, които са ги подписали, не са индивидуализирани автомобилите, извършили превоза, не са приложени пътни листове и не са посочени имената на шофьорите, извършили превоза на стоката. Отделно липсват товарителници, за да се установи името на изпращача, превозвача и получателя на стоката, както и не са приложени приемни кантарни бележки или експедиционни бележки, или други документи, от които да се установи реалното тегло на сухото мляко. Посочените от /фирма/ предходни доставчици на стоката са deregистрирани по ЗДДС и по отношение на тях са установени данъчни задължения в големи размери.

Непризнаването на данъчния кредит е мотивирано и с некрeditиране на представено Споразумение от 15.11.2012 г., сключено в процесния период, съгл. Договор за доставка от 20.07.2012 г., между /фирма/ – доставчик и /фирма/ – купувач; последвано от доставка на същата стока, при която /фирма/ е доставчик, съгл. Договор за доставка от 18.07.2012 г., /фирма/ / /фирма// е купувач и последващ възложител, съгл. договор за транспортни услуги на /фирма/, изпълнител на транспортна услуга. По силата на същото споразумение страните се споразумяват, че транспортните услуги ще се разплащат от /фирма/ / /фирма// на изпълнителя /фирма/, като издаването на фактури за транспортните услуги ще се извършва от /фирма/ към /фирма/ / /фирма/. Становището на данъчните органи за непризнаването на споразумението е, че в конкретния случай няма договорка

между /фирма/ и /фирма/, че стоката сухо мляко ще бъде продадена на трето лице, т.е. ще се осъществи транзитна продажба, поради липса на сключен втори договор за продажба на стоката, предмет на транзита, за който да е съобщено на продавача по първия договор и за задължението му да достави стоката на третото лице, което е купувач по втория договор.

За дейността на дружеството /фирма/, което е друг доставчик по процесните фактури, на стр. 89 от въззивното решение се съдържат фактически изводи, съгласно които дружеството е търговски субект с реален търговски оборот, който включва „редица реални сделки, с търговци, различни от процесните“ и не е създадено само с цел сключване на сделки с /фирма/. САС е приел, че същото дружество е притежавало финансов ресурс за закупуване на стоката, която след това да продаде на /фирма/, в това число и по инкриминираните фактури за м. февруари 2013 г. Изводът е в противоречие с изготвената ССЕ, съгласно която и за това дружество липсват приемо-предавателни протоколи за доставените стоки, автомобилни гуми, както и че фактурите са подписани от свидетеля В.. При отговора на въпроса на задача 3 допуснати ли са нарушения при счетоводното документизиране на сделките, за които са издадени процесните фактури са посочени документалните пропуски, които обуславят извода за тяхната фиктивност – липса на приемо-предавателни протоколи, които за стоките сухо мляко и автомобилни гуми, които са предмет на процесните доставки са задължителни; не е посочено мястото на прехвърляне на собствеността на стоката, както индивидуализация на транспортните средства, шофьора извършил превоза, пътни листи или друг вид транспортни документи за доставената стока, заявки, експедиционни документи и т.н. Не са налице и счетоводни документи, представени от доставчиците, за да се установи произхода на стоките. При наличието на тези документални нарушения е прието, че посочените доставчици по фактурите, предмет на обвинението не са били реални участници в търговския оборот, поради липса на персонал, складова обезпеченост и др. предпоставки, изискуеми за извършване на търговска дейност, както и че лицата, вписани като техни собственици и последващите им пълномощници, които те са упълномощили не са извършвали търговска дейност с тези дружества.

В мотивите към въззивното решение е посочено, че съдът е съобразил изводите си по фактите на обвинението със заключението на повторната ССЕ, но в действителност възприетите от него факти относно липса на невярно деклариране в инкриминираните процесни фактури не кореспондира с действителното съдържание на експертното заключение в частта относно специалните знания на вещото лице / заключението няма задължителна сила за съда, но неприемането му следва да е надлежно мотивирано, каквото по делото не е налице в решението на САС/. Направеният анализ на изводите на повторната експертиза в решението на въззивния съд е откъслечен и фрагментарен, като изложените мотиви не дават основание да се проследи волята на съда за установяване и проверка на кои обстоятелства по делото са ползвани специалните знания на експерта-счетоводител и по кои от поставените на експертизата задачи. Значими за обвинението обстоятелства относно счетоводното отчитане на инкриминираните доставки са останали извън вниманието на въззивния съд, докато изводите на експерта кои обстоятелства са относими към наказателното производство/ което е недопустимо/ са намерили място в мотивите на съда .

