
СТАТИИ

ФИСКАЛЕН КОНТРОЛ ВЪРХУ ДВИЖЕНИЕТО НА СТОКИ С ВИСОК ФИСКАЛЕН РИСК

*Любомир Владикин**

1. Общи положения

С „Държавен вестник“, бр. 109 от 2013 г., в сила от 1.01.2014 г., в ДОПК е създадена нова глава петнадесета – „Фискален контрол върху движението на стоки с висок фискален риск“. В ДОПК липсва изричен списък на стоките с висок фискален риск. Последният се утвърждава със заповед на министъра на финансите по предложение на изпълнителния директор на Националната агенция по приходите. Заповедта на министъра на финансите, съдържаща стоките с висок фискален риск, се публикува на интернет страниците на Министерството на финансите и Националната агенция по приходите.

Със заповед № ЗМФ-4 от 2.01.2014 г. министърът на финансите е утвърдил списъка на стоките с висок фискален риск с кодове по комбинираната номенклатура за 2013 година. Стоките с висок фискален риск са посочени в Приложение № 1, неразделна част от горепосочената заповед, в 18 позиции. Списъкът на стоките е следният:

- меса от животни от рода на едрия рогат добитък, пресни или охладени;
- меса от животни от рода на едрия рогат добитък, замразени;
- меса от рода на свинете, пресни, охладени и замразени;
- карантинни, годни за консумация, от животни от едрия рогат добитък, свинете, овцете, козите, конете, магаретата, мулетата или катърите, пресни, охладени или замразени;
- меса и карантинни от птици – пресни, замразени или охладени;
- мляко и сметана, концентрирани или с прибавка на захар или други подсладители;
- захар от захарна тръстика или цвекло и химически чиста захароза, в твърдо състояние;
- картофи, пресни или охладени;
- домати, пресни или охладени;

* Адвокат от София.

- лук, шалот, чесън, праз или други лукови зеленчуци, пресни или охладени;
- цитрусови плодове, пресни или охладени;
- грозде, прясно или сушено;
- ябълки, круши и дюли, пресни;
- краставици и корнишони, пресни или охладени;
- бобови зеленчуци, със или без шушулките, пресни или охладени;
- пиперки от вида *Capsicum* или от вида *Pimenta*;
- брашно пшеничено или брашно от смес от пшеница и ръж;
- слънчогледово или масло от шафранка (*safflower*) и техните фракции – сурови масла.

Фискалният контрол върху стоки с висок фискален риск представлява съвкупност от действия на органи по приходите с цел предотвратяване укриването на данъци и на данъчни измами, които се извършват във връзка с движението на стоки с висок фискален риск на територията на Република България. На фискален контрол подлежи движението на всички стоки с висок фискален риск, посочени в заповедта на министъра на финансите, независимо от мястото на получаване/разтоварване на стоката – територията на страната, територията на друга държава – членка на Европейския съюз, или територията на трета страна¹. Единствено стоките с висок фискален риск, които са под митнически режим, не подлежат на контрол по реда на ДОПК. Това е така, защото стоките под митнически режим се контролират от митническата администрация, а не от органите по приходите. Органите по приходите имат право да проверяват и спират всички транспортни средства с оглед установяване на обстоятелството дали превозваната стока е с висок фискален риск.

Контролът върху движението на стоките с висок фискален риск се осъществява от органи по приходите, оправомощени със заповед на изпълнителния директор на Националната агенция по приходите, без да е необходимо изрично писмено възлагане. Контролът включва следните действия:

- спиране на транспортно средство с товарносимост над 3 тона², превозващо стока на територията на Република България, проверка дали превозваната стока е стока с висок фискален риск, проверка на документите, придружаващи стоката, относно вида и количеството ѝ, идентификация на доставчика/продавача и/или получателя/купувача на стоката, както и мястото на получаване/разтоварване на стоката;
- поставяне на технически средства за контрол на транспортното средство и печат/щемпел с надпис „висок фискален риск“ върху превозния документ;
- проверка на документ за самоличност на водача;

¹ Член 127а, ал. 2 ДОПК.

² Контролът може да се осъществява и върху транспортни средства с товарносимост под 3 тона, при условие че получателят на стоката цели заобикаляне на проверката.

