

Акцизни престъпления – проблеми при определяне на обекта

Стоян Стойков*

Резюме: В настоящата статия се изяснява обекта на посегателства на деянията, въздигнати в престъпления с чл. 234 от Наказателния кодекс на Република България. Понастоящем тяхното систематично място е в раздел, при който се защитават отделните стопански отрасли, въпреки актуалните изменения на посочената норма от 18.01.2019 г.

Определеното систематично място не съответства с волята на законодателя да даде всеобхватна защита на обществените отношения, доколкото във връзка с последните се установява противоречие при дефинирането обекта на закрила. В този смисъл, не става ясно дали охраняемият интерес е относим към отделен стопански отрасъл или към финансовата система. Още повече, що се касае до стопанските отрасли, може да се посочи, че така разписаните законови разпоредби ползват едрия бизнес в противоречие с основните принципи за свободна стопанска инициатива.

От друга страна, законодателят е поставил под защита интересите на финансовата система на държавата, и в частност – акцизът като вид косвен данък. Същият е републикански данък, относим към приходната част на държания бюджет,

* Стоян Стойков е доктор, главен асистент по научна дисциплина „Наказателно право“ в Юридическия факултет на УНСС.

и чрез текстовете на престъпленията по чл. 234 от НК се цели именно неговата закрила, а не тази на алкохолната или тютюневата промишленост. При все това, законодателят, определяйки неговото систематично място, каквото е то в момента, защитава обществените отношения във връзка с правилното функциониране на посочените по-горе стопански отрасли. Същото, разбира се, авторът определя като неправилно и противоречиво.

Ключови думи: акциз, данъци, бандерол, наказателна отговорност, престъпления против отделните стопански отрасли.

JEL: K420.

I. Увод

Определянето на обекта на престъпни посегателства винаги е от съществено значение за правилното определяне на систематичното място на състава на престъплението. Чрез него се определя каква е степента на въздействие от страна на деяеца, дали същият чрез своите действия застрашава или уврежда обекта. Оттам следва и изводът доколко причинените вредни последици са в резултат от престъпното деяние.

Неправилното определяне на систематичното място при състава на престъплението води след себе си и проблеми при правната квалификация, а дори понякога и до несъставомерност на деянието. Последно-

то, разбира се, се наблюдава в редки случаи, но не изключва подобна вероятност да бъде реализирана в наказателноправния мир. Нещо повече, неясно очертаният обект на престъплението води след себе си негативни последици относно правилното определяне на причинените вреди, които са от съществено значение и за определянето на степента на обществена опасност на деянието, респ. „усещането за справедливост“ сред обществото от наложеното наказание.

Престъпленията по чл. 234 от НК, които са предмет на изследване в настоящата статия, се определят като престъпления с висока степен на обществена опасност. Според законодателя, те са такива, защото вследствие на тяхното реализиране, се уврежда данъчната система на държавата. Последното би било вярно, в случай че законодателят се съобрази със системата на наказателното право. В този смисъл, макар последните приети изменения от 18.01.2019 г. на състава на престъпление по чл. 234 от НК едностранно да указват, че волята на законодателя е насочена към закрила на акциза като вид косвен данък и преминава върху охраната на правилното функциониране на финансовата система, систематичното място на чл. 234 от НК не е променено.

От наказателноправен аспект защитата на тези обществени отношения е в посока именно финансовата рамка на страната, но тяхното систематично отредено място към момента е в посока на защита на отделен стопански отрасъл. С това се променя философията на закрилата на конкретното обществено отношение, което, на свой ред, е обект на защита от конкретната наказателноправна норма. Ето защо, за нуждите на наказателното право, считам за необходимо да се внесе малко яснота относно обекта на защита по чл. 234

от НК, като по този начин се прави опит да се определи правилното систематично място на състава на престъплението.

II. Обект на престъплението по чл. 234 от НК

Обектът на престъпление съгласно доктрината е общественото отношение. Обектът е абстрактен модел на общото възприятие за правилност и законосъобразност, отъждествяван с обществено отношение. Посочването на конкретни обществени отношения на увреждане би довело до пълно формализиране на Наказателния кодекс. Това е и една от причините доктрината условно да раздели обекта на посегателства на три вида, като същото деление е по дедуктивния метод, а именно – от общото към частното, или, описано с оглед сегашното разбиране за обект в наказателноправната доктрина, е налице общ обект – възприетото тук е защитата, която предпоставя НК в цялост, чрез своите наказателноправни норми; родов – деление на обществените отношения съобразно това към кои сфери на живота са определени, и непосредствен обект, който е обект на защита от конкретна наказателноправна норма. Обектът на посегателства обикновено се отъждествява с права в личната или стопанската сфера на човека или държавата.

Предмет на изследване с настоящата тема е въпросът относно обекта на посегателства при деяния с акцизни стоки без бандерол, при производството на алкохол и алкохолни напитки, тютюневи изделия без надлежно разрешително с цел разпространение.

В тази връзка, текстовете, които в момента действат в Наказателния кодекс, са уредени в чл. 234, ал. 1-5 от НК, като

те обаче попадат в Глава шеста „Престъпления против стопанството“, раздел II – „Престъпления в отделни стопански отрасли“.

Изхождайки от признаците на състава и най-вече въздействието върху предмета на посегателство, считам, че текстът на чл. 234 от НК се състои от няколко предмета, върху които се въздейства, а общоизвестно е, че предметът е елемент от общественото отношение. Изборът на систематично място на съставите, според мен, не е подходящ така, както е определена защитата на обществените отношения в Наказателния кодекс. На първо място, това е така, защото текстовете в чл. 234 от НК по своето естество са три отделни престъпления, макар и рогово определени в престъпления против отделните стопански отрасли. Ето защо, за да се определи обектът на посегателство, смятам, че трябва да се определи кой е непосредственият обект, попадащ под защита на всяка една от правните норми, посочени в чл. 234 от НК.

Ноторно известното определение за непосредствен обект на престъплението е конкретно общественото отношение, което конкретното престъпление уврежда или застрашава (Ненов, 1992).

В подкрепа на това определение е следното – обектът на престъплението – това е онова нещо, върху което посяга престъпникът, т.е. онова, което се уврежда или поставя в опасност чрез престъпното деяние (Долапчиев, 1994).

Според Велчев (2017, с. 7) „обектът на престъплението не е нищо друго, освен онзи защитен от закона интерес, заради посегателството върху който деянието е било криминализирано. Той е такава ценност, увреждането на която е опасно за ця-

лото общество. Именно посегателството върху обекта прави деянието общественорисковано“.

При анализ на това определение в контекста на чл. 234, ал. 1, 2 и 4 от НК е видно, че се касае за три различни непосредствени обекта. Не може да се определи кои обществени отношения в кой стопански отрасъл са засегнати при осъществяването на посочените деяния. Самите действия, описани така, не определят върху кой предмет на общественото отношение въздействат. Те не могат да бъдат причислявани нито към търговията, нито към други икономически отрасли. И това е така, защото смятам, че е налице сложно по структура обществено отношение, което е смесица от административноправни възможности и ограничения на субекта, като същите се изискват по закон, и такива, които са насочени към потреблението. Последните очевидно характеризират мястото на текста в Наказателния кодекс, тъй като използването на специалната „цел за разпространение“ по ал. 2 и изпълнителното деяние „разпространение“ по ал. 1 на чл. 234 от НК ги причислява към отрасъла търговия. Но това е само привидно, тъй като разпространението обхваща и безвъзмездното отчуждаване, а търговията, по смисъла на общото възприемане за търговска дейност, е вид стопански отрасъл, който се характеризира с обмен на стокано-парични обороти. Ето защо, за нуждите на изясняване на обекта на посегателство, нормите на чл. 234 от НК следва да се разглеждат поотделно в контекста на непосредствения обект и едва тогава при тяхното изясняване вероятно да се определи техният рогов обект, който пък, от своя страна, ще определи тяхното систематично място.

На първо място, систематично е посочена разпоредбата на чл. 234, ал. 1 от НК. Общественият отношение, което бива засегнато, е вследствие на деянията „разпространи“ или „държи“. Чрез същите се въздейства върху предмета на престъплението, като в настоящия случай предметът на престъплението е акцизни стоки без бандерол, когато по закон се изисква да имат такъв. Очевидно обектът на посегателство е вид данъчен режим върху определени стоки. Този данъчен режим следва да се отъждестви с начисляването на акциз на определен вид стоки. Тяхното разпространение или държане без надлежно разрешение, когато за същите се изисква заплатен акциз, удостоверява с бандерол – вид ценна книга, от една страна, представлява стока или стоки с определена себестойност, върху които държавата начислява своя налог, а от друга страна, същите се явяват и предмет на престъплението по чл. 234, ал. 1 от НК. Непоставянето на бандерол в конкретния случай удостоверява, че по отношение на същата стока не е заплатен изискваният от държавата акциз. В тази връзка, следва да се отбележи, че субектът, чрез деянията „разпространи“ или „държи“, уврежда приходната част на държавния бюджет посредством специален режим на конкретни стоки.

Разбира се, по мое мнение, систематичното място на тази разпоредба в Наказателния кодекс е неправилно, защото философията на подобни текстове е насочена към защита на финансовите интереси на държавата, но не и към конкретен стопански отрасъл. Това е така, защото законодателят е предвидил лицензионно-разрешителен режим, за да може да се разпространява официално или държи дадена стока. Към това трябва да се прибави и

строгият административен контрол, както и допълнителният налог от страна на държавата – акциз, чиито отчисления са в полза на хазната. Последното ще определи и вредоносните последици – щетата, която е нанесена на държавния бюджет.

Ако възприемем тезата на защита на определен икономически отрасъл, то също ще звучи по-скоро като лобизъм в полза на онези, които се ползват с благоразположението на властите да лицензират своя бизнес. Този подход би бил грешен, когато става дума за наказателно право и защита на интереси. Нещо повече, същите ще бъдат противоконституционни и това е така, защото, съгласно Конституцията на Република България е налице свободна стопанска инициатива и би било нереално да се защитава по наказателен ред определен стопански отрасъл, какъвто в случая е търговията. Критика в тази насока навярно ще има, но в аргумент на противното, ще отбележа, че сдобиването с лиценз за производство и преработка на продукти, описани в чл. 234, ал. 1-4 от НК, с цел разпространение, изисква огромни инвестиции за българските компании и производители съгласно предвиденото в Закона за акцизите и данъчните складове (ЗАДС) и свързаните нормативни актове. Поставянето на финансови прагове в този отрасъл го превръща в трудно достъпен, да не кажа невъзможен, за голяма част от обществото.

В свое Тълкувателно решение (ТР) №2/2013 г. по т.г. №2/2013 г. по описа на ОНЧК на ВКС определя за чл. 234, ал. 1 от НК систематично място, различно от това, което е в момента, като непосредственият обект, който се визира в това ТР, е свързан с правилното функциониране на финансовата и кредитната система. В тази

Връзка цитирам: „С деянията по чл. 234, ал. 1 от НК се увреждат обществените отношения, свързани с дейността на държавата по установяването и събирането на определен налог от акцизни стоки, изброени в чл. 1 от ЗАДС“, като в допълнение се сочи, че събраният налог се доказва чрез залепен върху тях бандерол – държавна ценна книга. Бих се съгласил с подобна квалификация и определение на обекта на престъплението само в първата част. Във втората част, що се касае до кредитната система, вероятно Върховният касационен съд визира именно ценната книга – бандерол, но никъде в текста на чл. 234, ал. 1 от НК деянията не са насочени към злоупотреби с ценни книги – бандероли, за да бъде той част от парично-кредитната система. По-скоро неговата липса върху визираните стоки ще удостовери неплащането на акциза, което ще се отнесе единствено и само към обществените отношения, свързани с правилното функциониране на финансовата система. Друг би бил въпросът, ако лицето постави неистински бандерол или използва вече употребяван такъв, като тук, в първия случай, деянието ще попадне като самостоятелно престъпление против парично-кредитната система, а във втория случай – същото ще се отнесе като престъпление против данъчната система. В тази връзка смятам, че непосредственият обект по отношение на чл. 234, ал. 1 от НК са обществените отношения, свързани с правилното функциониране на финансовата система, доколкото предвиденият акциз следва да попада в общия бюджет на държавата. Последното налага в кратко изложение да се посочи същността на акциза, респективно отношението му към държавния бюджет.

Акцизът е републикански, косвен, имуществен и декларационен данък (Ценова, 2010 г.), налаган с оглед потреблението на определени групи стоки и услуги. Критерий за последните се явява характерът им на луксозни, вредни за здравето или за околната среда продукти, чието търсене обаче е със стабилно равнище. Характерно за този данък е обстоятелството, че е едnofазен с диференциран размер спрямо стоката, предмет на облагане, за разлика от данъка върху добавената стойност (ДДС), например, който е многофазен, прилага се към широк кръг стоки и услуги в пропорционален размер от 20%. Акцизът като републикански косвен данък допринася за повишаване на приходната част на държавния бюджет, което е и сред основните цели за налагането му. Аргумент в тази насока е и неговият дял, заложен в Закона за държавния бюджет на Република България за 2019 г. в размер на 5 330 700,00 лв. или 4,82% от всички приходи. В този смисъл, избягването или неплащането на акциз уврежда финансовите интереси на държавата и в частност – бюджетните постъпления.

На друга плоскост е обектът на посегателства като обществени отношения, погледнат от ъгъла на възникването и предназначението на акциза като вид косвен данък. Последният възниква като възможност на държавата да обложи определени стоки и услуги с акциз, от което ще настъпи възходящо изменение на съответната цена на стока или услуга, и основно мотивът за това е да се ограничи потреблението на тези стоки и услуги, тъй като те имат разрушително действие върху здравето и морала на обществото. Тези стоки и услуги са се запазили и до ден-днешен и потребителят им винаги заплаща определения данък от държавата върху тях. От

историческа гледна точка, тяхното възникване е във връзка с опазването на здравето на човека и на морала сред обществото в държавата. В тази си част обектът на посегателство се превръща в комплексен, сложен; от една страна, държавата налага данък върху стоки и услуги, който данък е в полза на хазната и неговото неплащане води до увреждане на обществените отношения в сферата на публичните финанси, а от друга страна неплащането на акциз за стоки и услуги, задължително облагани с акциз, води до тяхното разпространение и употреба, които на свой ред влияят върху здравето на хората и моралните устои на обществото. Логичен е изводът, че избягването от заплащането на акциз косвено влияе чрез разпространението на акцизни стоки и услуги върху здравето и морала на обществото.

Трябва да се отчете фактът, че обществените отношения, които защитава в своята цялост Наказателния кодекс, са свързани неимоверно косвено помежду си. Оттам и разделението на видове обекти на посегателства. Но като че ли с времето по отношение на акциза като данък, фокусът се е изместил. Това е така, защото макар и да се взема предвид, че държавата облагайки с акциз определени стоки и услуги с цел да ограничи тяхното потребление във връзка запазване на здравето и морала на територията си, тя не забранява изрично употребата на тези стоки и услуги, а допуска тяхното развитие, като продължава да ги облага с акциз.

При това положение се достига до извода, че държавата приема факта, че не е налице увреждане на здравето и морала, а че с тези деяния, чрез които може неправомерно да се заобиколи плащането на акциз, водят до нарушаване на обществе-

ните отношения във връзка с правилното функциониране на финансовата система на държавата. Или с други думи, употребата на стоки и услуги от такъв тип е в полза на държавната хазна, всеки сам избира дали да ги ползва и ако ги ползва, то той ще заплаща по-скъпо за тях. Тук се появява и онзи липсващ в логиката елемент – защо, когато говорим за обществени отношения във връзка с акцизни стоки, не се касае за производство и разпространение на такива, които увреждат здравето на личността, а увреждат обществените отношения във връзка с правилното функциониране на финансовата система. Впрочем, това е и логиката в световен мащаб, много от промените в българското законодателство в тази част са именно с цел да се уеднакви законодателството на Европейско ниво (Регламент (ЕС) №953/2013 г.).

На следващо място, следва да се определи непосредственият обект (Стойков, 2013 г.) по чл. 234, ал. 2 от НК, който дава първоначален вид, че е различен от този по чл. 234, ал. 1 от НК и същевременно систематичното му място е в контекста на чл. 234 от НК. Тук въздействието попада върху следния предмет – алкохол, алкохолни напитки или тютюневи изделия, като отново е посочен административен рег, при наличието на който деянията не биха били престъпни. В случай, обаче, че деянията се осъществяват при нарушение на визирания административен рег и същите са с цел разпространение, то деецът ще въздейства точно върху режима на ползване на тези стоки и това ще ги определи като предмета на престъплението.

Разбира се, за да не се повтарям отново, този текст е насочен към защита на отрасъла търговия и отделен производствен отрасъл. Прави се опит да се защи-

ти определен кръг лица, които са част от този стопански отрасъл. От друга страна, съгласно ЗАДС, само лицата, които произвеждат за лична употреба алкохол, алкохолни напитки и тютюневи изделия до определено количество, би следвало да се изключат от кръга лица, които попадат под обхвата, но дори и тогава, когато те произвеждат или гържат с цел разпространение, те попадат под ударите на чл. 234, ал. 2 от НК. Наистина, тези хипотези биха били възможни единствено и само когато липсва надлежно разрешително за производство и гържане с цел разпространение, но отново остава въпросът кой е обектът на закрила при този текст. За разлика от този по ал. 1 на чл. 234 от НК, тук с категоричност може да се определи, че се касае за защита на отделен стопански отрасъл, а именно – производството на алкохол, алкохолни напитки и тютюневи изделия, като към този стопански отрасъл се причисли и търговията с тези продукти. В рамките на това би следвало да се зададе въпросът защитава ли обществения интерес разпоредбата на чл. 234, ал. 2 от НК или защитава интереса на определен кръг лица, които са регистрирани с цел производство и разпространение на алкохол, алкохолни напитки и тютюневи изделия, които по закон, за да бъдат разпространявани, се изисква заплащането на акциз и удостоверение на това заплащане чрез поставянето на ценната книга бандерол върху опаковката. Очевидно, така, както е записан този текст, неговото систематично място е именно тук, при отделните стопански отрасли, но с оглед увреждането на обществените отношения, тъй като те не се ограничават само в производството, гържането с цел разпространение, същите обхващат и административния режим

на тези деяния, а именно – без надлежно разрешително, макар и неспоменаването на удостоверителни знаци, то вредата, която ще настъпи, вследствие на обществено опасните деяния, ще засегне отново финансовата система на гържавата. Не става ясно от мотивите на вносителите на законопроекта за изменение на НК кой точно е обектът на защита при този текст. Според мен, същият, с оглед съставомерните вредни последици е именно финансовата система на гържавата, затова аз бих определил непосредственият обект на този текст като защита на обществените отношения, свързани с правилното функциониране на финансовата система на гържавата и, отново подчертавам, както и по ал. 1 на чл. 234 от НК, че неговото систематично място не би следвало да е тук с оглед обекта на защита и вероятните общественено опасни последици, които ще настъпят вследствие на реализирането на изпълнителните деяния.

Що се касае до непосредствения обект на чл. 234, ал. 4 от НК, то за същия би следвало да се приеме, че неговото накарняване води до нарушаване на установения ред на отделен стопански ред за производство на алкохол, алкохолни напитки и тютюневи изделия. Факт е, обаче, че по подобие на ал. 2, текстът на чл. 234, ал. 4 от НК предхожда дейността по производство с цел разпространение на акцизни продукти. Съгласно специалния закон ЗАДС, лицата, които могат да изготвят и гържат предмети, материали, оръдия, както и технически съоръжения, предназначени за изграждането на съоръжения за производство на алкохол, алкохолни напитки и тютюневи изделия по ал. 2, са изрично посочени. Те следва да уведомят администрацията за техните намерения по установения ред, и в случай че

това задължение бъде нарушено, то това е обективна предпоставка за съставомерността на престъплението. И не на последно място, текстът на ал. 4 препраща към този на чл. 234, ал. 2 от НК, очевидно, двата текста са свързани, следователно при тяхната реализация се уврежда един и същи обект. От една страна – отделен стопански отрасъл, а от друга страна – финансовата система на държавата с оглед режима на реализацията.

След този анализ на обекта на посегателства с оглед неговото изясняване, се достига до извода, че обектът на посегателства при чл. 234, ал. 1-4 от НК следва да се определи предвид това, че при реализирането на предвидените деяния в съставите на престъпления се увреждат обществените отношения в сферата на публичните финанси. Това налага заключението, че текстовете на съставите на престъпленията са грешно позиционирани; същите следва да се коригират според тяхното систематично място и да бъдат определени към **Глава VII „Престъпленията против финансовата, данъчната и осигурителната системи“**.

Правилното определяне на систематичното място на състав на престъпление е необходимо с оглед правната квалификация и обстоятелствата по отношение на кого е причинена вреда, както и към кого е насочено осъществяването на деянията, предвидени в правната норма. Всички тези обстоятелства обуславят възможността за точно дефиниране на обекта на посегателство. Нещо повече, както вече беше изтъкнато, престъпленията от такъв тип увреждат не само финансовата и данъчната система, те оказват неблагоприятно влияние и върху цялостната финансова система на ЕС, към която България е член

и страна по споразумения относно митническият и данъчния съюз. Така трябва да се отбележи, че последните редакции на текстовете на чл. 234, ал. 1-4 от НК следваше да бъдат, преди всичко, преместени на друго място в системата на Особената част на Наказателния кодекс, а именно към група престъпления, които се отнасят към Глава седма и по-специално – при престъпленията против финансовата и данъчната система.

III. Заключение

Правилното определяне на обекта на престъпление позволява конкретното обществено отношение, обект на защита от наказателноправната норма, да получи своята адекватна защита от възможните престъпни посегателства, посочени в престъпния състав. Подходът при изменението на Наказателния кодекс следва да бъде върху утвърден модел, всяко едно изменение трябва да отговаря на действителното положение при използването на охранителната функция на Кодекса. Ето защо всяко неясно изменение на НК води след себе си и негативни последици както за правоприлагащите органи, като затруднява съществено правораздаването, така и до неправилното интерпретиране на понятието защита на обществени отношения от престъпни посегателства.

С оглед всичко казано дотук, считам, че престъпленията, въздигнати като такива в чл. 234 от НК, трябва да бъдат отнесени към друго систематично място предвид обекта на засягане. Същите следва да се обособят към друг раздел от Наказателния кодекс и да бъдат преместени към друга глава с оглед обекта на защита. Това предложение си позволя-

вам да направя, като влагам смисъла на предложението *de lege ferenda*, като правя опит да изясня, че същото е належащо с оглед задачите на Наказателния кодекс и защитата на обществените отношения като обект на посегателство. В случая най-правилното решение е да се отдели в Глава VII в отделен раздел като „Престъпления с акцизни стоки“.

Цитирани източници:

Велчев, Б., 2017. Обект на престъплението и обществената опасност, сп. *DE Jure*, брой 1/2017 ВТУ, с. 7.

(Velchev, B., 2017. Obekt na prestaplenieto i obshchestvenata opasnost, sp. *DE Jure*, broj 1/2017 VTU, s. 7)

Доларчиев, Н., 1994. Наказателно право. София: БАН

(Dolapchiev, N., 1994. Nakazatelno pravo. Sofia: BAN)

Ненов, И., 1992. Наказателно право на Република България. Обща част, Книга първа, под редакцията на Стойнов, Ал., София: Софи – Р.

(Nenov, I., Nakazatelno pravo na Republika Bulgaria, Obshta chast, kniga parva, pod redaktsiyata na Stoynov, Al., Sofia: Sofi – R.)

Стойков, С., 2013. Наказателноправна защита на средства от еврофондовете. София: Сиела.

(Stoykov, S., 2013. Nakazatelnopravna zashtita na sredstva ot evrofondovete. Sofia: Siela)

Ценова, Л., 2010. Актуални правни аспекти на акцизите. София: Сиела.

(Tsenova, L., 2010. Aktualni pravni aspekti na aktsizite. Sofia: Siela)