По отношение на гръцкото дружество /фирма/ //фирма// данъчните органи са отказали да приемат, че са налице реални доставки, като са се позовали на предоставената им информация от гръцките данъчни власти, че дружеството е деригистрирано на 26.02.2013 г., като преди това при проверки на адреса е

установено, че „ няма признаци за осъществяване на стопанска дейност „, и след валидиране във VIES. са установили, че номера на гръцкото дружество е невалиден“.

Отделно по делото са представени доказателства, /писмо от кмета на [населено място]/ че посоченото място за доставка на стоките по инкриминираните фактури с издател /фирма/, което е с адрес [населено място], [улица] - складова база през инкриминирания период е ползвана единствено от друго търговско дружество, /фирма/, което не съответства на отразеното в приемо-предавателните протоколи, че мястото на предаване на стоката по издадените фактури е посочения адрес в [населено място].

При тези данни изводите по фактите от решението на САС за валидност на доставките на /фирма/ към гръцкото дружество /фирма/ //фирма// не са доказателствено обезпечени, тъй като се приема, че процесното дружество има реални търговски отношения с фиктивен търговски субект, регистриран на територията на РГърция и това обстоятелство се поставя в основата на приетите за установени факти за липса на нарушения при декларирането на процесните доставки, които са включени в справките-декларации по ЗДДС, предмет на обвинението.

Показанията на свидетелите Я., В. и Р. нямат пряко отношение към настоящото обвинение, доколкото по делото не са инкриминирани доставки между управляваните от тях дружества и /фирма/, а заявлението им, че са търгували с подсъдимите извън този период като са получавали доставки на захар от /фирма/ без да е придружено от надлежни документи не може с категоричност да се съотнесе към процесния период и да наложи извод, че стоката, предмет на сделките по инкриминираните фактури е била обект на последваща доставка към тях. Не без значение е и обстоятелството, че по делото не са представени доказателства, че посочените фактури осчетоводяват доставки на „захар“, предвид липсата на доказана от органите на приходната администрация реална търговска дейност от страна на дружествата, посочени за доставчици по тях, както и че са извършвали дейност по доставка на захар.

По отношение анализа на показанията, депозираните от свидетелите С., С., И./ служители на И./ К., А., С., Н. и И. е предприет също недопустим процесуален подход за оценка на тяхната обективност, а именно показанията им са отхвърлени по съображения, относими към проведен разпит на свидетелката М., / показанията на тази свидетелка нямат отношение по делото, както правилно е посочил САС/ който съдът е намерил за опорочен и от това е направил извод за опороченост и на разпитите на останалите свидетели от една страна и от друга – поради това, че при разпита на свидетелката Н. ѝ е бил предявен ДРА от водещия разследването/ оценено от САС като недопустимо/ и част от съдържанието му се съдържа в показанията на същата свидетелка. Направената доказателствена оценка не е съобразена с правилата на НПК за провеждане на разпит на свидетели и техните права, в частност с текста на чл.122, ал.1 от НПК, както и с разпоредбата на чл.127, ал.1 от НПК, съгл. която ревизионните актове за установяване на данъчни задължения имат самостоятелна доказателствена сила на писмени доказателствени средства, поради което съдържанието им не се установява със свидетелски показания, каквито могат да бъдат ползвани само за проверка на отразените в тях констатации в съдържателен план.

Основателни са възраженията в касационния протест за липса на съвкупен анализ на доказателствата от значение за обвинението по чл. 321 от НК, за игнориране на такива със съществено значение за релевантните за същото факти и

за прилагане на процесуално неиздържани критерии за оценка на съдържанието на отделните доказателствени източници.

От мотивите към въззивното решение се установява наличие на определен обем от доказателства за комуникацията на подсъдимите М., Т. и Р., както в личен план, така и по повод търговската дейност на /фирма/ /показания на свидетеля Б. за съвместна среща с тримата подсъдими, на която е обсъждана дейността на /фирма/и последващ разговор с подсъдимите Т. и Р. за сключване на договор за финансово обслужване с предмет използване банковата сметка на свидетеля за извършване на финансовите операции на /фирма/, тъй като собствените му банкови сметки са били запорирани/ които са били игнорирани при възприемането на фактическите изводи на САС, че тримата подсъдими под никаква форма не са извършвали координирани действия по повод дейността на /фирма/.