– деклариране от водача пред органа по приходите на данни за вида и количеството на стоката, за изпращача и получателя, за мястото и датата на получаване на стоката, както и очаквания час на пристигане, в случай че липсват документи или документите не съдържат тези данни;

– уведомяване от водача на транспортното средство на получателя/купувача и/или изпращача/продавача на стоката, за извършения фискален контрол върху движението на стоката и за поставените технически средства за контрол и за задължението на получателя/купувача да присъства на мястото на получаване/разтоварване на стоката;

– задължение на водача на транспортното средство да запази целостта и да не поврежда техническите средства за контрол, поставени от органа по приходите;

– задължение на водача на транспортното средство да достави превозваната стока на мястото на получаването/разтоварването ѝ, въведено в техническите средства за контрол;

– задължение на водача на транспортното средство да достави превозваната стока на мястото, през което транспортното средство следва да напусне територията на страната, в случаите на транзитно преминаване през територията на Република България;

– задължение на водача на транспортното средство да присъства при премахването на техническите средства за контрол от транспортното средство от органа по приходите.

Съобразно разпоредбата на чл. 13, ал. 2, т. 3 ДОПК при фискален контрол водачът на транспортното средство е длъжен да декларира пред органа по приходите данни за вида и количеството на стоката, за изпращача и получателя, за мястото и датата на получаване на стоката, както и да заяви очаквания час на пристигане, в случай че липсват документи или документите не съдържат тези данни. Декларацията на водача, информацията за движението на стоките с висок фискален риск и действията по фискален контрол на органите по приходите се вписват в електронен регистър „Фискален контрол“.

За всяко действие при извършването на фискалния контрол върху движението на стоки се съставя протокол. Действията на органа по приходите, обективирани в протокол, подлежат на обжалване по реда за обжалване на действията по обезпечаване на доказателства³. Жалбата не спира изпълнението, т.е. няма суспензивен ефект. Жалбата се подава в 14-дневен срок от извършване на действието пред териториалния директор по местонахождение на обекта, който се произнася с мотивирано решение в еднодневен срок. При непроизнасяне в срок или отхвърляне на жалбата съответното действие може да се обжалва пред административния съд по местонахож-

³ Член 127ж във връзка с чл. 41 ДОПК.

дението на териториалната дирекция по отношение на неговата законосъобразност. Съдът се произнася с окончателно определение.

2. Предварителни обезпечителни мерки върху имуществото на получателя на стоката за обезпечаване на вземанията за данъци

Органите по приходите, извършващи фискален контрол върху движението на стоки с висок фискален риск, съобразно разпоредбата на чл. 127а, ал. 5 ДОПК не могат да установяват задължения за данъци. Това означава, че тези органи не могат да издават ревизионни актове, а само индивидуални административни актове по контрол върху движението на стоките с висок фискален риск⁴.

Предварителните обезпечителни мерки се налагат от публичния изпълнител върху имуществото на получателя по искане на органа по приходите, упражняващ фискален контрол.

Обезпечителната мярка е в размер на не по-малко от 30 на сто от пазарната стойност на стоките⁵.

Видовете обезпечителни мерки, които може да наложи публичният изпълнител за предполагаеми вземания за данъци, са посочени в чл. 198, ал. 1 ДОПК. Предварителните обезпечителни мерки се налагат с постановление на публичния изпълнител и се обжалват по реда на чл. 197 ДОПК. Предварителните обезпечителни мерки се налагат в случаите, посочени в чл. 121а, ал. 1 и 2 ДОПК. Те са следните:

1. нарушаване целостта на техническите средства за контрол;
2. неспазване на забраната получателят/купувачът да не се разпорежда със стоката до получаването/разтоварването ѝ;
3. несъответствие между посоченото в документите и установеното при проверката вид и/или количество на стоката;
4. неявяване на водача на транспортното средство или на получателя/купувача на стоката на мястото на получаването/разтоварването ѝ;
5. когато органът по приходите установи, че при последващо разпореждане със стоката събирането на дължимите данъци ще бъде невъзможно или значително ще се затрудни.

⁴ Член 127ж, ал. 1 във връзка с чл. 127а, ал. 5 ДОПК.

⁵ Определянето на пазарната цена на стоките се извършва съобразно Наредба № Н-9 от 14.08.2006 г. за реда и начините за прилагане на методите за определяне на пазарните цени. В ДОПК липсва правна норма, която да определя кой ще възложи изготвяне на пазарната цена – органът по приходите, извършващ фискален контрол, или публичният изпълнител. От друга страна, нормата на чл. 121а ДОПК по отношение на предварителни обезпечителни мерки за задължение за ДДС ще се прилага само в хипотезата на чл. 27, ал. 3 ЗДДС. Когато получателят по доставката не е свързано лице, или е свързано лице и има право на данъчен кредит, обезпечителната мярка за задължение за ДДС следва да се определи върху данъчна основа, определена по реда на чл. 26 ЗДДС.

