

## ДИСКУСИИ / DISCUSSIONS

### ПРОБЛЕМНИ МОМЕНТИ ПРИ СЪПОСТАВКА НА ПРЕСТЪПЛЕНИЕТО ПО ЧЛ. 255, АЛ. 1 ОТ НК В НОВАТА МУ РЕДАКЦИЯ, С ПРЕСТЪПЛЕНИЯТА ПО ЧЛ. 255, 256 И 257 В СТАРАТА ИМ РЕДАКЦИЯ. ПРИЛОЖИМ ЗАКОН

Веселин Колев

### DIFFICULTIES WHEN COMPARING CRIMES BY S.255, L.1 FROM THE CRIMINAL CODE, IN ITS NEW AMENDMENT, WITH CRIMES BY S.255, 256 AND 257 IN THEIR OLD STATE. APPLICABLE STATUTE

Veselin Kolev

**Abstract:** The analysis of the crimes based on s. 255, l. 1, 256, l.1 and 257, l.1 from the Criminal Code/National Newspaper, issue 62 /1997/ and their comparison with those based on s. 255, l.1 from the Criminal Code/National Newspaper, issue 75 /2006/ shows the existence of certain differences from a grammatical and lexical nature between the old and the new statutes. A diversified and contradictory judicial practice has been created, especially when it comes to the interpretation and application of the texts, and also when coming to a decision regarding the application of the more favourable for the doer statute.

The author defends his case by stating that with the change in the Criminal Code there has been a movement from one type of criminal appeals to another type of criminal appeals that protect the tax system from a significantly larger and wider range of crimes. At the same time, after the amendment in the Criminal Code/National Newspaper, issue 75 /2006/, some elements from the criminal appeals from s.255, l.1 and s.256, l.1 from the Criminal Code/National Newspaper, issue 62 /1997/ have been incorporated in the criminal appeal from s.255, l.1 from the Criminal Code. The indications of the offence from s.255, l.1 and s.256, l.1 from the Criminal Code/National Newspaper, issue 62 /1997/ have been incorporated completely in the content of s.255, l.1, p.1 and p.2 from the Criminal Code. The indications of the offence from s.255, l.1 from the Criminal Code/National Newspaper, issue 6/1997/ have been copied word by word in the content of s.255, l.1, p.1 and p.2. After the amendment in the Criminal Code through the Law for amendment of the Criminal Code/National Newspaper, issue 75/2006/ only the favourable appeal from s.257. l.1 from the Criminal Code cannot be applied. The opportunity to apply the administrative punishment on light cases from s.255 and s.256 from the Criminal Code/National Newspaper, issue 62 /1997/ is no longer available. However, the question which statute is enforced when these crimes are committed – the old or the new amended one – still stands? The general principle in criminal law is that the statute, which is enforced, is the one that has the current legal standing at the moment the offence was committed – s. 2, l.1 from the Criminal Code. The principle loses its purpose only when a new criminal statute, which softens the penal repression, is enforced – the rule about the reverse effect of the more favourable statute. Therefore the court should always look closely at every particular case and every particular principle offender, taking into account all circumstances and details and treating them as a whole.

**Key words:** Criminal Code, the current legal standing at the moment the offence was committed, criminal law.

Законодателните промени (ДВ, бр. 62/2006 г.) станаха предпоставка за възникване на сериозни проблеми при приложението на материалния закон. Създаде се разностранна и противоречива съдебна практика, особено при тълкуването и съвмест-

ното прилагане на текстовете на чл. 255, ал. 1, чл. 256, ал. 1 и чл. 257, ал. 1 НК (ДВ бр. 62/1997 г.) и този по чл. 255, ал. 1 от НК (ДВ, бр.75/2006 г.), а така също и при извършване на преценката относно прилагането на по-благоприятния за дееца закон.