На тази база доказателствено необезпечени се явяват и фактическите изводи на САС по отношение подсъдимия Р. за изцяло формалното му участие в дейността на /фирма/, от което е изведен аргумент за пълна непричастност към декларирането на процесните облагаеми доставки с цел получаване на данъчен кредит. В противовес на този фактически извод са обясненията на самия подсъдим, в които се съдържа информация, че той реално е бил ангажиран с търговската дейност на процесното дружество, като се е занимавал основно с банковите му разплащания, докато подсъдимият Т. е бил ангажиран с търговската му дейност от гледна точка на връзки с клиенти и доставки.

Съгласно фактите, установени във въззивното решение, подсъдимият Р. не е бил посочен само формално като собственик и управител при регистрацията на /фирма/, но съвместно с подсъдимия Т. е контактувал със счетоводителките, водещи счетоводното му обслужване и им е предоставял фактури за целите на счетоводството на същото, макар и в по-ограничени случаи, тъй като водещата роля по снабдяването със счетоводни документи е била поета от подсъдимия Т.. Отделно Р. е участвал в договарянето на условията по сключването на цитирания договор за финансово обслужване докато е бил наложен забор на банковите сметки на управляваното от него дружество, подписвал е финансови документи, фактури, дневниците за покупки и продажби на дружеството, справки-декларации от името на /фирма/, поради което фактическият извод на САС за пълна непричастност на този подсъдим към счетоводната му дейност, която е от значение за инкриминираното невярно деклариране не е доказателствено обезпечен. Информираността на подсъдимия Р. за дейността на /фирма/ е изключена по аргумент от извършеното от него упълномощаване на подсъдимия Т. с правата му на негов управител. С факта на упълномощаване на друго лице с правата по управление на /фирма/ не се преклудира възможността на упълномощителя сам да извършва действията, предмет на упълномощителната сделка, поради което фактическите изводи от решението в обратна насока не са доказателствено обезпечени. Фактическите изводи на САС, че при декларирането на данъчните задължения на дружеството Р. е действал само след лично указание от подсъдимия Т. също не намира опора в доказателствената съвкупност и не кореспондира с характера на действията му по реализация на търговската дейност на /фирма/.

В тази връзка следва да се отбележи, че съгласно предявеното обвинение по чл. 321 от НК участието на подсъдимия Р. в престъпното сдружение се изразява в това, че в качеството на представляващ /фирма/ е подписвал съставяните данъчни фактури, за които знаел, че не отразяват реални доставки, както и е оперирал с банковите сметки на дружеството, което въззивният съд е приел за фактологично вярно, но поради водещата роля на подсъдимия Т. в дейността на /фирма/ е изключил информираността на Р. за невярното деклариране на инкриминираните

доставки, което не кореспондира с цялостната доказателствена съвкупност за паралелното му участие в дейността на процесното дружество заедно с подсъдимия Т.. Фактическите изводи на контролирания въззивен съд, че подсъдимият Р. изобщо не е бил информиран за воденето на невярно счетоводство, поради водещата роля на подсъдимия Т. не кореспондира и с доказателствата по делото относно извършваната от него дейност като управител и представляващ дружеството, както и с иззетата от жилището на подсъдимия Р. флаш памет, / л. 84 от решението/ съдържаща електронен вариант на инвойс фактури от м. ноември 2013 г. за доставка на гуми от /фирма/ на гръцкото дружество /фирма/ , както и за доставки с дружеството /фирма/, за което гръцките данъчни органи са предоставили информация, че е фиктивно поради данни за липса на дейност. В иззетата флаш памет се съдържа и текста на процесното тристранно споразумение със същото дружество, по което не е установено реално движение на стоки и в хода на проверката от данъчните органи е прието, че е обект на невярно деклариране.

Липсата на съвкупен обективен анализ на гласните доказателствени средства по делото, относими към дейността на дружествата, които са вписани като доставчици на /фирма/ по инкриминираните фактури е довела до доказателствено необезпечени фактически изводи и по отношение на подсъдимия А., като в решението не е направено ясно разграничение между фактическата страна на обвинението спрямо него за участие в ОПГ и това за помагачество към престъплението по чл. 255 от НК.

Въззивният съд е игнорирал като необезпечително дадени показанията на свидетеля Т. за ролята на подсъдимия А. в създаването на фиктивните търговски дружества, посочени като доставчици по инкриминираните фактури, като е мотивирал становището си от една страна по „житейски съображения“ и от друга, поради липса на конкретни дати, посочени от свидетеля за отделните събития, което е ограничителен процесуален подход за оценка на доказателствата. Въззивният съд е изключил свидетелските показания на Т. за присъствието на подсъдимия А. при изготвяне на пълномощни от името на тези дружества, за съществената му роля в дейността им по опериране с банковите им сметки чрез даване на указания за извършване на парични преводи и теглене на средства, които свидетелят е предавал лично на подсъдимия А., без да изложи убедителни съображения в подкрепа на тезата си, че не притежават необходимата доказателствена тежест за формиране на фактическите му изводи.

