

ПЛОВДИВСКИ УНИВЕРСИТЕТ „ПАИСИЙ ХИЛЕНДАРСКИ“
ЮРИДИЧЕСКИ ФАКУЛТЕТ
КАТЕДРА „НАКАЗАТЕЛНОПРАВНИ НАУКИ“

Даниела Минкова Стоянова

ПРЕСТЪПЛЕНИЯ ПРОТИВ ДАНЪЧНАТА СИСТЕМА

АВТОРЕФЕРАТ

НА ДИСЕРТАЦИОНЕН ТРУД

за присъждане на образователна и научна степен „доктор“
в област на висше образование 3. Стопански, социални и правни науки,
професионално направление – 3.6. Право,
докторска програма „Наказателноправни науки“

Научен ръководител:
Проф. д.ю.н. Йонко Кунчев
гр. Пловдив, 2020 г.

Дисертационният труд е обсъден и насочен за публична защита от катедра „Наказателноправни науки” на Юридическия факултет на Пловдивския университет „Паисий Хилендарски“ на 11 септември 2020 г.

Докторантът е зачислен като докторант на самостоятелна подготовка към катедра „Наказателноправни науки” на Юридическия факултет на Пловдивския Университет със Заповед № Рзз - 2317/14.05.2019 г. Със Заповед № Рзз - 1167/05.03.2020 г. докторантът е отчислен с право на защита, считано от 21.02.2018г., поради предсрочно изпълнение на задачите на индивидуалния учебен план, приключване на дисертационния труд и съответствие с минималните национални изисквания.

Дисертационният труд включва 321 страници и 322 индекса. Състои се от увод, четири глави, заключение, списък на използвани източници.

Защитата на дисертационния труд ще се състои на 202... г. от часа в, гр. София, на открито заседание на научно жури, назначено със Заповед № на Ректора на ПУ „Паисий Хилендарски“ в състав:

Членове:

доц. д-р Даниела Севдалинова Дончева

доц. д-р Екатерина Салкова Гетова

проф. д-р Румен Петров Владимир

проф. д.ю.н. Румен Марков

проф. д.ю.н. Лазар Георгиев Груев

Резервни членове:

доц. д-р Красимир Мутафов

доц. д-р Юлия Младенова Матеева

Дисертационният труд и материалите по защитата са на разположение в Пловдивския университет „Паисий Хилендарски“, гр. Пловдив, ул. „Цар Асен“ № 24.

I. ОБЩА ХАРАКТЕРИСТИКА НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

1. Актуалност на изследването

Развитието на съвременните обществени отношения след промените през 1989 г. в Република България и ангажиментите на държавата ни във връзка с приемането и последвалото членство в Европейския съюз предпоставят приемането на наказателноправни норми, които да отговорят на новите обществено-икономически обстоятелства, както и на необходимостта да се пресекат възникналите в тези условия стремеж и нагласи на част от българските граждани да не внасят в бюджета дължими данъци. Същевременно Конституцията от 1991 г. закрепва дължимостта на данъците като основно задължение, като изрично предвижда, че същите се определят със закон. За да съществува държавата, респ. за да функционират нейните институции в полза на гражданите и обществото, следва да се формира държавен бюджет. Неговото попълване от своя страна зависи от внасянето на данъци от всеки от нас. Разходването на бюджета има за цел правилното и справедливо преразпределение на икономически блага в държавата. От това зависи стандарта на живот на отделните граждани, както и предоставянето на съществени за всеки от нас публични, социални, икономически, здравни, образователни, културни и други услуги от държавата. Невнасянето на дължими данъци от своя страна пречатства процесите по предоставяне на съответни блага на гражданите. Това е наложило въвеждане на санкционни норми за тези, които укриват, респ. не внасят в бюджета определените със закон данъци. Характерът на обществените отношения, свързани със събирането на данъците, е предопределил необходимостта да бъдат криминализирани като престъпления съответните недобросъвестни прояви.

През първите години на прехода в България са създадени съвременни закони, касаещи облагането с данъци, които да отговорят на създаващата се пазарна икономика. Тези закони са търпели множество

изменения в отговор на необходимостта за постигане на справедливо данъчно облагане. Същевременно са положени усилия за уеднаквяване на законодателството си с това на европейските държави. През този период все още не е била приета наказателноправна уредба за защита на данъчната система от неправомерни посегателства.

Междувременно е подписано Европейско споразумение за асоцииране между Европейските общности и техните страни членки, от една страна, и Република България, от друга страна, ратифицирано със закон, приет от 36-то Народно събрание на 15.04.1993 г. – ДВ, бр. 33 от 20.04.1993 г., в сила от 01.02.1995 г. Въз основа на него България поема ангажимент за сближаване в множество области на икономиката, свободното движение на стоки, услуги, работници и капитали, плащания, капиталови операции, конкуренция, финансово и културно сътрудничество. Поема и задължението за сближаване на законодателството си с това на Общността, в т.ч. досежно фирменото счетоводство и данъците, както и косвените данъци, с оглед търговията със стоки и услуги между стопански субекти от различни държави в Европа и недопускане на нелоялна конкуренция. Тогава възниква и необходимостта от създаване на адекватна наказателноправна защита на данъчната система в България. Така е приета за първи път наказателна уредба на престъпното укриване на данъци и на други общественноопасни деяния, пречещи на нормалното и законосъобразно функциониране на данъчната система, поместени в Глава VII от Особената част на НК, озаглавена „Престъпления против финансовата, данъчната и осигурителната системи“ /ДВ, бр. 62 от 05.08.1997 г./.

2.Обект и предмет на изследването

В правната теория е прието, че терминът данъчни престъпления обозначава по-широко по обем понятие в сравнение с понятието престъпления против данъчната система. Обект на настоящото изследване са престъпленията против данъчната система, които заемат особено важно

място в нашето съвремие. Проблемите в държавата, свързани с укриването на данъци, са особено актуални днес, защото независимо от ежегодните промени в данъчните закони и наличието на наказателноправна уредба, целяща да възпре или поне да ограничи този процес, тези деяния не биват ограничени. Напротив, наблюдава се ръст както на наблюдаваните, така и на новообразуваните досъдебни производства. Това сочи, че липсва респект у извършителите на посочените престъпления от закона и институциите в страната ни. Още по-голямо безпокойство буди фактът, че размерите на укритите данъци многократно са се увеличили. Съдебната практика изобилства от дела, в които се установява многократно надвишаване на размера на укритите данъци над възприетия законодателен критерий от 12 000 лв. за „особено големи размери“, визиран в чл. 93, т. 14 от НК. Наред с това мнозинството от делата се водят по обвинения по квалифицирания състав на престъплението по чл. 255 от НК, защото критерият за „големи размери“ от 3 000 лв. е многократно надвишен от укриващите данъци субекти. Това обуславя актуалността на изследвания проблем. Очевидно нито постоянните законодателни промени в областта на данъчното законодателство, нито множеството наказателни дела с предмет укриване на данъчни задължения, водят до намаляване на този вид престъпления, т.е. нямат възпиращ ефект по отношение на субектите на тези престъпления. В този смисъл е необходимо законодателят да предвиди такива мерки, които да доведат до значително намаляване броя на тези престъпления и едновременно с това – до намаляване размера на укритите данъци, което ще доведе и до ограничаване вредите за държавата под формата на непостъпили данъци в държавния бюджет.