Анализът на престъпленията по чл. 255, ал. 1, чл. 256, ал. 1 и чл. 257, ал. 1 НК (ДВ, бр. 62/1997 г.) и тяхното сравнение с тези по чл. 255, ал. 1 от НК (ДВ, бр. 75/2006 г.) показва съществуването на определени различия от граматическо и лексикално естество между старите и новите правни норми. Въпреки това в следващите редове ще се постарая да обоснова възможността за съвместно съществуване на тези норми, изискваща преминаване от едни отменени престъпни състави към други престъпни състави, защитаващи данъчната система от значително по-голям и широк кръг случаи на престъпни посегателства.

Основният състав на чл. 255, ал. 1 НК (ред. ДВ, бр. 75/2006 г.) предвижда няколко форми на изпълнително деяние, изчерпателно посочени в т. 1 до т. 7 на нормата, а именно: неподаването на декларация – т. 1, потвърждаване на неистина или затаяване на истина във вече подадена декларация – т. 2, неиздаването на фактура или друг счетоводен документ – т. 3, унищожаването, укриването или несъхраняването в законоустановените срокове на счетоводни документи и регистри – т. 4, осъществяването или допускане осъществяването на счетоводство в нарушение на изискванията на счетоводното законодателство – т. 5, съставянето или използването на документ с невярно съдържание, неистински или преправен документ при упражняването на стопанска дейност, при водене на счетоводство или при представяне на информация пред органите по приходите или публичните изпълнители – т. 6 и приспадането на наследващ се данъчен кредит – т. 7.

Отделните действия/бездействия могат да бъдат осъществени самостоятелно или в различни комбинации помежду си. Някои от тях се изразяват в извършване на правно забранена дейност (по т. 2, 4, 5, 6 и 7), а други в пропускане да се извърши правно вменена дейност (по т. 1 и 3). Във всички случаи обаче е необходимо настъпването на посочения в нормата определен престъпен резултат – избягване установяването или плащането на данъчни задължения в големи или особено големи размери, който резултат настъпва с изтичането на предвидения в съответния закон срок за внасяне на дължимия данък. Само тогава би имало довършено престъпление по тази норма на закона.

От своя страна, съставът на престъплението по чл. 256, ал. 1 НК (ДВ бр. 62/1997 г.) криминализираше воденето на счетоводна отчетност или ползването на счетоводни документи с невярно съдържание с определена специална цел – да

се осуети установяването на данъчни задължения в големи размери. Безспорно престъплението е просто, безрезултатно и се счита за извършено (довършено), когато е осъществено неговото изпълнително деяние (в една от посочените в нормата форми). Специфичната цел по чл. 256, ал. 1 НК, предполага и целта избягване плащането на тези задължения и тази цел е постигната, когато фактически е избегнато плащането на данъчни задължения в големи размери, чрез водене на счетоводна отчетност или ползването на счетоводни документи с невярно съдържание. Тогава деянието също ще се квалифицира като престъпление по чл. 256, ал. 1 НК (ДВ, бр. 62/1997 г.), но с настъпил престъпен резултат. При всички случаи, при осъществяването на квалифицирания състав на чл. 257, ал. 1 НК (ДВ, бр. 62/1997 г.), когато с деянието по чл. 256, ал. 1 НК са укрити данъчни задължения в особено големи размери, се изисква винаги настъпване на престъпен резултат, т.е. престъплението е резултатно.

След изменението на НК (ДВ, бр. 75/2006 г.) в състава на престъплението по чл. 255, ал. 1 НК се инкорпорираха елементи от съставите на престъпленията по чл. 255, ал. 1 и чл. 256, ал. 1 НК (ДВ, бр. 62/1997 г.) В състава на чл. 255, ал. 1, т. 1 и т. 2 от НК изцяло се възпроизведеха дословно признаците на престъплението по чл. 255, ал. 1 НК (ДВ, бр. 6/1997 г.). Простият преглед на елементите на състава на престъплението по чл. 255, ал. 1 НК (в редакцията от ДВ, бр. 62/1997 г.) и елементите на състава на престъплението по чл. 255, ал. 1, т. 1 и 2 НК показва, че те са идентични.

