

ТЪЛКУВАТЕЛНО РЕШЕНИЕ

№ 4

София, 12 март 2016 година

Върховният касационен съд на Република България,
ОБЩО СЪБРАНИЕ НА НАКАЗАТЕЛНАТА КОЛЕГИЯ в съдебно
заседание на първи октомври две хиляди и петнадесета година в състав:

ЗАМ. ПРЕДСЕДАТЕЛ: ПАВЛИНА ПАНОВА

**ПРЕДСЕДАТЕЛИ НА ОТДЕЛЕНИЯ:
ТАТЯНА КЪНЧЕВА, ВЕРОНИКА ИМОВА, ЕЛЕНА ВЕЛИЧКОВА**

ЧЛЕНОВЕ:

ПЛАМЕН ТОМОВ	ДАНИЕЛА АТАНАСОВА
ЛИДИЯ СТОЯНОВА	БИСЕР ТРОЯНОВ
ЕВЕЛИНА СТОЯНОВА	ГАЛИНА ЗАХАРОВА
КРАСИМИР ХАРАЛАМПИЕВ	КРАСИМИР ШЕКЕРДЖИЕВ
ЕЛЕНА АВДЕВА	РУМЕН ПЕТРОВ
НИКОЛАЙ ДЪРМОНСКИ	АНТОАНЕТА ДАНОВА
КАПКА КОСТОВА	СПАС ИВАНЧЕВ
БИЛЯНА ЧОЧЕВА	ЛАДА ПАУНОВА
ЦВЕТИНКА ПАШКУНОВА	ГАЛИНА ТОНЕВА
БЛАГА ИВАНОВА	МАЯ ЦОНЕВА
ЖАНИНА НАЧЕВА	ВАЛЯ РУШАНОВА
СЕВДАЛИН МАВРОВ	КРАСИМИРА МЕДАРОВА
МИНА ТОПУЗОВА	

с участието на секретаря Румяна Виденова
сложи на разглеждане тълкувателно дело № 4 по описа за 2015 година,
докладвано от съдия **ЖАНИНА НАЧЕВА**

Главният прокурор на Република България на основание чл. 125 вр.
чл. 124, ал. 1, т. 1 от Закона за съдебната власт е направил искане до
Общото събрание на наказателната колегия на Върховния касационен съд
(ОСНК на ВКС) да приеме тълкувателно решение поради противоречие в
практиката на съдилищата по материалноправни и процесуални
въпроси, свързани с приложението на чл. 255 от НК, чл. 255а от НК и

чл. 256 от НК, респ. чл. 255 - 257 от НК (ДВ, бр. 62/97 г.), и да отговори:

1. В резултат на престъпленията по чл. 255 от НК, чл. 255а от НК и чл. 256 от НК, респ. чл. 255 - 257 от НК (ДВ, бр. 62/97 г.) причиняват ли се имуществени вреди на държавата (когато са укрити данъци, предназначени да постъпят в централния бюджет) и винаги ли престъплението по посочените текстове от НК осъществява и деликт по смисъла на чл. 45 от ЗЗД?

1.1. Кой следва да носи гражданска отговорност за деликта по чл. 45 от ЗЗД – извършителят на данъчното престъпление или търговското дружество - данъчен длъжник, чрез неговите представители по закон?

1.2. Следва ли да бъдат възстановени или обезпечени данъчните задължения, предмет на обвинение за престъпления по чл. 255, чл. 255а и чл. 256 от НК, респ. чл. 255 - 257 от НК (ДВ, бр. 62/97 г.), за да се приложат диференцираните процедури по глава двадесет и осма и глава двадесет и девета от НПК?

2. Допустим ли е за съвместно разглеждане в наказателното производство предявен от държавата чрез министъра на финансите граждански иск на основание чл. 45 от ЗЗД за причинени имуществени вреди, когато за данъчните задължения, предмет на обвинението, има влязъл в сила ревизионен акт по Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК), с който са установени идентични по вид, размер, период и данъчно задължено лице данъчни задължения с тези по обвинението?

3. Кой може да бъде субект на престъплението по чл. 255, чл. 255а и чл. 256 от НК, респ. чл. 255 - 257 от НК (ДВ, бр. 62/97 г.) – само физическото лице, представляващо по закон данъчно задълженото лице – търговско дружество/едноличен търговец, вписано в това му

качество в търговския регистър или и всяко друго физическо лице – пълномощник (по силата на пълномощно по ЗЗД и ТЗ), търговски представител, счетоводител или друго лице? Следва ли физическите лица, които не са представляващи по закон и регистър търговското дружество/едноличния търговец, да осъществяват фактически дейност и функции на данъчно задълженото лице – търговец, за да бъде ангажирана наказателната им отговорност за извършено престъпление по посочените текстове на НК?