По отношение оценката на показанията на свидетеля Т. от досъдебното производство, надлежно приобщени по реда на чл. 281 от НПК се констатира аналогичен подход, като съдът е приел, че същите са дискредитирани, поради това, че при разпита му на досъдебното производство на свидетеля са предявени снимки на подсъдимия А., но това не е било документирано, поради което показанията му не могат да се кредитират /независимо, че нямат отношение към разпознаване на подсъдимия, каквото по делото не е провеждано и не се спори за неговата самоличност/. Както и е приел, че спрямо този свидетел е оказано въздействие от разследващия орган, без данни от къде е направен този извод. Едновременно с това е посочил, че дава кредит на доверие на показанията на същия свидетел пред първоинстанционния съд, които в частта относно контактите и взаимодействието му с подсъдимия А. съвпадат с тези от досъдебното производство /единственото противоречие касае обстоятелството дали при банковите операции от името на дружеството паричните суми от подсъдимия А. са предавани и / или получавани в офиса на банката или извън него, е било отстранено по реда на чл. 281 от НПК, като след прочита им Т. е потвърдил показанията си пред разследващия орган / без

да изложи аргументи защо след като ги приема за достоверни, ги изключва при формирането на фактическите си изводи по обвинението спрямо подсъдимия А.. Отделно при анализа на показанията на свидетеля К. САС е намерил, че показанията му кореспондират на заявеното от свидетеля Т. за участие на подсъдимия А. в създаване на фиктивни търговски дружества като част от „схема за източване на ДДС“, като е отказал да ги кредитира поради противоречия с депозираните на досъдебното производство, които в тази им част не им противоречат. В показанията на свидетеля от досъдебното производство се съдържат конкретни факти за инкриминираната дейност на А. по създаване на фиктивни дружества и за познанството му с подсъдимия М., именно с цел създаване на схема за данъчни измами с ДДС, които са останали без коментар от въззивната инстанция.

Независимо, че е отчетел кореспонденция между приобщените показания на свидетеля К. от досъдебното производство с показанията на свидетеля М. относно ролята на подсъдимия А. по отношение на дружествата, посочени като доставчици на /фирма/ по инкриминираните фактури, както и между показанията на свидетеля М. и депозираните от собствениците на същите дружества Д. и В. за участието на подсъдимия А. в дейността на тези дружества, САС е отказал да ги кредитира, като е мотивирал становището си с отрицателни факти. А именно, че в показанията на свидетелите Т. и К. не се съдържа информация за познанството им със свидетеля М. и за това, че е действал като посредник между подсъдимия А. и свидетелите Д. и В., вписани като фиктивни собственици на търговските дружества. Използваният аргумент не е съобразен с показанията на свидетеля М., в които не се съдържат данни, че познава първите двама свидетели или че е посредничел между тях и подсъдимия А. в дейността им като пълномощници, за да се отхвърли заявеното от него, поради налични противоречия с техните показания. Едновременно с това, след подробен анализ на показанията на свидетеля В. В./пълномощник на /фирма/ да подава справки-декларации от името на това дружество/, САС е заключил, че същите доказват дейността на свидетеля М., описана в показанията му от досъдебното производство, но не е отчетел това обстоятелство при отказа си да им даде кредит на доверие.

Същият порочен процесуален подход е обективиран и по отношение показанията на свидетелите В. и К.. Оценката на показанията на тези свидетели /К. е пълномощник на /фирма/, а В. е посочен в Агенцията по вписванията като собственик на /фирма//е направена изолирано по отношение само на познанството им с подсъдимия А., като изцяло са пренебрегнати съдържащите се в тях данни, че всички дейности, които са извършили като пълномощници на процесните дружества са им били наредени от други лица и те не разполагат с информация за действителната им дейност, както и не знаят дали дружествата извършват реална търговска дейност.

В заключение, доказателствата от значение за обвинението по чл.321 от НК по отношение на всички подсъдими лица не са обсъдени от въззивния съд комплексно и във взаимовръзка едни с други, а това е задължително условие за правилното формиране на вътрешното му убеждение по фактите на това обвинение, което е за съвместното им участие в организирано престъпно сдружение, създадено с користна цел и ръководено от един от тях.