Отделно при съпоставителното тълкуване на нормата на чл. 256, ал. 1 НК (ДВ, бр. 62/1997 г.) и нормата на настоящия чл. 255, ал. 1, т. 5 и 6 НК се установява, че съставът на чл. 256, ал. 1 НК (ДВ, бр. 62/1997 г.) очертава престъпление на просто извършване, със забележката, че не е настъпил реално престъпния резултат. Обратно, при настоящата редакция, представяйки невярна информация, чрез някое или някои от действията по чл. 255, ал. 1, т. 2-7 НК, деецът може да избегне установяването на данъчни задължения в големи размери и едновременно с това да избегне и плащането им, ако същите не са платени. Престъплението безспорно е резултатно. Посочените в чл. 255, ал. 1, т. 5 и 6 НК признаци от обективна страна са възпроизведени смислово и се прекриват с признаците на състава на престъплението по чл. 256, ал. 1 НК (ДВ, бр. 62/1997 г.) Воденето на счетоводна отчетност с невярно съдържание

по своето естество включва водене на счетоводна отчетност в нарушение на Закона за счетоводството и на актовете за неговото приложение, включително и когато деецът сам изготвя неистински счетоводни документи или внася неверни обстоятелства в съдържанието на истински официални или частни счетоводни документи. За престъплението по чл. 256, ал. 1 НК (ДВ, бр. 62/1997 г.) се изисква специална цел от субективна страна, както и наличието на пряк умисъл, като форма на вината. Престъплението по чл. 255, ал. 1 НК също е умишлено. И макар законодателят да не е предвидил наличието на специална цел като елемент от състава му, изпълнителното деяние може да се осъществи само, ако деецът иска (цели) настъпването на този резултат – укриване на данъчните задължения.

От изложеното може да се направи изводът, че фактически целта на законодателя е била максимално да се детайлизират и обхванат формите, чрез които се избягва установяването или плащането на данъчни задължения, чрез водене на невярна счетоводна отчетност. Независимо от факта, че граматически и лексикално двете норми се различават, по своето съдържание и същност те са едни и същи. Не съществува разлика и в субектите на двете престъпления.

Ако с деянието по чл. 256, ал. 1 НК (ДВ бр. 62/1997 г.) са укрити данъчни задължения в особено големи размери, деянието следва да се квалифицира като престъпление по чл. 257, ал. 1 пр. 1 вр. чл. 256, ал. 1 НК (ДВ, бр. 62/1997 г.) и това престъпление винаги е резултатно. При настоящата редакция на НК, това престъпление се препокрива с престъплението по чл. 255, ал. 3 от НК. Затова с отмяната на чл. 257 НК, поради отегчаващото отговорността обстоятелството, че са укрити данъчни задължения в особено големи размери, деянието следва да се квалифицира като престъпление не по основния състав на чл. 255, ал. 1 НК, а като по-тежко наказуемо деяние по чл. 255, ал. 3 НК.

Въпросът за приложимия закон предстои да бъде разгледан. Най-общо приложим ще бъде този закон, който е действал към момента на извършване на деянието.

След изменението на НК със ЗИДНК (ДВ, бр. 75/2006 г.) единствено не може да се прилага привилегированият състав на чл. 257, ал. 1 НК. Отпадна възможността за налагане на административно наказание при маловажни случаи на престъпления по чл. 255 и 256 НК (ДВ, бр. 62/1997 г.).

Такава възможност настоящата редакция на закона не предвижда.

Кой закон се прилага при извършване на разгледаните престъпления в старата и новата им редакция? Основният принцип в наказателното право е, че се прилага законът, който действа към момента на извършване на деянието – чл. 2, ал. 1 от НК.