Общото събрание на наказателната колегия на Върховния касационен съд в съответствие с правомощията си по чл. 124, ал. 1, т. 1 от Закона за съдебната власт, за да се произнесе, съобрази следното:

В искането се изтъква, че по първия поставен въпрос в съдебната практика съществуват различни становища. Едни от съдилищата приемат, че в резултат на престъпленията по посочените текстове от НК се причиняват имуществени вреди на държавата, а престъплението винаги е и деликт по чл. 45 от ЗЗД, за който гражданска отговорност носи извършителят. Считат, че възстановяването, съответно или обезпечаването, на данъчните задължения, предмет на обвинението, е предпоставка за приложението на диференцираните процедури по глава двадесет и осма и глава двадесет и девета от НПК. Други приемат обратното с аргумента, че в резултат на престъпленията не се причиняват имуществени вреди на държавата. В съдебната практика се поддържа и разбирането, че не всяко престъпление по чл. 255 от НК осъществява и деликт по смисъла на чл. 45 от ЗЗД, тъй като вземането на държавата възниква по силата на закона и съществува преди престъпното деяние, а не произтича от него.

ОСНК на ВКС приема, че правилно е първото становище.

Престъпното укриване на данъци и данъчната измама са престъпления с висока степен на обществена опасност. Те осуетяват възможността на държавата да реализира своите финансови и социални задачи, накърняват ефективността на данъчната система и подкопават доверието на гражданите в нейната справедливост.

Разпоредбите на чл. 255, чл. 255а, чл. 256 от НК систематично са разположени в глава седма от Особената част на Наказателния кодекс „Престъпления против финансовата, данъчната и осигурителната системи”. Техният бланкетен характер налага да се отчитат във всеки конкретен случай приложимите норми от данъчното законодателство.

Престъпното укриване на данъци е възведено в престъпления по чл. 255 и чл. 255а от НК (чл. 255 - 257 от НК, ДВ, бр. 62/97 г.). Обект на престъпните посегателства са обществените отношения, свързани със законосъобразното формиране на приходната част на бюджета на държавата от постъпленията на данъци. Техен предмет са неустановените от органите по приходите (по вид и размер) или неплатените данъчни задължения.

Данъчното задължение към държавата е задължение за плащане, което възниква с осъществяване на данъчния фактически състав, предвиден в съответната материалноправна норма от данъчното законодателство (ex lege). То представлява паричната сума, която определеното от закона физическо или юридическо лице е задължено да внесе в приход на бюджета на държавата и в установения за това срок.

Основните състави по чл. 255 от НК и по чл. 255а от НК (ред., ДВ, бр. 75/2006 г.) очертават формите на изпълнително деяние, които може да се изразят в действие или бездействие в нарушение на правилата, закрепени в данъчното законодателство, и насочени към създаване на пречки за установяването или плащането на дължимия данък при възникване на обект на данъчно облагане от реално извършена стопанска

дейност. Деянието е съставомерно, при условие че данъчните задължения, предмет на престъпление, надхвърлят паричната сума, въведена с чл. 93, т. 14 от НК като стойностен критерий за „големи размери” по един вид или различни видове данъци. При неговото квалифициране се отчита единствено паричната величина на неустановените или неплатените данъци, за които са изтекли сроковете за плащане.

Чрез използвания по чл. 255, ал. 1 и чл. 255а, ал. 1 от НК израз „избегне установяване или плащане на данъчни задължения” се посочват престъпните последици. И когато поведението на дееца води до неустановяване на данъчните задължения, и когато - макар те да са установени, поведението му води до препятстване на плащането им, в крайна сметка това означава – фактическо непостъпване в приход на бюджета на дължимите данъци.

Ето защо с престъпното деяние по чл. 255 и чл. 255а от НК, респ. чл. 255 - 257 от НК (ДВ, бр. 62/97 г.) пряко и непосредствено се причиняват имуществени вреди (загуби) на държавата в размер на укритите от дееца, свои или на друго, данъчни задължения в големи/особено големи размери, които в установените за това срокове е следвало да постъпят като приход в бюджета на държавата.

Данъчната измама по чл. 256 от НК има за непосредствен обект на посегателство обществените отношения по законосъобразното разходване на бюджетните средства на държавата. Тя е резултатно престъпление, с което пряко и непосредствено се причинява имуществена вреда (щета) в размер на реално получената без правно основание парична сума от дееца или друго (физическо или юридическо) лице.

Престъпните деяния по чл. 255 от НК, чл. 255а от НК и чл. 256 от НК, респ. чл. 255 - 257 от НК (ДВ, бр. 62/97 г.), с които се причиняват вреди на държавата, напълно осъществяват фактическия състав на непозволеното увреждане по чл. 45 от ЗЗД.

1.1. Престъпното деяние, предмет на обвинението, от което пряко и непосредствено са причинени вреди, се явява и правното основание за гражданския иск на пострадалия в наказателното производство като процесуално средство за ангажиране на отговорността на дееца по чл. 45 от ЗЗД. Данъчното правоотношение между държавата и данъчния субект – търговското дружество, е обект на увреждане с извършеното престъпление по чл. 255, чл. 255а от НК (чл. 255 - 257 от НК, ДВ, бр. 62/97 г.). Затова гражданският иск в наказателния процес не е иск относно данъчното вземане на държавата към юридическото лице, данъчен длъжник, а иск за обезщетение за вреди от деликт по чл. 45 от ЗЗД, който се явява и престъпление по съответния текст от Наказателния кодекс. Обстоятелството, че престъплението по чл. 255, чл. 255а, чл. 256 от НК съставлява и деликт по смисъла на чл. 45 от ЗЗД, е основание за гражданска отговорност на неговия извършител.

1.2. Престъпленията по чл. 255, чл. 255а и чл. 256 от НК не попадат в обхвата на тези, за които с разпоредбата на чл. 381, ал. 2 от НПК е въведена забрана за приложението на процедурата по глава двадесет и девета от НПК. Възстановяването или обезпечаването на данъчните задължения, предмет на обвинението, е едно от основанията за решаване на делото по споразумение.

Задължителна предпоставка за приложение на института на освобождаване от наказателна отговорност с налагане на административно наказание по чл. 78а от НК е причинените от престъплението имуществени вреди да са възстановени. Необходимостта от пълното възстановяване на причинените вреди, елемент или не от престъпния състав, в размерите, установени от прокурора или съда, и възможността да се извърши както от дееца, така и от други лица за негова сметка, са изяснени по тълкувателен път с Постановление № 7/85 г. на Пленума на Върховния съд.

2. Според искането на главния прокурор съществува различна съдебна практика и по този въпрос. Някои от съдебните състави приемат, че когато за данъчните задължения, предмет на обвинението, има влязъл в сила ревизионен акт по ДОПК, с който са установени по вид, размер, период и данъчно задължено лице идентични данъчни задължения с тези по обвинението, образуваното изпълнително производство е процесуална пречка за допустимост на предявения граждански иск чрез министъра на финансите, тъй като държавата разполага с изпълнителен титул по реда на специалния закон и няма правен интерес от предявяване на осъдителен иск по чл. 45 от ЗЗД.

Други приемат гражданския иск по чл. 45 от ЗЗД за допустим. Обосновават се със съображения, че основанието за издаване на ревизионен акт, който обвързва юридическото лице, е различно от основанието за гражданска отговорност по чл. 45 от ЗЗД, която се носи от физическо лице. Възражението за повторно плащане в рамките на изпълнителното производство не е аргумент за недопустимост на иска по чл. 45 от ЗЗД.

ОСНК на ВКС застъпва становище за допустимост на гражданския иск предвид следното:

Основна предпоставка за допустимост на гражданския иск е пострадалият, респ. ощетеното юридическо лице да е претърпял вреда от престъплението. Вредата следва да бъде пряка и непосредствена последица от деянието, предмет на обвинението.

Разпоредбата на чл. 84 от НПК очертава лицата, които могат да предявят граждански иск в съдебното производство. Право да предяви граждански иск за обезщетение има и държавата чрез министъра на финансите, ако е претърпяла вреди от престъплението. Тя е процесуално легитимирана да встъпи като равнопоставен субект и да се установи в процесуалното качество на граждански ищец.

Ревизионният акт по правните си характеристики е индивидуален административен акт, издаден в рамките на данъчното производство от компетентния орган по приходите в приложение на съответните норми от данъчното законодателство. С влезлия в сила ревизионен акт се предявява искане за изпълнение от данъчно задълженото лице на установеното публичноправно задължение. Неговото основание е съществуващото по силата на закона данъчно вземане на държавата.

Предявеният на основание чл. 45 от ЗЗД граждански иск от държавата чрез министъра на финансите в наказателния процес представлява искане да се присъди обезщетение за причинените от дееца имуществени вреди в резултат на деянието, предмет на повдигнатото обвинение. Основанието на иска е деликтът, какъвто характер има всяко резултатно престъпление.

Следователно претенцията на държавата с предявения граждански иск срещу субекта на престъплението – искане за обезвреда, е различна по своята правна характеристика от претенцията, основана на влезлия в сила ревизионен акт срещу данъчно задълженото лице – вземане за данък. Различни са и правните основания – задължение, произтичащо от деликт, и административно задължение.

Затова възможността държавата да предяви граждански иск в рамките на наказателното производство е самостоятелен процесуален път за защита на права и законни интереси от нарушението на въведената обща забрана да не се вреди другиму по чл. 45 от ЗЗД. Той не се конкурира с предвидения в специалното данъчно производство и единият не замества другия. Позиция за автономност на наказателното и данъчното производство е възприета с Тълкувателно решение № 1/2009 г. на ОСНК на ВКС.

Доколкото вредата от данъчното престъпление е фактически непостъпилата парична сума като дължим данък в бюджета на държавата,

при наличие на изпълнително производство, образувано въз основа на влезлия в сила ревизионен акт, гражданският иск е принципно допустим.

Съществено е обаче, че в крайна сметка сумата, която се дължи като данъчно задължение, е същата, която се претендира и от субекта на престъплението. И в двата случая тя постъпва в бюджета на държавата.

Ето защо при решаване на въпроса за допустимост на гражданския иск следва да е ясно приключило ли е производството по събиране на данъчното задължение от данъчно задълженото лице, събрано ли е то и в какъв размер. Това се налага от общия правен принцип за недопустимост на неоснователното обогатяване. Когато принудителното производство по събиране на данъчното задължение (респ. производството по несъстоятелност) не е приключило към момента на предявяване на иска по чл. 45 от ЗЗД в наказателния процес, съдът трябва да прецени доколко разглеждането на гражданския иск ще затрудни производството и ще доведе до неговото отлагане с оглед събирането на доказателства за размера на платеното данъчно задължение.

Приключилото производството по събиране на данъчното задължение, при което данъчното задължение не е събрано изцяло, обосновава правния интерес на държавата - положителна процесуална предпоставка за допустимост, от предявяване на граждански иск срещу дееца на деликтно основание по чл. 45 от ЗЗД.

Евентуалната конкуренция между публичното и частното вземане на държавата (вземане за данък и вземане от деликт) при един и същи длъжник поради две различни изпълнителни основания е регламентирана в ДОПК, който отдава подчертан приоритет на процеса за събиране на публичното държавно вземане. Гаранция за предотвратяване на възможността държавата да събере два пъти една и съща сума от длъжника в изпълнителното производство се съдържа и в разпоредбата на чл. 458 от ГПК.

3. В искането се твърди, че по този въпрос в съдебната практика се застъпват противоположни становища. Едни съдебни състави приемат, че когато данъчно задължено е юридическо лице, субект на престъплението по чл. 255 от НК е физическото лице, което по закон го управлява и представлява, а търговският представител, пълномощникът или друго лице може да бъде само подбудител и/или помагач на извършителя. Други съдилища приемат, че субект на престъплението може да бъде и пълномощникът, представителят, счетоводителят или друго лице, различно от управляващия и представляващия търговското дружество – данъчно задължено лице. Представителната власт, възникнала по силата на закона или въз основа на упълномощаване, не е единственият критерий. От решаващо значение е дали лицето фактически осъществява дейност и функции на данъчно задълженото лице.

ОСНК на ВКС приема, че правилно е второто от изложените становища.

Правните норми по чл. 255, чл. 255а и чл. 256 от НК, респ. чл. 255 - 257 от НК (ДВ, бр. 62/97 г.) не посочват изрично особено качество на субекта на престъплението. Кръгът на наказателно отговорните лица, които могат да бъдат техен субект, се определя от специфичния характер на обективните признаци, предвидени в състава на престъплението.

Изпълнителното деяние на престъплението по чл. 255, ал. 1 от НК може да бъде осъществено чрез действие или бездействие. По естеството си те се отнасят до дейността и функциите, предписани на данъчно задължените лица във връзка с декларирането и воденето на счетоводство, които предшестват или съпътстват основното задължение за плащане на дължимия данък. Едноличният търговец и търговското дружество – юридическо лице, са част от данъчните субекти и данъчно задължените лица съобразно материалноправните норми на данъчното законодателство. Следователно физическото лице, надлежно вписано в качеството му на

едноличен търговец, което лично осъществява търговската дейност или чрез вписан представител по закон, както и физическото лице, което управлява и представлява търговското дружество според отбелязаното в търговския регистър, са възможни субекти на престъпление по чл. 255 от НК. Законът позволява на търговеца да използва и други лица, които да осъществяват действията, регулирани от данъчното законодателство (пълномощник, търговски представител, счетоводител или друго лице). Такова физическо лице също е възможно да бъде субект на престъплението, когато осъществява фактическото изпълнение на задълженията на търговеца, възложени му от съответния данъчен закон. Разрешаването на този въпрос зависи от съвкупността на фактическите обстоятелства по делото. Същата логика е необходимо да се следва и с оглед на субекта на престъпление по чл. 255а от НК. Субект на престъплението по чл. 256 от НК е всяко физическо лице, което отговаря на общите признаци, предвидени в Общата част на Наказателния кодекс.

Предвид гореизложеното и на основание чл. 124, ал. 1 от Закона за съдебната власт Общото събрание на наказателната колегия на Върховния касационен съд

Р Е Ш И:

1. В резултат на престъпленията по чл. 255 от НК, чл. 255а от НК и чл. 256 от НК, респ. чл. 255 - 257 от НК (ДВ, бр. 62/97 г.) се причиняват имуществени вреди на държавата (когато са укрити данъци, предназначени да постъпят в централния бюджет). Престъплението по посочените текстове от НК осъществява деликт по смисъла на чл. 45 от ЗЗД.

1.1. Гражданска отговорност за деликта по чл. 45 от ЗЗД носи извършителят на престъплението.

1.2. За приложението на процедурата по глава двадесет и осма от НПК данъчните задължения, предмет на обвинение за престъпление по чл. 255, чл. 255а и чл. 256 от НК, респ. чл. 255 - 257 от НК (ДВ, бр. 62/97 г.), следва да са възстановени, а за приложението на процедурата по глава двадесет и девета от НПК – да са възстановени или обезпечени.

2. Когато за данъчните задължения – предмет на обвинението, има влязъл в сила ревизионен акт по ДОПК, с който са установени идентични по вид, размер, период и данъчно задължено лице данъчни задължения с тези по обвинението, гражданският иск на основание чл. 45 от ЗЗД за причинени имуществени вреди, предявен от държавата чрез министъра на финансите за съвместно разглеждане в наказателното производство, е допустим.

3. Субект на престъплението по чл. 255, чл. 255а и чл. 256 от НК, респ. чл. 255 - 257 от НК (ДВ, бр. 62/97 г.) може да бъде както физическото лице, представляващо по закон данъчно задълженото лице – търговско дружество/едноличен търговец, вписано в това му качество в търговския регистър, така и всяко друго физическо лице (пълномощник по силата на пълномощно по ЗЗД и ТЗ, търговски представител, счетоводител или друго лице), което осъществява фактически дейност и функции на данъчно задълженото лице – търговец.

ЗАМ. ПРЕДСЕДАТЕЛ НА ВКС:

/ПАВЛИНА ПАНОВА/

ПРЕДСЕДАТЕЛИ НА ОТДЕЛЕНИЯ:

ТАТЯНА КЪНЧЕВА.....

ВЕРОНИКА ИМОВА.....

ЕЛЕНА ВЕЛИЧКОВА /напуснала поради пенсиониране/

ЧЛЕНОВЕ:

ПЛАМЕН ТОМОВ.....	ДАНИЕЛА АТАНАСОВА.....
ЛИДИЯ СТОЯНОВА.....	БИСЕР ТРОЯНОВ.....
ЕВЕЛИНА СТОЯНОВА	ГАЛИНА ЗАХАРОВА.....
КРАСИМИР ХАРАЛАМПИЕВ.....	КРАСИМИР ШЕКЕРДЖИЕВ.....
ЕЛЕНА АВДЕВА.....	РУМЕН ПЕТРОВ.....
НИКОЛАЙ ДЪРМОНСКИ.....	АНТОАНЕТА ДАНОВА.....
КАПКА КОСТОВА.....	СПАС ИВАНЧЕВ.....
БИЛЯНА ЧОЧЕВА.....	ЛАДА ПАУНОВА.....
ЦВЕТИНКА ПАШКУНОВА.....	ГАЛИНА ТОНЕВА.....
БЛАГА ИВАНОВА.....	МАЯ ЦОНЕВА.....
ЖАНИНА НАЧЕВА.....	ВАЛЯ РУШАНОВА.....
СЕВДАЛИН МАВРОВ.....	КРАСИМИРА МЕДАРОВА.....
МИНА ТОПУЗОВА.....	