



ВЪРХОВЕН КАСАЦИОНЕН СЪД
Вх. № 1832
Дата на подаване: 24.02.2009

ВИСШ АДВОКАТСКИ СЪВЕТ

ул. „Цар Калоян“ № 1-а, 1000 София, тел. 986-28-61,
987-55-13, факс 987-65-14, e-mail: VASarch@bitex.com

24 02 2009

Изх. № 166...
Дата 24...02...2009 г.

ДО ОБЩОТО СЪБРАНИЕ
НА НАКАЗАТЕЛНАТА КОЛЕГИЯ
НА ВЪРХОВНИЯ КАСАЦИОНЕН СЪД

СТ А Н О В И Щ Е

на Висшия адвокатски съвет
по т. д. № 1/2009 г.,
насрочено за 26.02.2009 г.

УВАЖАЕМИ ГОСПОДА ВЪРХОВНИ СЪДИИ,

По поставените за тълкуване въпроси Висшият адвокатски съвет изразява следното становище.

1. Извършването на данъчна ревизия и издаването на данъчен ревизионен акт безусловно необходима предпоставка ли е за определяне на дължимото данъчно задължение по чл. 255 НК (чл. 255 – 257 НК – ДВ, бр. 62/97 г.) и ако не е издаден данъчен ревизионен акт (респективно, ако същият не е влязъл в сила) следва ли да се приеме, че не е налице дължимо данъчно задължение?

Въпросът се отнася за действалите до 13.10.2006 г. норми на чл. 255, чл. 256 и чл. 257 НК и това налага да се направи разграничение между тези три норми преди изменението или отмяната им с публикуваната в ДВ бр., 62/97 г. редакция.

1.1. Чл. 255 НК предвижда наказателна отговорност за лице, което избягва плащането на данъчни задължения в големи размери чрез неподаване на декларация, изискваща се по закон или чрез потвърждаване/затаяване на истина в подадена декларация. С този текст е криминализирано избягване на плащането на лични данъчни задължения (най-често по ЗОДФЛ). От него става ясно, че елемент от състава на престъплението е конкретно действие на лицето – подаване/неподаване на декларация или потвърждаване/затаяване на истина в подадена декларация. Това действие съществува обективно и за установяването му не е необходим никакъв акт на данъчен орган.

Следователно, не е необходимо извършването на данъчна ревизия или издаването на ревизионен акт в случаите, в които деянието се квалифицира по чл. 255 НК в редакцията до ДВ бр., 62/97 г.

1.2. За разлика от чл. 255 НК, чл. 256 НК предвижда наказателна отговорност за деец, който води счетоводна отчетност или ползва счетоводни документи с невярно съдържание, при това със специалната цел да осуети установяването на данъчни задължения в големи размери.

За да се квалифицира престъпното деяние по този текст, е необходимо да е налице акт на данъчен орган (ревизионен акт), установяващ задължението, поради следното.

Данъчното задължение не възниква след ревизия. То съществува по силата на закона. След ревизията обаче задължението се конкретизира и определя и едва тогава то става изискуемо. Само компетентният орган по приходите обаче може да установява както възникването по силата на съответен закон, така и евентуалното недеклариране или укриване.

Това е така, защото по силата на закона данъчното задължение възниква за всички лица. Конкретното данъчно задължение може да се индивидуализира и конкретизира по субект, основание и размер единствено чрез акт на компетентния орган по приходите в зависимост от вида на данъка (или от съответния орган на местна власт по отношение на местните данъци).

Само по себе си неподаването на декларация не води до извод за избягване на установяване, укриване или плащането на данъци. Защото преценката за това дали лицето въобще е било длъжно да подаде декларация, какъв е облагаемият или необлагаемият размер, върху който се изчислява данъкът, е на компетентния орган по приходите.

Редът за установяване на данъчните задължения е регламентиран в Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК). Декларацията не обвързва органа по приходите, а още по-малко единствено въз основа на нея може да се определи има ли изобщо и какво е по размер данъчното задължение. То може да бъде определено едва след осъществяването на цялата административна процедура.

Декларацията не е основание за плащане на данък, а за започване на административното производство. Едва след приключването му органът по приходите (или органът на местна власт за местните данъци) се произнася със съответен акт относно данъчното задължение и неговия размер.

Освен това не е задължително компетентният орган да установи задължението чрез ревизионен акт. Установяването може да стане по много начини (напр. с наказателно постановление, ако не е начислен данък, с акт за установяване на задължението по чл. 107, ал. 3 ДОПК и пр.).

Всичко това ясно се вижда от редица разпоредби на ДОПК:

Цялата глава XIV от ДОПК урежда установяването на данъците и задължителните осигурителни вноски.

Според чл. 1 ДОПК предмет на кодекса е тъкмо уреждането на производствата по установяване на задълженията за данъци и задължителни осигурителни вноски, както и обезпечаване и събиране на публичните вземания.

Основен принцип в ДОПК е служебното начало. Според чл. 5 ДОПК органите по приходите и публичните изпълнители са длъжни служебно, когато няма искане от заинтересованите лица, да изясняват фактите и обстоятелствата от значение за установяване и събиране на публичните вземания, включително за прилагането на определените в закона облекчения.

С оглед на горното в чл. 12 ДОПК са формулирани конкретните правомощия на компетентните органи.

В чл. 17 ДОПК са изброени правата на задълженото лице. В ал. 5 е посочено, че предвиденото намаление на размера на данъка лицето ще ползва едва когато компетентният орган установи правилността на извършеното плащане, а не само когато декларацията е подадена в срок и е заплатен целият дължим данък в срока за ползване на намаление.

А в чл. 110, ал. 2 ДОПК изрично се сочи, че ревизията е съвкупност от действия на органите по приходите, насочени към установяване на задълженията за данъци и осигурителни вноски.

С оглед на тази регламентация и принципни постановки Върховният административен съд (ВАС), I отделение, в Р. № 9489/03 г. е посочил, че „публичноправните данъчни задължения възникват по силата на закона и се установяват по специален административен ред, предвиден в Данъчния процесуален кодекс (отм. – б. н.), който съгласно чл. 3 се прилага по отношение на всички данъчни субекти. Компетентността да установи точно и обективно тези задължения принадлежи единствено на органите на данъчната администрация, които изпълняват своите функции самостоятелно и само въз основа на закона”. В този смисъл е и Р. № 6439/03 г., ВАС, I отделение, според което данъчният орган (органът по приходите) е служебно задължен да извърши всички проверки и решението му е единственото валидно определяне на данъчни задължения.

От всичко изложено следва, че не само законът, но и съдебната практика са посочили, че установяването на конкретното данъчно задължение на конкретен данъчно задължен по силата на закон субект, с конкретно основание и конкретизирано по размер данъчно задължение се извършва единствено чрез акт (не непременно ревизионен) на органа по приходите (или орган на местната власт за местните данъци).

Вярно е, че актът на органа по приходите няма обвързваща органите на наказателното производство сила, тъй като в наказателния процес няма формални доказателства. Всеки факт в наказателния процес се установява по реда, начина и със средствата, изчерпателно посочени в НПК. Сред тях не е ревизионният или който и да било друг акт на органа по приходите. Това обстоятелство обаче не може да бъде довод в подкрепа на становището, че „наличието или липсата на данъчен ревизионен акт се явява ирелевантно обстоятелство за наказателното производство”, тъй като размерът на предмета на престъпленията по чл. 255 и сл. от НК се установява чрез извършване на експертиза по реда на НПК.

Впрочем ревизионният или друг релевантен акт на органа по приходите няма изначална обвързваща дори за самия административен орган сила. Всеки акт на компетентния орган по приходите подлежи на обжалване, което е изрично уредено в Дял трети от ДОПК.

За пълнота следва да се отбележи само, че според чл. 42, ал. 3 от ДОПК, когато по реда на НПК са събрани доказателства, които имат значение за установяване на задължения за данъци, органите на МВР, прокуратурата и следствието трябва да осигурят на органите по приходите достъп до тези доказателства и заверени копия от тях.

Според чл. 109, ал. 1 ДОПК не се образува производство за установяване на задължения за данъци, когато са изтекли 5 години от изтичането на годината, в която е подадена декларация или е следвало да бъде подадена такава. Тази давност не може да се използва като довод срещу изложеното по-горе становище.

От обстоятелството, че до изтичане на давността по ДОПК не е установено данъчното задължение по съответния административен ред следва, че то не може да се счита като установено по размер и съответно не е станало изискуемо. От друга страна, сравнително кратката давност е стимул за органите по приходите да изпълняват своевременно задълженията си, а целта на наказателното правосъдие не е да стимулира бездействието на тези органи.

1.3. С чл. 257 НК са уредени квалифицираните и привилегированите случаи (по-тежко и по-леко наказуемите) както на деянията по чл. 255 НК, така и на тези по чл. 256 НК. Затова за тях се отнася изложеното по-горе.

2. Продължено или продължавано е престъплението по чл. 255 НК (чл. 255 – 257 НК – ДВ бр. 62/97 г.), когато има за предмет данъчни задължения в големи или особено големи размери, дължими през непродължителен период от време от един и същи деец (в частност данък добавена стойност по ЗДДС) и когато са налице предпоставките по чл. 26 НК ?

Изпълнението на продълженото престъпление е трайно, продължаващо и непрекъснато осъществяване на състава дотогава, докато не настъпят обстоятелства, които го прекратяват. Деянието обаче е само едно и за него се предвижда едно наказание (напр. отклонението от военна служба се извършва чрез едно действие и за него се предвижда едно наказание независимо от продължителността на отклонението по чл. 380 НК и по чл. 381 НК).

Продължаваното престъпление е „... единство на две или повече еднородни прояви, осъществяващи всяка поотделно състав на едно и също престъпление, обединени в сложно цяло поради своеобразната обективна и субективна връзка между тях, вследствие на която следващите се явяват като продължение на предшестващите по начин, че и причинените с тях общественоопасни последици се свързват в един сборен престъпен резултат”.

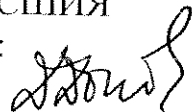
Поради изложеното е очевидно, че престъпленията по чл. 255 и сл. от НК са продължавани, а не продължени.

Примерът с ДДС е особено красноречив. ДДС се дължи всеки месец. След като данъчното задължение по ДДС е установено по реда на ДОПК и лицето виновно в продължение на няколко месеца или през месец (тоест през кратки периоди от време и при еднородност на вината) се е отклонявало от изпълнението на тези няколко различни задължения, то осъществява елементите на продължаваното престъпление – с две или повече деяния осъществява състава на едно и също престъпление.

3. За всеки определен от конкретния данъчен закон данъчен период ли е налице извършено престъпление по чл. 255 НК (чл. 255 – 257 НК – ДВ бр. 62/97 г.), когато са осъществени елементите на състава на посоченото престъпление?

Когато за всеки данъчен период са осъществени елементите на състава на чл. 255 и сл. от НК, е налице престъпление по съответния текст. Ако съставът на престъплението е осъществен през непродължителни периоди от време, то деянието е извършено при условията на чл. 26 НК по изложените по-горе съображения.

ПРЕДСЕДАТЕЛНА ВИСШИЯ
АДВОКАТСКИ СЪВЕТ:


(Д. Доковска)

