

ТЕОРЕТИЧНА ПОСТАНОВКА НА ПРЕСТЪПЛЕНИЕТО ПО ЧЛ. 255a НК И НЯКОИ ПРОБЛЕМИ ПО НЕГОВОТО ПРИЛАГАНЕ В ПРАКТИКАТА

Веселин Колев

THEORETICAL FORMULATION OF THE CRIME UNDER ART. 255A OF THE CRIMINAL CODE AND SOME DIFFICULTIES OF ITS PROSECUTION IN PRACTICE

Veselin Kolev

Key words: crime; avoiding the assessment or payment of large-scale tax obligations

Abstract: The article examines the crime under art. 255a of the Bulgarian Criminal Code related to avoiding the assessment or payment of large-scale tax obligations through the transformation of a commercial company or through a transaction involving related parties, within the meaning of the Tax and Social Insurance Procedure Code. The analysis of art. 255a of the CC focuses on the different forms of perpetration of the crime. It points out inaccuracies in the formulation of the provisions which lead to practical difficulties in prosecuting. The inaccuracies are further analyzed by taking into account the relevant commercial legislation and the existing practices related to the perpetration of this form of tax evasion and by making *de lege ferenda* proposals for their amendment.

Явно стремежи се да даде по-пълна и ефективна защита на данъчната система от престъпни посегателства, законодателят е принуден да усъвършенствува текстовете на престъпленията в Глава VII от Наказателния кодекс. Безспорно тези престъпления имат относително висока степен на обществена опасност и засягат сериозно нормалното и законосъобразно функциониране на данъчната система. Затова наказателноправната защита срещу тези деяния следва да търпи постоянни промени в унисон с новите обществени отношения и развитието на средствата, методите и формите, които престъпниците използват. С извършената със ЗИДНК (ДВ бр.75/2006г.) законодателна промяна се осъществи по-всеобхватна и прецизна защита на данъчната система, като в максимална степен се детайлизираха действията, чрез които се осъществяват тези престъпни посегателства. Същевременно някои от предложените и приети текстове не отговарят на действителното правно положение в практиката, поради което е необходимо те да бъдат допълнително правотехнически огледани и променени. Нещо, което не се случи и при последващите промени в Наказателния кодекс. Ще разгледам престъплението, визирано в чл. 255a от НК.

Текстът преследва престъпното прехвърляне на собствеността и имуществото на юридическите лица. Той бе създаден от законодателя в противовес на зачестилите случаи на трансформация на собствеността от юридически лица на трупали задължения към бюджета към други физически или юридически лица, обикновено с малограмотни и малоимотни собственици, в резултат на което тези вземания оставаха несъбираеми за държавата.

Текстът на чл. 255a от НК гласи: “Който избегне установяването или плащането на данъчни задължения в големи размери чрез преобразуването на търговско дружество или друго юридическо лице, чрез извършването на сделка с търговско предприятие или чрез извършване на сделка със свързани лица по смисъла на ДОПК.....” Подобно на чл. 255, ал.1 от НК, обективните признаци на състава на тази законодателна формулировка предполагат наличието на две форми на изпълнителното деяние. Едната форма се изразява в избягване установяването на данъчни задължения в големи размери, а другата в избягване плащането на тези данъчни задължения. Престъплението следва да е резултатно. Такъв резултат би бил налице, ако с избягване установяването

на данъчни задължения в големи размери се постигне и избягване плащането на тези данъчни задължения.

По-нататък конструкцията на чл. 255а от НК е пример за това, как не би следвало да се формулират разпоредбите в нормативните актове. Освен това, този член е в противоречие с изричните изисквания на чл. 9, ал.1 от ЗНА за краткост, точност и яснота. Резултатът от това е един – тази норма трудно може да намери приложение в практиката. Какво имам в предвид?

От обективна страна способите (начините), чрез които деецът може да избегне установяването и плащането на данъчните задължения са три:

1. Чрез преобразуване на търговско дружество или друго юридическо лице.

2. Чрез извършване на сделка с търговско предприятие.

3. Чрез извършване на сделка със свързани лица.

В първият случай е характерно, че деецът осъществява деянието, преобразувайки едно юридическо лице. Законодателят не поставя разлика между преобразуване на търговско дружество или друго юридическо лице, например юридическо лице с нестопанска цел. По тази причина беше достатъчно текстът на престъплението да изглежда така: “Който избегне установяването и плащането на данъчни задължения в големи размери чрез преобразуване на юридическо лице...”.

Докато изразът „друго юридическо лице” е ясен, то при сегашната конструкция на първото предложение проблем пред приложението му в практиката представлява изразът „преобразуване на търговско дружество”. За целта преди използването му в правната норма предварително е било необходимо изясняването на понятията „търговско дружество” и „преобразуване на търговско дружество”.

Търговското дружество е определено от Търговския закон като обединяване на две или повече лица за извършване на търговски сделки под общо име с общи средства. Търговските дружества са признати за юридически лица (чл. 63, ал. 1 и 3 от ТЗ). Законът допуска учредяването на пет вида търговски дружества-събирателно дружество, командитно дружество, дружества с ограничена отговорност, акционерно дружество и командитно дружество с акции (чл. 64, ал. 1 от ТЗ).

Преобразуването на търговско дружество представлява преустановяване на съществуването на едно търговско дружество като правен субект, при което цялото му имущество преминава върху друго търговско дружество¹. С преобразуването всички права на преобразуваното дружество преминават върху неговия правопреемник. ТЗ допуска пет форми на преобразуване на търговско дружество:

а) преобразуване на едно търговско дружество от даден вид в търговско дружество от друг вид;

б) вливане на едно търговско дружество в друго;

в) сливане на две или повече търговски дружества в едно търговско дружество;

г) разделяне на едно търговско дружество в две или повече търговски дружества;

д) отделяне на едно търговско дружество в две или повече търговски дружества (чл. 261 от ТЗ).

Под преобразуване в тесен смисъл на думата се разбира преминаването на търговско дружество от един вид в друг вид. Неговите активи и пасиви се поемат от правен субект, който е нов в структурно отношение. Втората форма на преобразуване представлява вливане на съществуващо търговско дружество в друго търговско дружество. Влялото се дружество загубва своето юридическо лице. Поемашото търговско дружество става правопреемник на активите и пасивите на дружеството, което се е вляло в него.

Сливането на две или повече търговски дружества води до обединяването им в имуществено и в правно отношение в единствено търговско дружество от същия или друг вид. На мястото на съществуващите до сливането две или повече юридически лица се появява единствен правен субект, който приема формата на един от видовете търговски дружества. Върху него преминават активите и пасивите на дружествата, които са се слели.

Разделянето на едно търговско дружество води до пораждаването на две или повече търговски дружества. Няма пречка те да бъдат и от друг вид. Като юридически лица те поемат по съвкупност всички активи и пасиви на единствения правен субект, който е съществувал до разделянето. Новите дружества отговарят солидарно за задълже-

¹ Кацарски, Александър. Преобразуване и ликвидация на търговски дружества. Сб. Търговско право, Книга първа, с. 192.

нията на старото дружество, които са възникнали до разделянето (чл. 261, ал. 2 от ТЗ).

Отделянето представлява обособяване от търговско дружество на една или повече части в имуществено отношение, като им се придава правна самостоятелност на търговско дружество от същия или от друг вид. От икономическа гледна точка отделянето е обратният на вливането процес. При него от масата на принадлежащото на едно търговско дружество имущество се формира част, която се обособява в правно отношение. Юридическото лице на търговското дружество, което извършва отделянето се запазва. Създава се още едно или повече юридически лица във формата на търговско дружество или на търговски дружества от същия вид или от друг вид. Отделеното и отделеното търговско дружество поемат съответните права и задължения от деня на пораждаването на новия правен субект. За задълженията, възникнали до отделянето, дружествата отговарят солидарно (чл. 261, ал. 2 от ТЗ).

От така изложеното съдържание на понятията „търговско дружество” и „преобразуване на търговско дружество” и особено от съдържанието на формите на преобразуване е видно, че престъпният резултат на престъплението по чл. 255а от НК не може да бъде достигнат. Всеизвестно е, че собствеността върху едно търговско дружество се държи и упражнява, чрез притежаваните права върху дяловете и акциите в него. Затова с преобразуването не отпада отговорността на собственика на тези права за задълженията на това дружество. Чрез преобразуването този собственик продължава да притежава тези права, макар и в различен обем и в новото дружество. С преобразуването задълженията на преобразуваното дружество се запазват, макар и да се дължат солидарно.

В случая за наказателното право е от значение не фактът на преобразуването, а фактът на трансформацията на собствеността на търговското дружество, при която неговите акции или дялове преминават в собственост от едно лице на друго лице. С това преминаване прехвърлителят на тези дялове или акции губи правото си на собственост върху тях. Отговорен пред кредиторите се явява вече новият собственик на капитала. Освен това с трансформацията обикновено бива променено и лицето управляващо и представляващо дружеството, което се явява и най-вероятния субект на разглежданото престъпление.

Точно това е изпълнителното деяние, което е най-често срещано в практиката и срещу което данъчната система има най-голяма нужда от нака-

зателноправна защита. Без значение е обстоятелството дали задълженията вече са станали изискуеми (например, когато данъчноревизионният акт вече е бил връчен на дееца) или им предстои да станат изискуеми (например, когато данъчноревизионният акт още не е връчен, но деецът, с цел да избегне установяването и плащането на данъчните задължения е предприел действия, като е прехвърлил имуществото на юридическото лице и е „продад” собствеността на дружествените дялове). От обективна страна за приложението на чл. 255а от НК е необходимо със сделката по прехвърлянето на правото на собственост върху дяловете или акциите да е избегнато установяването или плащането на данъчни задължения в големи размери. Това е крайният престъпен резултат от така очертаното изпълнително деяние, което непосредствено засяга данъчната система на държавата, с непостъпването на дължимите данъци в нейния бюджет.

За съжаление настоящата формулировка на законодателя е изключително непрецизна, поради което нейното приложение в практиката е силно ограничено. Не случайно липсва съдебна практика по изследвания текст на чл. 255а от НК, за да могат поне в някаква степен да се оценят някакви практически резултати. Текстът можеше примерно на изглежда така: „Който избегне установяването или плащането на данъчни задължения в големи размери чрез извършване на сделка с дялове и акции на юридическо лице...”. Това е и моето предложение „*de lege ferenda*”.

При втория вариант на извършване на престъплението, деецът следва да е избегнал установяването или плащането на данъчни задължения в големи размери чрез извършване на сделка с търговско предприятие. Използването на израза „сделка с търговско предприятие” също е необяснимо. Преди всичко при неговата употреба е необходимо да бъде изяснено какви цели преследва законодателят с формулирането на текста по този начин, каква наказателноправната защита дава той на данъчната система, пазейки я от престъпното извършване на сделка с търговско предприятие. Честно казано, от така формулирания начин на предложението, такава защита не установих да съществува или, ако я има, тя се отнася само за един конкретен случай – прехвърляне на предприятието на едноличния търговец.

Преди всичко преди формулиране начина на извършване на изпълнителното деяние, чрез извършване на сделка с търговско предприятие е било необходимо да бъдат изяснени понятията

„търговско предприятие” и „сделка с търговско предприятие”.

Подобно на разгледаните по-горе понятия, същността на търговското предприятие също е уредена в ТЗ. То представлява обект на правото като съвкупност от права, задължения и фактически отношения. Търговското предприятие се състои от определени елементи. Това са фирмата, под която търговецът упражнява своята дейност, седалището, като населено място, където се намира дейността му, предметът на дейност, имуществото на търговското предприятие – състоящо се от права и задължения и фактическите отношения, изразяващи се в онези връзки, които предприятието е създадо и поддържа с вероятните си съдоговорители. Извършването на сделка с търговско предприятие означава прехвърляне на предприятието като съвкупност от права, задължения и фактически отношения. Прехвърлят се всички елементи на търговското предприятие.

От така изложеното се налага изводът, че така предложеният начин на извършване на престъплението по чл. 255а, а именно чрез извършване на сделка с търговско предприятие е напълно възможен при прехвърляне на собствеността на предприятието на едноличния търговец. Още повече че законът допуска фирмата на едноличния търговец да бъде прехвърлена на трето лице само заедно с предприятието му. Но правната фигура на едноличния търговец намира все по-рядко приложение сред субектите на търговското право. В съвременните условия лицата предпочитат да организират своята търговска дейност, чрез друга правноорганизационна форма, каквато се явява търговското дружество. Най-често използваните варианти са чрез ограничено отговорно дружество или чрез акционерно дружество. Една от причините за този начин на организация е, че съдружниците не носят отговорност пред дружествените кредитори с личното си имущество. Тогава от наказателноправна гледна точка отново се сблъскваме с непрецизното формулиране на текста от предложението първо, което сега носи отражение и върху формулирането на текста при предложението второ. В практиката, за да избегнат установяването и плащането на данъчни задължения в големи размери, лицата използват прехвърлянето на правата си на собственост върху дяловете и акциите на търговските дружества, а не на търговското си предприятие. Може би законодателят при формулирането на текста е имал предвид точно такава престъпно прехвърляне, но е очертал същото по неточен и неразбираем начин. Затова, както вече посочих и чрез втория вариант на из-

вършване на престъплението визирано в чл. 255а от НК, наказателноправна защита срещу такова прехвърляне не е създадена.

Третият начин за избягване установяването и плащането на данъчни задължения в големи размери е посредством извършване на сделка между свързани лица. Критерият за свързани лица е подробно изяснен в Параграф I, т.3 на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК).

За разлика от първите две предложения, смятам, че деянието по чл. 255а от НК, чрез извършване на сделка между свързани лица е напълно възможно в практиката. Проблем може да бъде единствено неговото доказване.

Както вече посочих, престъплението по чл. 255а от НК е конструирано като резултатно. Такъв резултат би бил налице, ако с избягване установяването на данъчни задължения в големи размери се постигне и избягване плащането на тези данъчни задължения. За да е довършено престъплението, е необходимо и в двата варианта, поведението да е довело до резултат – избягване установяването или плащането на данъчни задължения в големи размери. Условие, за да се приеме, че резултатът е настъпил, е изтичането на предвидения в съответния данъчен закон срок за внасяне на дължимия данък. От обективна страна за разглеждания състав на престъплението е необходимо още случаят да не е маловажен. Ако е избегнато установяването и плащането на данъчни задължения до три хиляди лева, извършеното ще съставлява административно нарушение, а не престъпление.

По-нататък, кога е избегнато установяване или плащане на данъчни задължения в големи размери ще се съди съобразно установения критерий в чл. 93, т.14 от НК. Това е така, когато дължимите данъци надхвърлят три хиляди лева.

Субект на престъплението по чл. 255а от НК е всяко наказателно отговорно физическо лице. Кръгът от възможните субекти може да се дефинира, чрез кръга на адресатите на съответното изискуемо данъчно задължение.

От субективна страна за извършване на престъплението е необходим умишъл, който може да бъде само пряк. Деецът съзнава, че поведението му и в трите обособени варианта се изразява в избягване установяването на данъчни задължения в големи размери и има за резултат избягване на тяхното плащане.

За разлика от престъплението, визирано в чл. 255 от НК, при престъплението по чл. 255а от НК квалифициращото обстоятелство е само едно. То обуславя носенето на по-тежка наказателна

отговорност, когато данъчните задължения са в особено големи размери (ал.2). Понятието „данъци в особено големи размери” е уточнено, чрез направената привръзка на чл. 255а с чл. 93, т.14 от НК. Такива са тези, които надхвърлят дванадесет хиляди лева.

Законът поощрява определено поведение на дееца след извършване на престъплението по чл. 255а от НК. Подобно на престъплението по чл. 255, ал.1, във вр. с ал.4 от НК, и тук деецът се наказва по-леко, ако до приключване на съдебното следствие в първоинстанционния съд необявеното и неплатено данъчно задължение заедно с дължимите лихви се внесе в бюджета.

В заключение следва да посоча, че при сравнение между правната конструкция на чл. 255а от НК с тази на чл. 255 от НК се установява, че те в по-голямата си част се преповтарят. Основните състави на двете разпоредби са идентични по изпълнително деяние. При хипотезите на чл. 255, ал.1 от НК най-общо казано е налице едно незаконно „спестяване” на средства, чрез „избягване установяването” или „плащането” на данъчни задължения в големи размери. Такъв неправилен резултат се получава и чрез изпълнителното деяние по чл. 255а от НК, но чрез преобразуване на търговско дружество, извършване на сделка с търговско дружество или със свързани лица по смисъла на ДОПК.

Идентични са квалифицираните и привилегированите състави на престъпленията. Квалифицираните състави и в двата текста предполагат укритите данъчни задължения да бъдат в „особено големи размери”, т.е. в такъв количественият критерий да е избегнато тяхното установяване или плащане. Наказанията при квалифицираните състави на чл. 255 и чл. 255а от НК също са еднакви – лишаване от свобода от три до осем години и конфискация на част или цялото имущество на виновния.

И двата текста законът съдържа привилегировани състави, чиито текст е еднакъв. Деецът се наказва по-леко, ако до приключване на съдебното следствие в първоинстанционния съд необявеното или неплатеното данъчно задължение бъде внесено в бюджета заедно с лихвите. Дължимите лихви в случая ще бъдат изчислени съобразно чл.1 от Закона за лихвите върху данъци, такси и други подобни държавни вземания². Разликата между чл. 255 и чл. 255а от НК е само в способа

на избягване на данъчното задължение и в липсата на основен квалифициран състав в текста на чл. 255а от НК по подобие на този на чл. 255, ал.2 от НК.

Чл. 255, ал.1 от НК от обективна страна сочи седем способа за избягване установяването или плащане на данъчни задължения в големи размери. Това са, когато деецът:

1. не подаде декларация,
 2. потвърди неистина или затаи истина в подадена декларация,
 3. не издаде фактура или друг счетоводен документ,
 4. унищожи, укрие или не съхрани в законно установените срокове счетоводни документи или счетоводни регистри,
 5. осъществява или допуска осъществяването на счетоводство в нарушение на изискванията на счетоводното законодателство,
 6. състави или използва документ с невярно съдържание, неистински или преправен документ при упражняване на стопанска дейност, при водене на счетоводство или при представяне на информация пред органите на приходите или публичните изпълнители,
 7. приспадне наследващ се данъчен кредит.
- Чл. 255а от обективна страна добавя още три способа за избягване установяване или плащане на данъчни задължения в големи размери. Когато деецът извърши престъплението:
8. чрез преобразуване на търговско дружество или друго юридическо лице,
 9. чрез извършване на сделка с търговско предприятие или,
 10. чрез извършване на сделка със свързани лица по смисъла на ДОПК.

Втората разлика се състои в липсата на основен квалифициран състав в текста на чл. 255а от НК по подобие на чл. 255, ал.2 от НК.

Там законодателят, чрез предлога „с” е очертал, като квалифициращо обстоятелство, един по-широк кръг от лица-субекти на престъплението с особени качества, които чрез служебното си положение имат сериозната възможност да способстват за реализиране на деянието по чл. 255, ал.1 от НК. Този по-тежко наказуем състав на очертаното в чл. 255, ал.1 от НК изпълнително деяние, обуславя то да е извършено с участието на служител от гранична полиция, мит-

² Понастоящем това означава с лихва 1/360 част от основния лихвен процент за съответния период плюс 0,05 на сто за всеки просрочен ден.

ническата администрация, Националната агенция за приходите или регистриран одитор. Но имайки предвид изложените по-горе значителни прилики в правната конструкция на чл. 255, ал. 1, сравнена с тази на чл. 255а от НК, смятам че хипотезата на чл. 255, ал. 2 от НК може да остане както и досега като отделна алинея на един общ член – 255 от НК.

Затова предвид изложените съображения, наред с дадените по-горе предложения „*de lege ferenda*”, смятам че би могло да се помисли разпоредбата на чл. 255а от НК да бъде част от правната конструкция на чл. 255 от НК. Трите способа за избягване установяването или плащането на данъчни задължения в големи размери, установени в чл. 255а от НК, могат да бъдат част от

способите за извършване на престъплението по чл. 255, ал. 1 от НК.

Като обобщено заключение, в общотеоретичен правен план е нужно да се отбележи, че наред с изучаване на общите характеристики на правните институти е необходимо и да се констатира несъответствията в тях, които след съответната критика и справедлива преценка, изградени като научни предложения „*de lege ferenda*” да се отправят към законодателния орган – Народното събрание. Всички съображения, които изложих по правния режим на чл. 255а от Наказателния кодекс, са продиктувани от желанието ми да се окаже помощ при бъдещото законодателно усъвършенстване на този режим.