Изключението от този принцип е регламентирано в чл. 2, ал. 2 НК. Когато деянието е извършено (довършено) при действието на един закон, но до постановяването и влизане в сила на присъдата е последвал друг по-благоприятен закон. За този случай се налага извършване на преценка кой от двата закона се явява по-благоприятен за дееца. Защото, макар въпроса в случая да се отнася до изменени (чл. 255 и чл. 256 НК) и отменени (чл. 257 НК) правни норми, действието им се предполага и за в бъдещ период от време – до приключване на наказателните производства за извършени при действието им престъпления, до изтичане на погасителната давност и пр.

Проблемът за по-благоприятния закон, може да възникне при съпоставката престъпленията по чл. 257, ал. 1 НК (отм. със ЗИДНК, ДВ, бр. 75/2006 г., в сила от 13.10.2006 г.) с престъпленията по чл. 255, ал. 3 НК.

В чл. 257, ал. 1 НК (ДВ бр. 62/1997 г.) бяха обособени по-тежко наказуемите случаи на престъпленията по чл. 255, ал. 1 и чл. 256, ал. 1 НК (ДВ бр. 62/1997 г.) Три са квалифициращите обстоятелства, които обуславят по-тежка наказателна отговорност – ако укритите данъци са в особено големи размери, ако деянията са извършени с участието на служител от данъчната администрация или на дипломиран експерт-счетоводител.

Съставът на чл. 257, ал. 1, пр. 1 вр. с чл. 255, ал. 1 от НК (в редакцията от ДВ, бр. 62/1997 г.) ще бъде осъществен, ако деецът избегне плащането (укрие) данъчни задължения в особено големи размери (над 12 000 лв.), чрез следните действия:

1. Не подаде декларация, която се изисква по силата на закон (конкретен данъчен закон) и не заплати изискуемите по този закон данъчни задължения.

2. Подаде изискуемата (по съответния данъчен закон) декларация, но затаи истина в нея или потвърди неистина и въз основа на нея декларира данъчни задължения със значително по-нисък размер от реално дължимите или липса на данъчни задължения въобще.

След изменението на НК (ДВ, бр. 75/2006 г., в сила от 13.10.2006 г.) се въведе един основен състав на същинското данъчно престъпление отнасящо се до укриването на данъци в чл. 255, ал. 1 НК. Един от квалифицираните състави, предвиждащ по-тежка отговорност е съставът на престъплението по чл. 255, ал. 3 НК. Той се явява относим и приложим, както спрямо състава на престъплението по чл. 255, ал. 1 НК, така и спрямо състава на чл. 255, ал. 2 НК, като наличието на признака от обективна страна – данъчни задължения в особено големи размери е достатъчен за да обоснове по-тежката отговорност по чл. 255, ал. 1 и ал. 2 НК.

При съпоставка на наказанията, предвидени за престъплението по чл. 257, ал. 1 НК (в редакцията му от ДВ бр. 62/1997 г., сега отменен) и чл. 255, ал. 3 НК се установява следното:

1. За престъплението по чл. 257, ал. 1 НК (ДВ бр. 62/1997 г.) е предвидено наказание лишаване от свобода от 2 до 10 години и глоба от 5000 до 20 000 лв.

2. За престъплението по чл. 255, ал. 3, законодателят е предвидил наказание лишаване от свобода от 3 до 8 г. и конфискация на част или цялото имущество.

С изменението на НК в ДВ бр. 75/2006 г., законодателят завиши долната граница и намали горната граница на наказанието „лишаване от свобода“, като кумулативно с него се предвиди и наказание „конфискация“, което се явява по-тежко от наказанието „глоба“. Независимо, че предвиденият в чл. 257, ал. 1 НК максимум на наказанието „лишаване от свобода“ е по-голям от 8 г., то минимумът е по-нисък, което съгласно правната теория и практика, налага извода, че тази редакция (съществуваща по време на деянията) е по-благоприятна за дееца от редакцията на чл. 255, ал. 3 НК. Но, от друга страна, разликата в размера на основното наказание и замяната на допълнителното наказание „глоба“ с по-тежкото наказание „конфискация“ не може да обоснове безспорен извод, че престъплението по чл. 255, ал. 3 НК се явява по-тежко, ако се ползва единствено и само критерият за наказанието. Следва да се използват и други критерии за преценка, а именно да се вземат предвид смисълът на закона и целта на законодателя при осъществяването на законодателната промяна. А целта на извършената със ЗИДНК (ДВ, бр. 75/2006 г.) законодателна промяна е да се осигури по всеобхватна и прецизна защита на данъчната система, чрез максимално детайлизиране на вариантите за извършване на

тези престъпления. За постигането на тази цел в основния състав на престъплението по чл. 255, ал. 1 от НК, законодателят значително разшири и конкретизира действията, чрез които се осъществява избягване установяването или избягване плащането (укриване) на данъчни задължения в големи размери.

Квалифицирания състав на чл. 255, ал. 3 НК (имащ за предмет данъчни задължения в особено големи размери) се отнася до всички форми на изпълнителните деяния и до всички действия, чрез които същите могат да се осъществят, включително и до състава на престъплението по чл. 255, ал. 2 от НК (изискващ участие на служител от гранична полиция, митническата администрация, Националната агенция за приходите, Агенцията за държавни вземания или регистриран одитор) и явяващ се също квалифициран състав.

При съпоставка с чл. 257, ал. 1 НК (ДВ, бр. 62/1997 г.) се констатира значително различие – хипотезата за укриване данъчни задължения в „особено големи размери“ се отнася само до деянията по чл. 255, ал. 1 и чл. 256, ал. 2 НК (в редакцията им от ДВ бр. 62/1997 г.). Тя не се отнася до другата хипотеза, предвидена в чл. 257, ал. 1 НК (отм.) – „когато деянията по чл. 255 и чл. 256 НК са извършени с участието на служител от данъчната администрация или на дипломиран експерт-счетоводител“.

Разширяването на кръга на приложното поле на новия състав на престъплението по чл. 255, ал. 3 НК обосновава извод, че този закон не може да се явява по-благоприятен по смисъла на чл. 2, ал. 2 НК, спрямо чл. 257, ал. 1 НК (ДВ бр. 62/1997 г.).

При преценка относно предпоставките на чл. 2, ал. 2 НК следва да се има предвид и съдебната практика на ВКС (ВС) на РБ. А тя е категорична в извода си, че следва да се извършва задълбочена преценка на всеки конкретен случай. След като бъдат изяснени всички обстоятелства по делото и всички елементи от състава, както и на предвидените в него санкции, взети в тяхната цялост и единство, и едва след такава задълбочена и всестранна преценка да се даде отговор в конкретния случай кой закон се явява по-благоприятен за дееца (Р-6-55 ОСНК, Р-93-57-ОСНК). Съотношението в тежестта на два наказателни закона, респективно на две (или повече) наказателно-правни норми се определя не въобще, а конкретно – за определен случай и за определен подсъдим, като се вземат предвид горепосочените обстоятелства, преценени в тяхната съв-

купност (Р-389-2008-ВКС, а също и Р-630-2007-ВКС, Р-446-2007-ВКС).

Следва да се има предвид, че винаги принципът за приложението на закона, който е действал в момента на извършване на деянието, провъзгласен в чл. 2, ал. 1 НК, губи своето значение, само когато последва нов наказателен закон, който смекчава наказателната репресия – правилото за обратното действие на по-благоприятния закон, което е залегнало в чл. 2, ал. 2 НК. Определяйки

по-благоприятния закон, съдът всякога е задължен да направи комплексно сравнение и да прецени за всеки отделен случай дали приложението на новия закон би довело до най-благоприятния резултат за конкретния подсъдим в наказателноправно отношение. За целта деянията следва да се квалифицират по закона, който е действал към момента на извършване на деянието, а не към момента на настъпване на общественонеопасните последици. (Р-34-2008-ВКС).