С оглед изложеното относно доказателствената дейност на въззивния съд, при която релевантни за обвинението фактически обстоятелства са възприети чрез превратно тълкуване на едни доказателства и посредством игнориране на други доказателства от съществено значение за преценката за неговата доказаност, както и при неправилно тълкуване на съдържанието на ССЕ като способ за доказване се

налага извода, че вътрешното убеждение на въззивния съд по фактите на предявените обвинения е опорочено, което представлява процесуално нарушение със съществен характер и има за законова последица отмяна на въззивното решение и връщане на делото за ново разглеждане от друг състав на апелативния съд.

Касационната инстанция няма правомощия да ревизира вътрешното убеждение на решаващите съдилища, което е тяхно суверенно право, но само в случаите когато същото е формирано законосъобразно и при верен процесуален прочит на доказателствената съвкупност. В противен случай е необходимо ВКС да упражни правомощията си по чл.354, ал.3, т.2 от НПК за отмяна на контролираният съдебен акт и за връщане на делото за ново разглеждане от друг съдебен състав на съответния решаващ съд в зависимост от допуснатото нарушение.

С оглед констатираните процесуални нарушения със съществен характер, които водят до отмяна на въззивното решение, проверка за правилното приложение на материалния закон не може да бъде извършена в рамките на настоящото касационно производство.

В правомощията на настоящият състав на ВКС е само в принципен план да отбележи залегналите неправилни правни изводи по приложението на материалния закон, относими към фактическия състав на престъплението по чл. 321 от НК и по тълкуването на легалното определение на престъпното сдружение по чл.93, т.20 от НК. Съгласно правната теория и трайната съдебна практика, за да е осъществен от обективна страна този престъпен състав не е необходимо всички участници в ОПГ да се познават лично, както и всеки един от тях да разполага с информация за самоличността на всички други участници в престъпното сдружение, при положение, че имат съзнанието, че са част от конкретната престъпна група и са информирани за целта, с която същата е създадена и действа. Отделно за съставомерността на деянието по чл. 321, ал.1 от НК не е необходимо ръководителят на престъпната група да организира дейността на всеки участник в сдружението чрез лична комуникация с него, като е достатъчно той да осъществява общо ръководство и управление на цялостната дейност на престъпното формирование по чл. 93, т. 20 от НК и да координира изпълняването на функциите на отделните участници в групата, което може да се реализира и чрез посредници.

На последно място за осъществяването на фактическия състав на престъплението по чл. 321 не е необходимо да е реализирана и вторичната престъпна дейност, предмет на целите на сдружението, достатъчно е да се установи, че е създадено престъпно сдружение с характеристиките по чл. 93, т.20 от НК, което има за цел да върши съответния вид престъпления, със съответната инкриминираната от закона цел, елемент от състава на престъплението по чл.321 от НК.

По отношение на формата на съучастие в престъплението по чл. 255 от НК също следва да се отбележи принципното положение, че извършител е лицето, което осъществява изпълнителното деяние, а лицата, които го подпомагат в тази му дейност имат качеството на помагачи. При липсата на субективна страна на деянието е възможно престъплението да е осъществено чрез посредствено извършителство, но това не рефлектира върху качеството на съучастниците в престъплението, с други думи лице, което не е осъществило изпълнителното деяние не може да се квалифицира като извършител на престъплението.

Констатираните процесуални нарушения със съществен характер в доказателствената дейност на САС са рефлектирали в негативен аспект върху вътрешното му убеждение по фактите на цялостната инкриминирана престъпна

дейност, което налага решението на въззивния съд да се отмени изцяло и делото да се върне за ново разглеждане от друг състав на въззивния съд.

При новото разглеждане на делото е необходимо да се осъществи съвкупен законосъобразен процесуален прочит на цялостната доказателствена съвкупност, при необходимост и чрез използване на специални знания от вещи лица специалисти, на базата на който да се формират доказателствено обезпечени фактически изводи по всички предявени обвинения срещу подсъдимите лица, след което материалният закон да се приложи правилно спрямо установените факти.

Водим от горното и на осн. чл.354 ал.3, т.2 от НПК, Върховният касационен съд, трето наказателно отделение

Р Е Ш И:

ОТМЕНЯ изцяло въззивно решение № 275/11.07.2023 г., постановено по в.н.о.х.д. № 1260/2022 г. по описа на Софийски апелативен съд, НО, 4-ти въззивен състав.

ВРЪЩА делото за ново разглеждане от друг състав на въззивния съд от стадия на съдебното заседание.

Решението не подлежи на обжалване.

ПРЕДСЕДАТЕЛ:

ЧЛЕНОВЕ: