

**Решение № 4 от 26.03.2014 г. на ВКС по н. д. № 2276/2013 г., III н. о.,
НК, докладчик председателят Вероника Имова**

чл. 346, т. 1 НПК

Производството е по чл. 346, т. 1 от НПК. Образувано е по КАСАЦИОННА ЖАЛБА И ДОПЪЛНЕНИЕ към нея от упълномощения защитник на подсъдимата С. Е. - адвокат М. Р. от АК гр. Варна, против въззивно решение № 136 от 25.10.2013 г. по внохд № 233/13 г. на Апелативен съд гр. Варна. В жалбата се поддържат касационни основания по чл. 348, ал. 1, т. т. 1 и 2 от НПК като основно се излагат съображения за неправилна оценка на доказателствата и за субективна несъставомерност на деянието, предмет на обвинението.

Касационните основания са подкрепени със следните доводи: въззивният съд не е възпроизвел в пълнота приетите за установени факти от първата инстанция като напр., че свид. П. Т. е носел фактури на подсъдимата, които тя подписвала и въвеждала данните от тях във вторичните счетоводни документи, т. е. извършвала е само техническа дейност; мотивите са неясни и противоречиви; няма обвинение, че Е. е представяла справките-декларации за установяване реалността на сделките; в обвинителния акт и в решението липсва описание на възникнали задължения на едноличния търговец, които биха могли да бъдат предмет на престъпления по чл. 255 от НК (отм.) и по чл. 256 НК (отм.); въззивният съд не е обсъдил възраженията на защитата, че е невъзможно обвинение за двете престъпления във връзка с едни и същи факти; в решението се съдържат противоречиви мотиви, като, от една страна, съдът е отхвърлил като неоснователно възражението на защитата за несъставомерност на деянието по чл. 256 от НК (отм.), тъй като обвинението е за осуетяване на данъчни задължения, чрез използване на счетоводни документи с невярно съдържание, но е приел, че документите са представяни от Е., за да бъде признат данъчен кредит, който не се следва /спр. л. 5 от решението/; въззивният съд не е посочил защо Е. е следвало да осъзнава, че сделките по издадените фактури не са осъществени; знанието, че тя лично не е извършвала търговска дейност не установява наличието на съзнаване на конкретните фактически обстоятелства, включени в състава на престъплението; през инкриминирания период - времето от м. март 2000 г. до м. май 2001 г. отношенията на подсъдимата със свид. Т. са били на служител към работодател; свид. Т. със свид. М. са използвали подсъдимата като "бушон" в добре разработена схема за ДДС измами; цялата търговска дейност на фирмата на подсъдимата е осъществявана от свид. Т.; подсъдимата не е имала никаква облага от тези престъпления; в решението не са изложени факти, от които да се установява, че Е. е съзнавала, че е водела счетоводна отчетност с невярно съдържание.

Иска се отмяна на решението и връщане делото за ново разглеждане или оправдаване на подсъдимата.

В СЪДЕБНО ЗАСЕДАНИЕ подсъдимата, редовно призована, не се явява. В нея се явява упълномощената адвокат И. Л., която поддържа жалбата и допълнението към нея. Твърди, че подсъдимата не е имала никаква уговорка със свид. П. Т. за невярно документиране; вписвала е данните във фактурите такива, каквито ги е представял свид. Т. и ги е носила в данъчните служби; налице е хипотезата по чл. 14 от НК; Е. не е знаела, че с изготвените от нея документи се укриват данъци; няма обективни данни, от които да се установи, че тя съзнателно е укривала данъчни задължения. Иска се оправдаване на Е. и по двете обвинения, тъй като за една и съща инкриминирана сума е невъзможно да са налице едновременно и двете престъпления - по чл. 255 НК (отм.) и по чл. 256 НК (отм.),

защото "укритият" данък е един. Алтернативно се поставя искане за връщане делото за ново разглеждане от въззивната инстанция.

Гражданският ищец Министерство на финансите не изпраща представител.

Представителят на Върховната касационна прокуратура изразява становище, че жалбата е неоснователна и следва да бъде оставена без уважение.

ВЪРХОВНИЯТ КАСАЦИОНЕН СЪД, ТРЕТО НАКАЗАТЕЛНО ОТДЕЛЕ ПРОВЕРИ ДАННИТЕ ПО ДЕЛОТО, СЪОБРАЗИ ДОВОДИТЕ В ЖАЛБАТ СТАНОВИЩАТА НА СТРАНИТЕ, И В ПРЕДЕЛИТЕ по чл. 347 НПК прие следното:

С присъда от 29.05.13 г. по нохд № 1505/12 г. подсъдимата С. А. Е., [ЕГН] е призната за виновна в това, че за периода 14.12.2000 г. - 14.06.2001 г. в [населено място], в качеството на едноличен собственик и представляващ [фирма], [населено място], при продължавано престъпление, избегнала плащането на данъчни задължения в особено големи размери, общо от 253 737 лв., като е потвърдила неистина в справки-декларации, изискващи се по чл. 100, ал. 1, и ал. 3 от ЗДДС, както следва: вх. № ДДС 03.06-608161 от 14.12.2000 г.; вх. № ДДС 03.06-600665 от 15.01.2001 г.; вх. № ДДС. 03.06-601338 от 14.02.2001 г.; вх. № ДДС. 03.06-602270 от 14.03.2001 г.; вх. № ДДС. 03.06-602884 от 13.04.2001 г.; вх. № ДДС. 03.06-603781 от 14.05.2001 г.; вх. № ДДС. 03.06-604512 от 14.06.2001 г. за несъществуващо право на данъчен кредит по неосъществени сделки, съответно с [фирма] - [населено място], [фирма] - [населено място], [фирма] - [населено място], [фирма] -/населено място/ и [фирма] - [населено място], поради което, на основание чл. 257, ал. 1/отм/ вр. чл. 255, ал. 1 /ред. 1997 г./, вр. чл. 26, ал. 2 от НК, вр. чл. 55, ал. 1, т. 1 НК е осъдена на лишаване от свобода за срок от три месеца с приложение на чл. 66 от НК с изпитателен срок от три години.

Подсъдимата Е. е призната за виновна и за това, че за периода 01.11.2000 г. - 31.05.2001 г. в [населено място], при продължавано престъпление като извършител, в качеството на едноличен собственик и представляващ [фирма], [населено място], сама и в съучастие като съизвършител с К. Н., с цел да осуети установяването на данъчни задължения в особено големи размери е водила счетоводна отчетност с невярно съдържание, като общият размер на укритите данъчни задължения е 253 737 лв., поради което и на основание чл. 257, ал. 1/отм./ вр. чл. 256 /отм./, вр. чл. 20, ал. 2 вр. чл. 26, ал. 1 и чл. 55, ал. 1, т. 1 от НК е осъдена на три месеца лишаване от свобода при условията на чл. 66 от НК с изпитателен срок от три години, като на основание чл. 55, ал. 3 НК не ѝ е наложено наказание глоба.

На основание чл. 23, ал. 1 НК ѝ е определено общо най-тежкото наказание от три месеца лишаване от свобода с приложение на чл. 66 НК, с изпитателен срок от три години, считано от влизане на присъдата в сила.

Съдът е отхвърлил предявения граждански иск от Министъра на финансите за сумата от 253 737 лв. представляващ причинени имуществени щети, като погасен по давност. Подсъдимата е осъдена да заплати и направените по делото разноски.

С въззивно решение № 136 от 25.10.2013 г. по внохд № 233/13 г. на Апелативен съд гр. Варна, образувано по жалба на защитника на подсъдимия, присъдата е потвърдена.

Касационната жалба Е ОСНОВАТЕЛНА.

Въззивният съд е изградил вътрешното си убеждение по фактите от предмета на доказване при непълна проверка, оценка и анализ на събраните по делото доказателствени източници, което е в нарушение на принципните правила по чл. 13, чл. 14 и чл. 107 НПК. Мотивите на атакуваното решение са изградени при нееднозначно, вътрешно противоречиво тълкуване на съдържанието на доказателствата и доказателствените средства.

По делото не е било спорно, че като формален едноличен собственик и управител на [фирма] подсъдимата Е. е била данъчно-задължено лице по смисъла на чл. 3, ал. 1 от ЗДДС. Не е имало спор по делото, че тя е автор на дължимите пс

реда на чл. 100 от ЗДДС справки-декларации. Не е било спорно, че процесните данъчни декларации и първичните и вторични счетоводни документи за извършени несъществуващи доставки на фирмата на подсъдимата, въз основа на които те са били съставени, са с автор - подсъдимата. Не са изяснени обаче обстоятелствата от предмета на доказване, които имат значение за отговорността на подсъдимата за инкриминираните две престъпления. На първо място, не е изяснено дали фирмата на подсъдимата реално е сключила сделки, по които е била доставчик на стоки и/ или услуги през инкриминирания период, по които да е получила реално плащане заедно с ДДС, което тя е трябвало да внесе в бюджета на държавата. Не е направен анализ от решаващите съдилища, дали декларирането на несъществуващи сделки на фирмата [фирма] като купувач - по договори за доставка на стоки или услуги през инкриминирания период, е извършено именно с цел да се избегне дължимия ДДС като се извърши "прихващане" на дължимия данък по реални сделки, по които фирмата е продавач и се търси "възстановяване на ДДС", чрез декларирането на фиктивни сделки, по които фирмата на подсъдимата е купувач? Не е извършен пълен и всеотраслов анализ на доказателствените източници, от които да последват съобразени с правилата за оценка по чл. 107, ал. 3 и ал. 5 от НПК констатации дали счетоводните документи - фактури с невярно съдържание и удостоверените с тях фиктивни плащания по нереални сделки, по които фирмата на Е. е посочена за купувач, се дължи на съзнателна дейност от подсъдимата за укриване на данъчни задължения, или документалната ѝ дейност, за която са събрани фактически данни, не е била извършвана под чужд контрол като елемент от посредствено извършителство на друго лице, възползващо се от обективното ѝ незнание за нереалността на тези сделки, отразени в счетоводната отчетност и в данъчните декларации пред ТДД.

В мотивите на решението ВАС е деклариран, че споделя изцяло фактите, приети за установени от първата инстанция и безкритично възпроизвежда констатациите относно обстоятелствата от предмета на доказване в мотивите на присъдата, без да анализира на свой ред доказателствата, от които е видно, че подсъдимата Е. е била напълно изолирана от реалната търговска дейност на своята фирма, а дейността ѝ е осъществявана от свид. П. Т. Следвало да установи, имала ли е подсъдимата реална представа за действително съществуваща или не търговска дейност на регистрираната на нейно име фирма; знаела ли е за действителното съществуване или не на сделките и съконтрагентите, посочени във фактурите; знаела ли е за действителните приходи на фирмата? По делото са събрани многобройни гласни доказателствени средства, които установяват, че тя лично не е извършвала търговска дейност, а е била във фактическа зависимост от свид. П. Т. По негова инициатива е бил сключен договор между подсъдимата и свид. Й. Д. за прехвърляне на предприятие по Търговския закон като закупила от него и съпругата му фирмата им - [фирма], вписана в търговския регистър на ВОС, съгласно решение на съда като [фирма]. Не са подложени на цялостен и подробен анализ обясненията на Е. и показанията на свидетелите Д., М., Б., Г., Р., И., К. и др. гласни доказателствени средства, събрани от първостепенния съд, съгласно които е следвало да се изясни, че подсъдимата сама не е извършвала никаква търговска дейност. Не са анализирани данните, съдържащи в показанията на тези свидетели, потвърждаващи обясненията на подсъдимата, че всички документи за извършени сделки са ѝ били донасяни от свид. П. Т.; той е носел на подсъдимата процесните фактури, предварително попълнени, по които фирмата ѝ е фигурирала като купувач /спр. показанията на свид. Х. Т., спр. обясненията на подс. Е. в протокола от с. з. на 21.01.2013 г. по нохд№ 1505/12 г. на ВОС/; фактурите само са били подписвани от подсъдимата Е. като ЕТ, без да е участвала лично в сключването на сделките; подс. Е. е подписвала и въвеждала данните от тях във вторичните счетоводни документи, извършвайки само техническа дейност под ръководството и контрола, оказван ѝ в тази дейност от свид. Т. Пренебрегнати са доказателствените източници, от които се установява, че през инкриминирания

период - времето от м. март 2000 г. до м. май 2001 г. отношенията на подсъдимата със свид. Т. са били на служител към работодател и фактически тя не е формирала самостоятелна воля при попълването на документите. Липсва съвкупен анализ на гласните доказателствени средства / спр. показанията на свидетелите М., Д., Т., Д., К./, от които е видно, че свид. Т. и свид. М. са използвали фирмата на подсъдимата формално като страна - купувач в посочените във фактурите сделки, а фактурите се осчетоводявали документално, без Е. да участва в реалната търговска дейност; за отношенията ѝ със свид. Т. като между служител и работодател; че не е участвала при избирането на съконтрагентите и вида на сделките; не е формирала самостоятелна воля като собственик и управител на фирмата при воденето на счетоводната документация; изпълнявала е нарежданията на свид. Т. във всичките аспекти на дейността ѝ.

Съдилищата не са отговорили на един основен въпрос, изводим от доказателствата - извършвал ли е свидетелят П. Т. търговски сделки от името на [фирма], без знанието на подс. Е. ? Въззивният съд е приел, че щом "няма данни по делото да е оказвано на подсъдимата някакво психическо или физическо въздействие, да са ѝ отнемани лични документи, които да са били използвани без нейно знание и съгласие, тя е знаела за фиктивността на сделките. Тези изводи са приети едностранчиво, без цялостен анализ на доказателствената съвкупност, тъй като не само от обясненията на Е., но и от показанията на свидетелите Т., М., Д., Х. Т., Д., К., които ги подкрепят, е видно че тя се е съгласила да регистрира фирма под настояването и с указанията на свид. Т. и е оформяла счетоводните документи под диктовката на свид. Т.. Не е логично, нито е житейски вероятно приетото от фактическа страна от въззивната инстанция, послужило за доказване на умисъла у подсъдимата за съзнаване на фиктивността на сделките поради "липсата на търговска дейност", извършвана лично от нея и поради "съставените и/или подписани от подсъдимата фактури" и данъчните декларации с невярно съдържание. Този извод е формален. Точно обратното също би могло да е вярно: подсъдимата е отчитала документално месечно суми и над 500 000 лв. оборот; при активната намеса на свид. Т. в оформянето на първичните и вторични документи на фирмата ѝ, в която дейност Е. е била единствено физически изпълнител, но не и участник в търговските сделки, е допустимо Е. да не е могла да знае за нереалността на сделките, отчитани в данъчните декларации- предмет на обвинението. В този смисъл са и нейните обяснения, които решаващите инстанции не са кредитирали. Съдът презумптивно е приел за установено, че след като Е. е знаела, че няма офис и е липсвала обективирана дейност, живяла е бедно, на квартира, при минимално заплащане на наем и т. н., "не можело да не е съзнавала, че тези сделки са фиктивни", по които фирмата ѝ търговец е посочена за "получател". Съжденията във въззивното решение в подкрепа на извода, че подс. Е. е съзнавала за невярното счетоводство и за съзнателното попълване на неверните данъчни декларации относно търговската дейност на фирмата ѝ, основаващи се на фактите, че е завършила съответно образование- счетоводна отчетност; имала е регистрирана фирма - ЕТ на нейно име; подписвала е първични и вторични счетоводни документи; не е упълномощавала друго лице; нямала е офис и нямала служители, нямала е ДМА и т. н., са основани на формални критерии, които не са довели до разкриване обективната истина относно фактическия състав на инкриминираните съгласно обвинението престъпления.

Пространно е възприета само формалната страна на фактите, но не и тяхното съдържание и логическа връзка. При тези данни ВАС е възприел формалната, но не и обективната истина.

Съставът на ВКС споделя основателността на възражението на защитата на подсъдимата, че единствено знанието у подсъдимата за неизвършване лично от нея на търговска дейност, а такава - от свид. Т., ангажирайки фирмата ѝ като страна по сделките, не е достатъчно за доказване на конкретните фактически обстоятелства, включени в състава на престъплението по чл. 257, вр. чл. 255(отм.)

от НК, както и по чл. 257, вр. чл. 256 (отм.) от НК. За да има избягване / съответстване установяването / на данъчни задължения, на първо място е необходимо да се установи има ли възникнали задължения за внасяне на ДДС. Това означава да се съберат данни и за сделките, по които данъчно задълженото лице /ДЗЛ/ е "доставчик" на услугите/стоките, за които е получило плащане с ДДС и чието възстановяване в бюджета на държавата той дължи.

На второ място, трябва да се установи, че деецът по фиктивен начин е доказал правото си на данъчен кредит, т. е. правото на прихващане на задължението си, което той ще докаже с реални или фиктивни сделки, по които търговецът е бил и "купувач". По делото е установено само, че ЕТ, чийто собственик е подсъдимата, е фиктивен купувач по процесните фиктивни сделки с фирмите [фирма] - [населено място], [фирма] - [населено място], [фирма] - [населено място], [фирма] - гр. Габрово и [фирма] - [населено място], но не са събрани данни дали от името на ЕТ "фирма" са извършвани доставки на стоки и услуги или фиктивни такива. Нито в данъчно-ревизионния акт, нито в заключението на съдебно счетоводната експертиза / спр. л. 123-л. 127 от досъд. произв./ има изследване на приходната част на ЕТ, в която се формира дължимият за внасяне ДДС по сделки, по които евентуално [фирма] е бил доставчик/продавач/.

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/ по сделките. Няма субективна съставомерност на деянието, ако деецът счита едновременно, че и двата типа сделки са реални или че и двата типа сделки са фиктивни, защото и в двата случая в съзнанието на дееца ще липсва представа за задължение за внасяне на ДДС: в първия случай - при реалност и на двата вида сделки - той ще има правото на прихващане; във втория случай - защото изобщо ще липсва възникване на данъчно задължение.

За възникване на отговорността за престъплението по чл. 257, ал. 1/отм./ вр. чл. 255, ал. 1 от НК /ред. 1997 г./, 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/. По делото не е изяснена приходната част от дейността на фирмата на подсъдимата. Извършвани ли са реални или фиктивни продажби на стоки или услуги, по които тя да е била задължена с възстановяване в бюджета на полученото ДДС. За целта, при новото разглеждане на делото да бъде възложена допълнителна задача на съдебно счетоводната експертиза. След даване отговор на въпроса относно приходната част на фирмата, да се даде отговор възникнало ли е въобще данъчно задължение за подс. Е. като формален собственик на ЕТ.

В зависимост от отговорите на предходните въпроси, при новото разглеждане на делото съдът трябва да изясни и обстоятелствата на обвинението за действителните отношения между подс. Е. и свид. Т.; за наличието или отсъствието на съзнаване от Е. на неистинността на процесните сделки, по които фирмата ѝ е посочена във фактурите като купувач. Да се изясни субективната съставомерност на инкриминираните деяния. Отговор следва да получат и възраженията на защитата за липса на умисъл у подсъдимата за извършване на престъпленията, поради незнание на фактическите обстоятелства, които принадлежат към съставите им /за евентуалното приложение чл. 14 от НК относно отговорността ѝ/.

По довода в жалбата, че е невъзможно обвинение и за двете престъпления

във връзка с едни и същи факти, съставът на ВКС намира, че тезата на защитата е неоснователна. Не е невъзможно обвинение за двете престъпления във връзка с едни и същи факти, които биха могли да бъдат предмет на престъпления по чл. 255 НК и по чл. 256 НК. И двете престъпления са част от групата на т. нар. данъчни престъпления, при които избягването на плащане на данъчни задължения е обективен признак от състава на престъплението по чл. 255 от НК - редакция ДВ, бр. 62/1997 г. и редакция ДВ, бр. 75/2006 г., или негова специална цел по чл. 256 от НК - редакция ДВ, бр. 62/1997 г. Извършването на тези престъпления засяга като родов обект обществените отношения, свързани с нормалното и законосъобразното функциониране на данъчната система, като пряко се въздейства върху конституционно закрепеното задължение на гражданите да заплащат определените със закони данъци. Те имат различни обективни и субективни признаци, тъй като съставите имат различни непосредствени обекти на защита на охраняваните обществени отношения. Изпълнителното деяние при първото престъпление се състои в избягване плащането на данъчни задължения чрез неподаване на ДД или чрез невярното деклариране на данъчните задължения в ДД; второто престъпление е за невярно, лъжливо водене или ползване на счетоводството, с цел да бъде осуетено установяването на данъчни задължения. И за двата състава е необходимо данъчните задължения да са в големи размери, по смисъла на чл. 93, т. 14 от НК . Ако са осъществени изпълнителните деяния, предвидени и в двата състава, няма пречка те да изпълват признаците и на двете престъпления едновременно в съвкупност, дори и ако някои от видовете документи се използват и при едното, и при другото деяние.

Въз основа на изложеното са налице отменителните основания по чл. 348, ал. 2 и ал. 3, т. 1, вр. ал. 1, т. т. 1 и 2 НПК и съгласно чл. 354, ал. 3, т. 2 НПК ВКС, трето наказателно отделение

РЕШИ:

ОТМЕНЯВА въззивно решение № 136 от 25.10.2013 г. по внохд № 233/13 г на Апелативен съд гр. Варна И ВРЪЩА ДЕЛОТО ЗА НОВО РАЗГЛЕЖДАНЕ ОТ СЪЩИЯ СЪД, В ДРУГ СЪСТАВ, В СТАДИЯ НА СЪДЕБНОТО ЗАСЕДАНИЕ.

Решението не подлежи на обжалване.

Данни за делото и връзка с други актове:

- Допълнителна информация за Дело № 2276/2013 г. по описа на III н. о. на ВКС - виж тук
- Образувано във връзка с Дело № 233/2013 г. на Апелативен съд - Варна - виж Решение № 136 от 25.10.2013 г. на ВНАС по в. н. о. х. д. № 233/2013 г.