Темата за престъпленията против данъчната система не е любима на изследователите на престъпността в България. Това вероятно се дължи на факта, че за да бъде изследвана и анализирана, е необходимо да се проучат и норми от данъчното законодателство, което пък е приоритет на юристи и

икономисти, специализирани в сферата на данъчното законодателство. Необходим е комплексен подход при разглеждане на тази група престъпления. Всъщност не е голям броят на цялостните теоретични трудове, посветени на престъпленията против данъчната система. Някои от тях разглеждат проблематиката преди законодателните изменения в съставите на чл. 255 и чл. 256 и отмяната на чл. 257 от НК, който по същество бе включен в първите два състава. Изследването се позовава както на тези научни трудове, така и на по-актуалните, защото авторите на първите изследвания са направили преглед на престъпните състави от приемането на разпоредбите през 1997 г. и проблематиката, свързана с несъвършената правна уредба, а по-новите научни трудове са направили и преглед на съставите след измененията през 2006 г.

Предметът на изследването включва съставите на престъпленията против данъчната система, както са приети през 1997 г., а също и актуалните редакции на същите във връзка с извършените законодателни промени с цел усъвършенстване на превенцията на тези престъпления. В дисертацията е направен коментар относно това дали и доколко с измененията на законодателната уредба законодателят се е съобразил с отправените в правната теория критики и как това се е отразило на тяхното прилагане. Изследвани са научни трудове и публикации, които касаят проблематиката от данъчноправна гледна точка. Проучени и цитирани са и научни трудове, които анализират един или друг аспект на престъпленията против данъчната система, както и такива, касаещи въпроси на престъпленията от общ характер, относими към темата на дисертацията. Направен е паралел между престъпленията и административните нарушения против данъчната система. Извършена е съпоставка между престъпленията против данъчната система и други престъпни състави поради наличие на общи елементи между тях, макар и да се касае за различни обекти на посегателство. Обърнато е внимание на проблема относно давността, който стои на дневен ред поради трудностите около

разследването и събирането на голям обем доказателства, спирането на производствата на основанията, предвидени в НПК и продължаващите с години съдебни процеси. В немалко случаи в хода на наказателното производство престъпленията се погасяват по давност, което обезсмисля дългогодишния труд на заетите в този процес разследващи органи, прокуратура и съд. Изследвана е същността на престъпленията против данъчната система, като е направен паралел с относимите данъчноправни норми. Анализирана е темата относно хармонизирането на законодателството на Република България с това на Европейския съюз, като е акцентирано на задълженията за приемане на законодателство в областта на косвените данъци. А както е известно, огромните злоупотреби с дължими данъци се правят чрез косвените данъци, и то основно с ДДС, който е и най-голямото перо във всеки държавен бюджет.

Същинските престъпления против данъчната система включват в себе си посегателство върху съответния бюджет /държавен или общински/, а останалите охраняват данъчната система като цяло, с оглед осигуряване авторитета и нормалното функциониране на нейните структури и органи. Анализирани са всички престъпления против данъчната система, но акцентът на изследването е върху тези, които ощетяват държавния бюджет, защото в практиката това са и масовите случаи на посегателства. Те всъщност засягат финансовите устои на държавата, защото нанасят директна вреда върху бюджета, служещ за обезпечаване разходите във всички сфери на държавно финансиране.

3.Цел и задачи на изследването

Разглежданата проблематика не е достатъчно изследвана от наказателноправна гледна точка. Ето защо възникват трудности както в процеса по изучаване същността на престъпленията от изкушените в тази област юристи, така и в практиката. Макар че през 2006 г. бяха направени съществени изменения на някои от най-прилаганите престъпни състави, то в практиката понастоящем се установяват някои непълноти и

несъвършенства. Например се наблюдават непълноти по отношение на формите на изпълнителните деяния, т.е. някои противоправни прояви от данъчноправна гледна точка не са въздигнати в престъпления, макар по същество да водят до укриване на данъци. Наказателноправната уредба не е актуализирана и съобразена с нивата на престъпност и най-вече с размерите на укритите данъчни задължения, които многократно са нараснали в сравнение с предходните десетилетия. В тази връзка целта на настоящата дисертация е извършване на обстоен анализ на разглежданата материя, в т.ч. изследване същността на престъпленията против данъчната система и анализ на отделните видове престъпни състави, очертаване проблемите в практиката и констатиране на тези законодателни разрешения, които, поради динамиката на обсъжданите престъпления, се нуждаят от промени.

За изпълнение на поставената цел са изпълнени следните задачи:

- Изследвана е същността на всеки от престъпните състави против данъчната система;

- извършен е анализ на съдебната практика по наказателни дела с предмет престъпления против данъчната система, като са проучени както дела на първоинстанционните и въззивни съдилища, така и решения на Върховен касационен съд. В практиката са констатирани противоречиви разрешения на конкретни казуси, пряко или косвено свързани с разглежданата материя. Върховният касационен съд се е произнасял с тълкувателни решения за уеднаквяване на практиката. Ето защо в дисертацията е обърнато специално внимание на тях и на значението на задължителната практика за противоречиво разрешаваните доскоро въпроси;

- констатирани са известни несъвършенства в законодателството, като са предложени съответни законодателни промени.

4.Научно-приложни приноси

В дисертационния труд се открояват следните научно-приложни приноси:

Дисертацията съдържа анализ на престъпните състави от теоретична гледна точка, като са разгледани научни трудове в тази област. Същевременно е анализирана и актуалната съдебна практика, относима към нейния предмет. В този смисъл изследването би могло да бъде полезно за професионалисти, които работят в сферата на превенцията на престъпленията против данъчната система.

Въз основа на цялостния анализ на проблематиката са предложени няколко законодателни промени:

-Първата група от тях е свързана с размерите на наказанията на някои престъпни състави, които имат широко приложение и по-висока степен на обществена опасност с оглед съставомерния резултат, нанасяйки най-сериозни вреди на бюджета. Целта на тези предложения е да се съобрази законодателната уредба с обществената опасност на престъпленията в настоящите обществено-икономически условия, като се предвидят съответни на новите условия наказания.

-Втората група предложения се отнася до формите на изпълнителните деяния. Наказателноправните норми трябва да обхващат и съвременните начини на извършване на противоправни деяния, водещи до съставомерен резултат, респ. до вреди за държавния бюджет, защото подвеждането на дадено поведение под съответния престъпен състав изисква да са налице всички елементи както от обективната, така и от субективната страна на състава. В този смисъл едно от предложенията се отнася до въвеждане на нови форми на изпълнителното деяние.

-Третата група предложения има за цел съобразяване на елементите на престъпните състави от гледна точка на обекта и субекта на посегателство със съвременни норми на законодателството, с които по необходимост са свързани.

-Направено е предложение и за допълване на термини от Допълнителните разпоредби на Наказателния кодекс, които се отнасят до престъпленията против данъчната система, но не обхващат всички възможни случаи на настъпила вреда за държавния бюджет, което прави невъзможно тяхното приложение, макар да е налице неправомерно поведение.

Тези предложения биха подпомогнали процеса по усъвършенстване на законодателството в областта на престъпленията против данъчната система, което в по-далечен план би допринесло за превенция на посочените престъпления.

Обем и структура на труда

Дисертационният труд е изготвен в съответствие с нормативните изисквания и се състои от заглавна страница, съдържание, увод, четири глави, заключение, декларация за оригиналност и списък на използваните източници.

Дисертационният труд включва 321 страници, от които основното съдържание обхваща 314 страници, а 6 страници са отредени за списък на използваните източници – литература и нормативни актове /от Правото на ЕС/. Използваната литература обхваща 87 източници, от които 71 на български автори, 14 на чужди автори и 2 уебсайта. Ползвани са 7 нормативни акта от Правото на ЕС и са направени 322 бележки под линия.

В структурно отношение изследването е представено посредством увод, четири глави и заключение. Очертани са въпросите относно първоначалното регламентиране на престъпленията против данъчната система, направен е сравнителен анализ между действащите и отменени престъпни състави, като е разгледан и пътят, по който Република България хармонизира вътрешното си законодателство с правото на Европейския съюз. Направен е анализ на наказателноправната характеристика на престъпленията против данъчната система, в т.ч. обект и обективна страна, субект на престъпленията, и е обърнато внимание на отношението между

престъпленията и административните нарушения. Детайлно са разгледани видовете престъпления против данъчната система, в т.ч. техните основни, квалифицирани и привилегировани състави, като са дадени примери от съдебната практика във връзка с някои противоречиво тълкувани въпроси. Разгледан е и въпросът за давността при тези престъпления. Направен е сравнителен анализ между тях и други престъпни състави. Визирани са проблемите относно сегашното състояние на правната уредба и съдебна практика, като е цитирана и задължителна съдебна практика по тълкуване на противоречиво разрешавани въпроси. Направени са предложения за законодателни промени.

II. КРАТКО ИЗЛОЖЕНИЕ НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

Увод

В уводната част на труда накратко са посочени причините, които обуславят актуалността на темата. Изяснен е предметният обхват на изследването, както и поставените пред него цели и задачи. Посочени са основните използвани в него методи на изследване и научно-приложните приноси на дисертационния труд.

Първа глава

ВЪЗНИКВАНЕ И РАЗВИТИЕ НА НАКАЗАТЕЛНОПРАВНАТА РЕГЛАМЕНТАЦИЯ НА ПРЕСТЪПЛЕНИЯТА ПРОТИВ ДАНЪЧНАТА СИСТЕМА

Първа глава е разработена в обем от 66 страници и е структурирана в 3 параграфа, в рамките на които е изследвана проблематиката относно първоначалната регламентация на наказателноправната защита на данъчната система. Направен е паралел между действащите понастоящем и отменени редакции на наказателноправните норми и са изследвани факторите, наложили промени в тези сравнително нови наказателноправни състави. Анализирани са причините, обусловили хармонизирането на вътрешното законодателство с правото на Европейския съюз, както и

областите на синхронизация, имащи пряко или косвено отражение върху защитата на данъчната система от престъпни посегателства.

§ 1.Началният период на регламентиране на престъпленията против данъчната система

С приемането на съставите на престъпленията против данъчната система /ДВ бр. 62 от 05.08.1997 г./ в Особената част на НК за първи път от създаването на третата българска държава се криминализира укриването на данъчни задължения в големи размери – първоначално прагът е бил петдесет пъти установената за страната работна заплата, а от 2000 г. насам прагът е 3000 лв. Под тези размери е предвидена само административнонаказателна отговорност в съответните материални данъчни закони. С инкриминирането на посегателствата срещу данъчната система се запълва една съществена празнота в Наказателния кодекс. Едва с възникването на пазарната икономика в България се поражда необходимост от инкриминиране на тези деяния, доколкото те са отговор на новонастъпилите обществени пазарни отношения, неминуемо свързани и със зараждане желание на някои данъчно задължени лица да си спестят плащане на дължими данъци. Според правната теория престъпленията против данъчната система могат да бъдат обособени в две основни групи в зависимост от това, дали избягването на дължими данъци е регламентирано или не като признак от съответния състав /като резултат или като цел на деянието/. При първата група е характерно, че избягването на плащане на данъци е признак от съответния състав на престъпление, а във втората се засяга данъчната система, но без това да е обвързано пряко с избягване плащането на данъци. Въпреки критиките в правната теория, нормативното регулиране на тези престъпления се приема положително, особено с оглед тяхната превантивна функция.

§ 2.Сравнителен анализ между отменени и действащи състави

В раздела е разгледан въпросът кой закон се явява по-благоприятен по смисъла на чл. 2, ал. 2 от НК при съпоставката на престъпленията по чл.

257, ал. 1 от НК, обн. ДВ бр. 62/1997 г., отм. бр. 75/2006 в сила от 13.10.2006 г., и чл. 255, ал. 3 от НК. При съпоставка с чл. 257, ал. 1 от НК, обн. ДВ, бр. 62/1997 г. е констатирано значително различие, защото хипотезата за укрити данъчни задължения в „особено големи размери“ се отнася само за деянията по чл. 255, ал. 1 и чл. 256, ал. 1 от НК /в същата редакция/. Тя обаче не се отнася към другата хипотеза на чл. 257 от НК – когато деянията по чл. 255 и чл. 256 от НК са извършени с участието на служител от данъчната администрация или на дипломиран експерт-счетоводител. Т.е. самото участие на такъв субект вече прави престъплението по-тежко наказуемо съобразно наказанията, предвидени в чл. 257, ал. 1 от НК /отм./, без да е необходимо укритото задължение да е в особено големи размери. Настоящата редакция на чл. 255, ал. 3 от НК изисква укритото задължение да е в особено големи размери, за да се подведе деянието с участието на съответния субект по чл. 255, ал. 2 от НК под тази най-тежко квалифицирана разпоредба. При преценка относно предпоставките на чл. 2, ал. 2 от НК съдебната практика е категорична, че е необходимо да се извършва задълбочена преценка на всеки конкретен случай, с оглед всички обстоятелства по делото и всички елементи на състава и на предвидените в него санкции, взети в тяхната цялост и едва след това да се даде отговор кой закон се явява по-благоприятен за дееца. Обсъжданите престъпни състави следва да се квалифицират по закона, който е действал към момента на извършване на деянието, а при постановяване на присъдата съдът следва да извърши преценката дали са налице основания за приложение на по-благоприятен закон.

§ 3. Хармонизиране на вътрешното законодателство с правото на Европейския съюз

В изследването е обърнато внимание на въпроса относно хармонизиране на законодателството на Република България в областта на наказателното и данъчното право, тъй като основните престъпни състави против данъчната система – тези по чл. 255 и чл. 256 от НК, са бланкетни

по своя характер и е необходимо да се запълнят с норми от данъчното право. Задължението на България за сближаване на българското право с правото на ЕО възниква по силата на ЕСА. Според чл. 69 от ЕСА процесът на сближаване следва да обхваща както съществуващото, така и бъдещото законодателство на България. Той е предписан в съответните правни отрасли, посочени чл. 70 от ЕСА, сред които е и данъчното право. Чрез директивите се е търсило сближаване на наказателноправните системи на държавите членки, но и на асоциираните държави. Едно от изискванията за прилагане на данъчното право според европейските стандарти е налагало прилагането на съответната наказателноправна защита на данъчните отношения. Във връзка със злоупотребата с данъци в дисертацията е направен анализ на относимите норми на Вторичното право, и по-специално Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28.11.2006 г., относно общата система на данък върху добавената стойност и няколко Регламента.

Втора глава

НАКАЗАТЕЛНОПРАВНА ХАРАКТЕРИСТИКА НА ПРЕСТЪПЛЕНИЯТА ПРОТИВ ДАНЪЧНАТА СИСТЕМА

Втора глава е разработена в обем от 57 страници и е структурирана в 3 параграфа, в рамките на които е изследвана проблематиката относно наказателноправната характеристика на престъпленията против данъчната система. Изследвани са обектът и обективната страна, както и особеностите на субекта на тези престъпления. Направено е разграничение между престъпленията и административните нарушения против данъчната система.

§ 1.Обект и обективна страна на престъпленията против данъчната система

Обект на престъпленията против данъчната система са обществените отношения, свързани с нормалното и законосъобразно функциониране на данъчната система. Непосредствен обект на престъплението по чл. 255 от

НК са обществените отношения по законосъобразното постъпване в държавния бюджет на приходи от данъци в определения за това срок и във вярно установените размери. Обект на престъплението по чл. 256 от НК са обществените отношения по законосъобразно разходване на всякакви бюджетни средства в помощ на стопанската дейност на лица, които при осъществяването ѝ постигат определени стопански резултати.

Предметът на данъчните престъпления произтича от техния обект. Укриването на данъци по чл. 255 от НК има за предмет задължение за плащане на данък, предвиден в съответния материален данъчен закон, който следва да е в големи или особено големи размери – над 3000 лв. или над 12000 лв. по смисъла на чл. 93, т. 14 от НК, което не е установено или е избегнато неговото плащане. Предмет на престъплението по чл. 256 от НК е парична сума от държавния бюджет.

Съставите на престъпленията против данъчната система са бланкетни и за попълването им е необходимо да се установят нарушенията на конкретните данъчни закони, посредством които е избегнато данъчно облагане. В тази връзка в изследването са направени терминологични уточнения на понятия от данъчното право и е посочен законодателният подход при въвеждането на различните видове данъци в РБългария.

За изясняване обективната страна на престъпленията против данъчната система е направен анализ на начините на извършване, като са дадени и примери за различните схеми за избягване на данъчно облагане. През годините са наблюдавани различни начини за избягване, което се дължи на изобретателността на данъкоплатците. В резултат на различните форми на контрол от страна на органите по приходите данъчно задължените включват нови форми за избягване на данъчно облагане. След присъединяването на България към Европейския съюз възникнаха и нови способи за избягване на данъчно облагане във връзка със сделки между търговци от различни държави-членки, които са много по-трудно установими и доказуеми.

§ 2. Субект на престъпление

В настоящия раздел е разгледан въпросът относно субекта на престъпление против данъчната система от гледна точка на престъпленията по чл. 255, чл. 255а и чл. 256 от НК, защото в практиката са съществували различни решения относно това кои лица могат да бъдат субекти на тези престъпления. Кръгът на данъчно задължените лица е по-широк от кръга на лицата, които могат да бъдат субекти на данъчните престъпления. Поради констатираната противоречива съдебна практика по този въпрос в Тълкувателно решение № 4/12.03.2016 г. по т.д. № 4/2015 г., ОСНК на ВКС изясни въпросните противоречия и определи възможните субекти на обсъжданите престъпления. Кръгът на наказателно отговорните лица, които могат да бъдат техен субект, се определя от специфичния характер на обективните признаци, предвидени в състава на престъплението. Законът позволява на търговеца да използва и други лица, които да осъществяват действията, регулирани от данъчното законодателство /пълномощник, търговски представител, счетоводител и 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.

Констатирано е, че в чл. 255, ал. 2 и чл. 256, ал. 2 от НК са предвидени и особени субекти на престъпленията против данъчната система, като особените качества на субекта на престъплението се явяват и квалифициращи признаци на цитираните престъпни състави.

§ 3. Отношение между престъпление и административно нарушение против данъчната система

За разлика от данъчните престъпления, които с уреждането им в Наказателния кодекс през 1997 г. представляват абсолютно ново явление в наказателното ни право, данъчни нарушения и наказания, макар и с

ограничено приложение, са съществували и преди 1989 г. Във връзка с противоречивата съдебна практика Върховният касационен съд се е произнесъл с Тълкувателно решение № 3/22.12.2015 г. по т.д. № 3/2015 г. на ОСНК, в което е изброил хипотезите, при които е приложим принципът *ne bis in idem*. През призмата на престъпленията против данъчната система въпросът за двойната наказуемост на едно деяние в административнонаказателното и наказателното производство следва да се анализира, като се прецени доколко административнонаказателните разпоредби в отделните материални данъчни закони покриват състав на чл. 255 от НК. 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. Друг критерий, разграничаващ престъпленията от административните нарушения, в т.ч. и в данъчната сфера, според правната теория, е обществената опасност. Съотношението между двата вида отговорност е изяснено от разпоредбите на чл. 32, ал. 1 и ал. 2, чл. 33, ал. 1 и ал. 2 от ЗАНН, вкл. и чл. 70, б. „г“ от ЗАНН. В случаите, когато с едно деяние се нарушава едновременно наказателна и административнонаказателна норми с един обект на защита, по-тежката отговорност поглъща по-леката. Същественото е, че разликата в защитения обект не предотвратява действието на принципа за недопустимост на двойната наказуемост.

Трета глава

ВИДОВЕ ПРЕСТЪПЛЕНИЯ ПРОТИВ ДАНЪЧНАТА СИСТЕМА И ВЪПРОСЪТ ЗА ТЯХНАТА ДАВНОСТ

Трета глава е разработена в обем от 153 страници и е структурирана в 7 параграфа. Посветена е на видовете престъпления против данъчната

система, като в детайли са анализирани основните, квалифицираните и привилегированите състави. Цитирани са случаи от съдебната практика. Разгледан е и особено актуалният въпрос относно давността за наказателно преследване при тези престъпления с оглед сложността и спецификата на разследването им. Констатирани са и несъвършенства в законовата уредба на отделните престъпни състави.

§ 1.Избягване установяването или плащането на данъчни задължения. Продължено или продължавано престъпление

Основно място сред престъпленията против данъчната система заема това по чл. 255 от НК. Същото е най-често срещано и има най-сериозен отрицателен ефект върху постъпленията в държавния бюджет. Обект на посегателство са обществените отношения, свързани със законосъобразното формиране на приходната част на бюджета от постъпленията от данъци. Предмет на престъплението са неустановените от органите по приходите /по вид и размер/ или неплатените данъчни задължения. Непосредствен обект са обществените отношения, уреждащи правилното установяване и плащане на данъчни задължения. Субект е всяко наказателно отговорно лице. За да е осъществен съставът на престъплението, е необходимо настъпването на посочения в нормата определен престъпен резултат – избягване установяването или плащането на данъчни задължения в големи или особено големи размери, който настъпва с изтичането на предвидения в съответния закон срок за внасяне на дължимия данък. Само тогава би имало довършено престъпление. Ако деецът извърши някое/някои от посочените в нормата деяния /действия или бездействия/, но в предвидения в съответния данъчен закон плати надлежно и в точния размер своите данъци, той няма да извърши престъпление по чл. 255 от НК. С престъпното деяние пряко и непосредствено се причиняват имуществени вреди /загуби/ на държавата в размер на укритите от дееца, свои или на другото, данъчни задължения в големи/особено големи размери, които в установените за това срокове е

следвало да постъпят като приход в бюджета на държавата. Съставът на престъплението посочва няколко форми на изпълнителното деяние, изчерпателно посочени от т. 1 до т. 7 в ал. 1 на посочената норма. Изброяването показва, че законодателят е възприел принципа на изчерпателност при очертаване на действията и бездействията, водещи до съставомерния резултат. Това означава, че други действия или бездействия – хипотези, при което би могло да се достигне до този резултат, са ирелевантни за престъплението по чл. 255 от НК. Характерно за всички форми на изпълнителното деяние е, че правно регламентираното задължение за извършване на определени действия или правната забрана за такива действия са дадени не в НК, а в отделните данъчни закони. Обективната страна на деянието по чл. 255 от НК изисква избегнатото данъчно задължение да е в големи, респ. в особено големи размери съобразно определението в чл. 93, т. 14 от ДР на НК. Необходимо е да се подчертае, че престъплението по чл. 255, ал. 1 от НК може да се осъществи както само с една, така и с повече от една от изброените в престъпния състав форми на изпълнителното деяние, при това в различна комбинация. От субективна страна престъплението по чл. 255, ал. 1 от НК е умишлено.

В чл. 255, ал. 2 от НК е фиксиран по-тежко наказуем състав на престъплението, като обективната страна включва четири квалифициращи признака с оглед субекта.

В чл. 255, ал. 3 от НК е регламентиран още по-тежко квалифициран състав на престъплението, когато данъчните задължения са в особено големи размери съобразно определението по чл. 93, т. 14 от НК.

В чл. 255, ал. 4 от НК е предвиден по-леко наказуем състав на посоченото престъпление, приложим в случаите, когато до приключване на съдебното следствие в първоинстанционния съд необявеното или неплатеното данъчно задължение бъде внесено в бюджета заедно с лихвите. Плащането може да бъде сторено от друго лице, в т.ч. от

търговеца, или юридическото лице, в полза на което е избегнато данъчното задължение.

От гледна точка на института на чл. 26 от НК следва да е посочи, че когато данъчно задълженото лице неколkokратно нарушава по някой от посочените в чл. 255 от НК начини законоустановените си задължения към фиска, то осъществява през известни периоди от време един и същ престъпен състав при постигане на един и същ престъпен резултат. Оценката на периода от време, през който са осъществени отделните деяния, като „непродължителен“ по смисъла на чл. 26, ал. 1 от НК, винаги е конкретна за всеки отделен случай. Някои от деянията могат обективно да са отдалечени помежду си от едногодишен период от време, което е свързано с фиксирания в част от данъчните закони едногодишен данъчен период /ЗДДФЛ, ЗКПО/. Това обстоятелство не повлиява оценката за „непродължителност“ на периода от време в рамките на продължаваната престъпна дейност, защото отделните деяния биха могли да бъдат осъществени само през такъв период от време, без обаче да се разкъсва обективната и субективната еднородност на цялостната престъпна дейност и нейният общ престъпен резултат.

§ 2.Избягване установяването или плащането на данъчни задължения чрез преобразуване или извършване на сделка

В чл. 255а, ал. 1 от НК е предвидена наказателна отговорност, когато се избегне установяването или плащането на данъчни задължения в големи размери чрез преобразуването на търговско дружество или друго юридическо лице, чрез извършване на сделка с търговско предприятие или чрез извършване на сделка със свързани лица по смисъла на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс. Тук санкцията /в частта на лишаването от свобода/ е аналогична на предвидената такава по ал.1 на чл. 255 от НК. Т.е. разликата се свежда до формите на изпълнителното деяние, чрез които се постига желаният резултат. В ал. 2 на чл. 255а, ал. 2 от НК се съдържа квалифицирания състав на посоченото престъпление, когато данъчните

задължения са в особено големи размери. Санкцията е аналогична на предвидената по ал. 3 на чл. 255 от НК. В чл. 255а, ал. 3 от НК е предвиден по-леко наказуем състав на посоченото престъпление, приложим в случаите, когато до приключване на съдебното следствие в първоинстанционния съд необявеното или неплатеното данъчно задължение бъде внесено в бюджета заедно с лихвите. Без значение е кое лице реално е внесло дължимото данъчно задължение.

Престъпният състав по чл. 255а от НК няма голямо приложение в практиката по наказателни дела. В правната теория се приема, че това обстоятелство се дължи на формулировката на изпълнителното деяние, която пречи съставът да бъде осъществен.

§ 3. Получаване от държавния бюджет на неследваща се парична сума или даване възможност на друго лице да получи такава

Според чл. 256, ал. 1 от НК който чрез използване на документ с невярно съдържание или на неистински или преправен документ получи от държавния бюджет неследваща се парична сума в големи размери или даде възможност на друго лице да получи такава сума, носи наказателна отговорност. Това неправомерно поведение е криминализирано през 2006 г. поради нарастване на случаите, в които данъкоплатците злоупотребяват с правата си, като декларират недължимо платени данъци и искат възстановяването им от бюджета. Родов обект на престъплението са обществените отношения, свързани с правилното и законосъобразно функциониране на държавния бюджет с оглед постъпленията в него и разчетите при неговото разходване. Необходимо е при определяне на признаците „големи размери” и „особено големи размери” паричната равностойност на предмета на престъплението да надхвърля седемдесет, съответно сто и четиридесет пъти установената в страната минимална работна заплата към датата на престъплението. Ако се касае за продължавано престъпление, следва да се изхожда от общия престъпен резултат съобразно чл. 26, ал. 2 от НК, а не от размера на получената сума

за всяко отделно деяние. Престъплението е резултатно. Съставомерният резултат настъпва след използване на инкриминирания документ, въз основа на който бъде получена наследващата се парична сума. Същият настъпва и когато сумата е получена от друго лице /физическо или юридическо/, което не носи наказателна отговорност за получаването ѝ. В чл. 256, ал. 2 от НК е въведен квалифициран състав – когато деянието е извършено с участието на лице по чл. 255, ал. 2 от НК или от лице, което действа по поръчение или в изпълнение на решение на организирана престъпна група, или ако получената парична сума е в особено големи размери. Следователно в състава са обединени квалифициращи признаци относно субекта и съставомерния резултат. В чл. 256, ал. 3 от НК е предвиден по-леко наказуем състав, приложим ако до приключване на съдебното следствие в първоинстанционния съд получената сума бъде внесена в бюджета заедно с лихвите. Няма ограничение относно лицето, което внесе дължимата сума.

§ 4. Противозаконно пречене на орган по приходите

В чл. 258, ал. 1 от НК законодателят е инкриминирал противозаконното пречене или принудата на орган по приходите. Това престъпление не засяга пряко постъпленията в държавния бюджет, респ. правилното му разходване, но доколкото функциите на органите по приходите целят законосъобразно установяване на данъчни задължения и тяхното внасяне в бюджета, то законодателят е закрепил в НК преченето или принудата на орган по приходите. Изпълнителното деяние може да се осъществи с действие или бездействие. Необходимо е да се уточни, че в обекта на посегателство по чл. 258 от НК не попада публичният изпълнител, доколкото същият не е включен в понятието орган по приходите. Публичните изпълнители като органи на власт представляват обект на посегателство по съставите на чл. 269 и чл. 270 от НК. В ал. 2 на чл. 258 от НК е регламентиран квалифициран състав, когато деянието е извършено чрез сила или заплашване /принуда на орган по приходите/.

§ 5. Създаване на юридическо лице с идеална цел или учредяване на фондация с цел освобождаване от данъци или получаване на данъчни облекчения

В чл. 259 от НК е инкриминирано създаването на юридическо лице с идеална цел или фондация, която не извършва или извършва привидно обявената ѝ дейност и цел, за да получава под нейно прикритие различни данъчни облекчения, имотни облаги и други предимства, каквито не се следват. С това престъпление непряко се застрашава данъчната система. Доколкото от субективна страна на разглежданото престъпление е налице особената цел за освобождаване от данъци или получаване на данъчни облекчения, именно в този контекст се засягат обществените отношения, уреждащи правилното функциониране на данъчната система. От гледна точка на общественоопасните последици това престъпление е безрезултатно. Но съчетанието на признаците показва, че то ще бъде довършено не в момента на създаването /вписването, регистрирането/ на сдружението с идеална цел или в момента на учредяването на фондацията, а когато има обективни показатели, че съответната нестопанска организация не извършва обявената в учредителния акт дейност или цел, или я извършва формално. Този въпрос следва да се решава конкретно в зависимост от характера на юридическото лице и специфичните условия от значение за реалното осъществяване на неговата дейност. Съставът на чл. 259 от НК е обект на критики в правната теория. Впоследствие с приемането на Закона за юридическите лица с нестопанска цел е внесена яснота относно вида, правилата за учредяване, регистрация, устройство, дейност и прекратяването им.

§ 6. Даване на невярна оценка или заключение; заверяване на неверен годишен счетоводен отчет

Законодателят е инкриминирал неправомерното поведение на две групи правни субекти, чиито професионални познания и правомощия са косвено свързани с правилното функциониране на данъчната система, а от

там с постъпленията и правилното разходване на държавния бюджет. Лицензираните оценители и регистрираните одитори са физически лица със специални знания в своята област, от чиито верни и коректни заключения и оценки зависи правилното оценяване на съответно имущество на търговец или друг стопански субект, както и навременната оценка на съответните държавни органи да установят коректното деклариране, финансовото и имуществено състояние на търговците, което има значение за правилното установяване на дължимите данъци.

Съгласно чл. 260, ал. 1 от НК лицензиран оценител, който даде невярна оценка или заключение за стойността на оценявано имущество и от това произтече щета в немаловажен случай, носи наказателна отговорност. В правната теория се приема, че престъплението по чл. 260, ал. 1 от НК има общи белези с умишлената безстопанственост по чл. 219, ал. 3 от НК и с даването на невярно заключение по чл. 291 от НК. Престъплението е резултатно, увреждащо и ще бъде довършено, когато от деянието произтече щета в немаловажни случаи. Тази щета се свързва с претърпени имуществени вреди, но не и с пропуснати ползи. Тя не настъпва непосредствено от деянието, а когато след направената оценка се извърши сделката, с която оцененото имущество се прехвърли срещу заплащане на занижена или увеличена цена.

В чл. 260, ал. 2 от НК законодателят е криминализирал предхождащата дейност на експерт-счетоводителя /сега регистриран одитор/ като превантивна мярка срещу евентуално извършване на престъпления по чл. 255 от НК и чл. 257 от НК /отм./, където е визиран като специален субект. От обективна страна изпълнителното деяние се осъществява само чрез действия – заверяване. Престъплението е формално, следователно ще е довършено в момента на заверката на отчета по съответния ред. От субективна страна регистрираният одитор трябва да действа с пряк умисъл, в чието съдържание се включват представи за всички обективни признаци на състава.

§ 7. Давността за наказателно преследване и приложението ѝ при престъпленията против данъчната система

В съдебната практика по дела за престъпления по чл. 255 от НК, които в повечето случаи се осъществяват при условията на чл. 26 от НК, се приема, че при продължаваните престъпления моментът на прекратяването е релевантният, от който се изчисляват всички давностни срокове и спрямо който се решават въпросите за квалификацията и за санкционните правила в аспекта на изискването за по-благоприятен закон.

В хипотезата на по-леко наказуемия състав по чл. 255, ал. 4 от НК е предвидено смекчаване на санкцията, ако до приключване на съдебното следствие в първоинстанционния съд необявеното или неплатено данъчно задължение бъде внесено в бюджета заедно с лихвите. Съобразно задължителната практика на ВКС /ВС/ по аналогични законови разпоредби, намалената давност за наказателно преследване в хипотезата на чл. 255, ал. 4 от НК следва да се изчисли, като се установи датата на внасянето на необявеното или неплатено данъчно задължение, която ще е началната дата, на която започва да тече намалената давност. Доколкото за престъпленията по ал. 1, ал. 2 и ал. 3 на чл. 255 от НК давността за наказателно преследване е идентична – 10 г. за обикновената давност и 15 години за абсолютната давност, то крайната дата на намалената давност не може да бъде по-късна от крайния момент на давността за наказателно преследване, визирана за престъплението, за което лицето е привлечено към наказателна отговорност /т.е. без внасянето на задължението заедно с лихвите/.

Четвърта глава

СХОДСТВО И РАЗЛИЧИЕ МЕЖДУ ПРЕСТЪПЛЕНИЯТА ПРОТИВ ДАНЪЧНАТА СИСТЕМА И ДРУГИ ПРЕСТЪПНИ СЪСТАВИ

Четвърта глава е разработена в обем от 26 страници и е структурирана в 3 параграфа. В нея е направен сравнителен анализ на престъпленията против данъчната система и други престъпления от общ

характер, между които се установяват редица сходства. Същевременно са очертани и различията между тях с оглед преценка дали дадено неправомерно поведение следва да се подведе като престъпление против данъчната система или се явява посегателство против друг вид защитени от Наказателния кодекс обществени отношения. Познаването на приликите и разликите е необходимо с оглед правилното подвеждане на противоправното поведение под съответния престъпен състав.

§ 1. Престъпленията против данъчната система и документните престъпления

При осъществяване съставите на данъчните престъпления по чл. 255 и чл. 256 от НК най-често се използват документи – частни или официални, диспозитивни или удостоверителни. Опорочаването на даден документ, респ. използването на такъв документ също е криминализирано чрез престъпните състави, визирани в Глава IX от НК, озаглавена „Документни престъпления“. Въпреки наличието на връзка между тези две групи престъпления, са налице множество различия между тях – различен е обектът на посегателство; престъпленията против данъчната система са резултатни и увреждащи за разлика от документните престъпления; обособени са в различни глави от Особената част на НК. Документните престъпления губят самостоятелното си наказателноправно значение, когато станат част от престъпление против данъчната система, защото способите, посредством които се осъществяват типичните данъчни престъпления, включват в себе си използването на определен опорочен документ. В изследването е направен паралел между престъпленията по чл. 255, ал. 1, т. 2 от НК и по чл. 313, ал. 2 от НК. Констатирана е връзка между състава на престъплението по чл. 255, ал. 1, т. 4 от НК и това по чл. 319 от НК. Направен е извод, че при съвпадение в обективните и субективните признаци на съставите на документното престъпление по чл. 316 вр. чл. 313, ал. 2 от НК и този по чл. 256, ал. 1 от НК, то отново документното престъпление не би имало самостоятелно правно значение.

§ 2.Престъпленията против данъчната система и документната измама

При съпоставка между съставите на чл. 256, ал. 1 и чл. 212, ал. 1 и ал. 2 от НК се установява, че е налице идентичност в средството за осъществяване – това е документ с невярно съдържание, неистински или преправен документ. Налице е сходство в съставомерния резултат – и при двете престъпления се получава чуждо имущество, което не се следва на субекта на престъплението или на лицето, което получава имуществото или сумата. И двете престъпления са резултатни. Съществуват редица разлики между тях. Те имат различен обект на посегателство, както и различен предмет. Налице е разлика в произхода на сумата, респ. източника, от който излиза имуществото, което ще даде отражение и на това кой се явява пострадал, респ. ошетенно юридическо лице. Паричните средства от държавния бюджет представляват вид чуждо движимо имущество. Следователно при наличие на останалите материалноправни характеристики на документната измама, съставът по чл. 256 от НК се явява специален по отношение на този по чл. 212, ал. 1 от НК.

Отделни елементи на документната измама се съдържат и в състава на чл. 255, ал. 1, т. 6 от НК, но разликите между тях са по-съществени.

§ 3.Престъпленията против данъчната система и престъпленията против реда на управлението

Противозаконното пречене и принудата на орган по приходите, визирани в чл. 258, ал. 1 и ал. 2 от НК, имат сходни признаци с престъпните състави на чл. 269 и чл. 270 от НК, чието систематично място е в Раздел I, Глава VIII от Особената част на НК, озаглавен „Престъпления против реда на управлението“. Съставът по чл. 258 от НК се явява специален по отношение на преченето на орган на власт по чл. 270 от НК. В правната теория е констатирано, че трите престъпления се извършват умишлено от всяко наказателно отговорно лице. Органът по приходите попада в понятието орган на властта в смисъла, вложен в съставите по чл.

269 и чл. 270 от НК. Разглежданите престъпления имат различен обект на посегателство. По повод на критиките в правната теория относно несъразмерността на предвидените наказания в съставите по чл. 258 от НК и тези по чл. 269 и чл. 270 от НК е констатирана положителна промяна в законотворчеството, касателно съставите на чл. 270, ал. 1 от НК и чл. 269, ал. 1 от НК. , като санкциите са почти изравнени с тези по чл. 258 от НК.

Заключение и предложения de lege ferenda.

Трудът завършва със Заключение, което обобщава авторските виждания и съдържа предложения за бъдещо усъвършенстване на законодателството в някои от изследваните в дисертацията състави на престъпления. Изведени са основните изводи и заключения, направени в хода на изложението. В резултат на това са направени и предложения de lege ferenda. Престъпленията против данъчната система са уредени законодателно едва през 1997 г., с оглед възникнала нужда от криминализиране на тези прояви на посегателство срещу финансовата стабилност на държавата при новите обществено-икономически условия. През 2006 г. са извършени положителни промени в законодателната уредба на основните престъпни състави, които имат най-голямо практическо значение и нанасят пряка вреда за държавния бюджет. Същевременно статистическите данни сочат, че тези престъпления нарастват както от гледна точка на техния брой, така и с оглед размерите на избегнатите задължения. Наказателните производства с предмет укрити данъци или неправомерно получаване на наследващи се парични суми под формата на ДДС продължават по няколко години, което отдалечава във времето момента на извършване на престъпленията от момента на влизане в сила на присъдата. Това рефлектира върху размера на наказанията, защото продължителният срок на наказателното производство се отчита от правната теория и съдебна практика за смекчаващо отговорността обстоятелство. Наред с това вредите за държавата в повечето случаи са невъзстановими. Макар и сравнително нови, престъпленията против

данъчната система са предмет на немалка част от наказателните производства, наблюдавани от прокурори в съответните окръжни прокуратури или образувани в окръжните съдилища след внасяне на обвинителни актове срещу съответните лица. В този смисъл е натрупана съдебна практика по тях, особено по чл. 255 от НК. Следователно е налице достатъчен опит, което улеснява преценката относно ефективността на приетите от законодателя престъпни състави да охраняват обществените отношения, свързани с функционирането на данъчната система в България. От една страна е видно, че част от наказанията, предвидени в престъпните състави, не съответстват на степента на обществена опасност на деянията. Установява се също, че формите на изпълнителните деяния не обхващат всички случаи на противоправно поведение, водещи до щета за бюджета под формата на данъци. В някои случаи формулировката на определени понятия в престъпните състави не е съобразена с промени в други закони, с чиито норми са свързани, поради което подвеждането на определено поведение под съответния престъпен състав би могло да създаде затруднения. Ето защо би било полезно да се съобразят предложенията за законодателни промени, а те са следните:

1.Необходимо е да се увеличи горната граница на наказанията в престъпните състави по чл. 255, чл. 255а и чл. 256 от НК, с които се нанася реална щета на бюджета. Законодателната уредба не е актуализирана дълги години по отношение на наказанията. Същевременно се наблюдава скок в размера на избегнатите задължения, респ. на неправомерно получените суми от държавния бюджет. Понякога се касае за укрити задължения или неправомерно получени суми в размер на няколко милиона лева, които не се внасят от подсъдимите лица. Така за държавата остават невъзстановени вреди в огромни размери, а в същото време наказанията не се актуализират съобразно новите условия, при които се осъществяват коментираните престъпления и завишената им обществена опасност. Конкретните предложения са посочени по-долу:

Съставът на чл. 255, ал. 1 от НК, предвиждащ горна граница на наказанието лишаване от свобода от 6 години, да се измени, като се приложи горна граница от 8 години. Кумулативно предвидената глоба до 2 000 лв. да се увеличи, като стане в размер до 5 000 лв.

Квалифицираният състав по чл. 255, ал. 2 от НК, предвиждащ наказание лишаване от свобода до от 2 до 6 години да се промени, като горната граница стане 8 години. Кумулативно предвидената глоба в размер до 5 000 лв., да се увеличи, като стане в размер до 10 000 лв.

Най-често прилаганият състав по чл. 255, ал. 3 от НК, предвиждащ наказание лишаване от свобода от 3 до 8 години, следва да се промени по отношение на горната граница, като тя стане 12 години.

В чл. 255а ал. 1 от НК горната граница на наказанието лишаване от свобода да се увеличи от 6 години на 8 години /аналогично на чл. 255, ал. 1 от НК/.

В чл. 255а, ал. 2 от НК, предвиждащ наказание лишаване от свобода от 3 до 8 години, да се промени по отношение на горната граница, като тя стане 12 години /аналогично на чл. 255, ал. 3 от НК/.

В квалифицирания състав по чл. 256, ал. 2 от НК предвиденото наказание лишаване от свобода от 3 до 10 години да се измени по отношение на горната граница, като тя стане 12 години.

Тези промени биха дали по-голяма възможност на съда да прецизира наказанието спрямо степента на обществена опасност на деянието и дееца, основен елемент от която е размерът на вредата за фиска.

2. Законодателят е пропуснал да криминализира като форма на изпълнителното деяние нерегистрирането по ЗДДС, което има за последица укриване на данъчни задължения в големи или особено големи размери по смисъла на чл. 255 от ЗДДС. Във връзка с тази констатация *de lege ferenda* е необходимо да се направят законодателни промени, за да се обхванат и тези форми на неправомерно поведение. Това може да стане като се допълни съставът на чл. 255, ал. 1 от НК с посочената форма на

изпълнително деяние, което ще пресече или намали случаите на укриване на ДДС по този начин.

3.Наложително е да се внесе промяна в чл. 93, т. 14 от НК с оглед състава на чл. 256 от НК относно визираните в последния понятия „неследваща се парична сума в големи размери“ и „неследваща се парична сума в особено големи размери“. Доколкото в този състав липсват понятията данъци в големи размери и данъци в особено големи размери, то за съставомерността на деянието по чл. 256 от НК е неприложимо определението, визирано в чл. 93, т. 14 от НК. Ето защо считам, че следва да се допълни разпоредбата на чл. 93, т. 14 от НК /във връзка с разпоредбата на чл. 256, ал. 1 и ал. 2, пр. 3 от НК/, като се добави, че критериите за големи и особено големи размери се отнасят и за получена неследваща се парична сума в големи и особено големи размери по смисъла на чл. 256, ал. 1 и ал. 2, пр. 3 от НК.

4.De lege ferenda законодателят би следвало да включи в обекта на посегателство по чл. 258 от НК и публичните изпълнители, наред с органите по приходите, доколкото и двете групи длъжностни лица са органи на Националната агенция за приходите.

5.Доколкото субект на престъплението по чл. 260, ал. 1 от НК са изрично посочени субекти, притежаващи качеството „лицензиран оценител“, в тълкуване нормите на Наказателния кодекс е недопустима аналогия, то създаденият нов субект, имащ правомощието да извършва оценки на имущество – „независим оценител“, не е годен субект на престъплението по чл. 260, ал. 1 от НК. Същевременно той не е субект и на престъпление по чл. 291 от НК, освен ако не е бил назначен като вещо лице в хода на досъдебно или съдебно производство. В тази връзка законодателят би следвало да прецени дали да не включи като нов субект на това престъпление и независимия оценител, наред с лицензиария оценител, или изцяло да го замени.

6.Необходимо е да се направи констатацията относно наличието на термин „годишен счетоводен отчет“ в състава на чл. 260, ал. 2 от НК, който се различава от използваните от законодателя други термини, относими към престъпния състав, в съответните закони /ЗСч, ЗНФО и ТЗ/, а именно „годишен финансов отчет“ /като ТЗ съдържа и двата термина едновременно/. Това различие в терминологията би следвало да се преодолее de lege ferenda, като в НК се промени използвания термин чрез въвеждане на понятието „годишен финансов отчет“.

III. АПРОБАЦИЯ И СПИСЪК НА ПУБЛИКАЦИИТЕ

Дисертационният труд е докладван изцяло пред катедра „Наказателноправни науки“ на Юридическия факултет на Пловдивския Университет.

Във връзка с темата на дисертационния труд са направени следните научни публикации:

Статия „Ревизионният акт като източник на информация за престъпленията по чл. 255, чл. 255А и чл. 256 от НК“ – публикувана в брой 2/2019 г. на списание „Студия юрис“, е-издание на ЮФ при ПУ „Паисий Хилендарски“

Статия „Сходство и различие между престъпленията против данъчната система и други престъпни състави“ – публикувана в брой 1/2020 г. на списание „Студия юрис“, е-издание на ЮФ при ПУ „Паисий Хилендарски“

Статия „Съотношение между наказателна и административнонаказателна отговорност за деяния против данъчната система“ – приета за публикуване в брой 2/2020 г. на списание „Студия юрис“, е-издание на ЮФ при ПУ „Паисий Хилендарски“