Когато са налице хипотезите на чл. 121а, ал. 1 и 2 ДОПК, органът по приходите предприема и действия по обезпечаване на доказателства със срок до 72 часа без разрешение на съда, като стоката и документите за стоката се изземват. В този случай забраната за разпореждане по чл. 13, ал. 3, т. 4 ДОПК⁶ продължава своето действие, а стоката се освобождава след представяне на обезпечение в пари или безусловна и неотменяема банкова гаранция със срок на действие, не по-малък от 6 месеца, в размер 30 на сто от пазарната стойност на стоката и след заплащане на разносните по изземването и съхранението ѝ.

Действието на наложените предварителни обезпечителни мерки е 6 месеца, като в рамките на този срок действието може да бъде продължено с обезпечителни мерки от същия вид върху същото имущество. След изтичане на 6-месечния срок действието на предварителните обезпечителни мерки се прекратява. В случай че мярката е издадена със срок, по-малък от 4 месеца, продължаването на обезпечителните мерки от същия вид върху същото имущество се извършва по реда на чл. 121 или чл. 195 ДОПК. Считам, че в този случай намира приложение разпоредбата на чл. 121, ал. 4 ДОПК, а именно – ако не е издаден ревизионен акт или не е направено искане за продължаване на мярката пред административния съд, същата се прекратява. Следва да се отбележи, че ако получателят на стоките с висок фискален риск не представи обезпечение в срок от 72 часа от изземването им, а за бързо развалящи се стоки – в срок до 24 часа, последните се считат за изоставени в полза на държавата. Индивидуалният административен акт, който се издава в този случай, е протокол за вида и количеството на изоставената в полза на държавата стока и в регистър „Фискален контрол“.

Не всеки протокол за извършена проверка представлява индивидуален административен акт. Не са индивидуални административни актове протоколите по чл. 50 ДОПК, за които извършените по тях действия не подлежат на самостоятелно обжалване⁷. Протоколите за извършени проверки се ползват с доказателствена сила за установените с тях факти и обстоятелства.

По силата на чл. 127 ж, ал. 1 ДОПК всяко едно действие на органа по приходите при извършване на фискален контрол върху движението на стоки с висок фискален риск подлежи на обжалване. Редът за обжалване е този по чл. 41 ДОПК, като жалбата не спира изпълнението. Във връзка с гореизложеното считам, че неправилно в свое определение № 1529/16.06.2014 г. по ч. адм. д. № 1602/2014 г. Административ-

⁶ Получателят/купувачът на стоката е длъжен да не се разпорежда със стоката до получаването/разговорването ѝ, освен в случай на представяне пред органа по приходите на обезпечение в пари или безусловна и неотменяема банкова гаранция със срок на действие, не по-малък от 6 месеца, в размер 30 на сто от пазарната стойност на стоката.

⁷ Аргумент от чл. 50, ал. 2, т. 11 ДОПК.

ният съд – Пловдив, е приел, че протоколите за извършена проверка на стоки с висок фискален риск не подлежат на самостоятелно обжалване. В случай че с издадените протоколи за извършена проверка се засягат права, свободи или законни интереси на отделни граждани или организации и на основание чл. 127ж, ал. 1 ДОПК, считам, че същите подлежат на самостоятелно съдебно обжалване.

3. Фискален контрол при вътреобщностно придобиване на стоки с висок фискален риск

При вътреобщностното придобиване на стоки фискалният контрол ще се осъществява при влизане на транспортното средство на територията на страната на фискалния контролен пункт. Контролът ще се осъществява от органите по приходите, които имат право да поставят технически средства⁸ за контрол на транспортното средство и печат/щемпел с надпис „висок фискален риск – вътреобщностно придобиване“ върху превозния документ. За това действие се съставя протокол по чл. 127а, ал. 6 ДОПК.

Фискалните контролни пунктове се организират в непосредствена близост до граничните контролно-пропускателни пунктове. Техническите средства за контрол се отстраняват от орган по приходите на мястото на разтоварване на стоката. Фискалните контролни пунктове са обособени места, участващи от пътната мрежа или територии на железопътни гари, летища за обществено ползване и пристанища за обществен транспорт, включително прилежащи към тях части, в които органите по приходите могат да извършват фискален контрол върху движението на стоки⁹. Конкретното местоположение на фискалните контролни пунктове се определя със заповед на изпълнителния директор на Националната агенция за приходите след съгласуване с Агенция „Пътна инфраструктура“.

Техническите средства за контрол се отстраняват не по-късно от 4 часа от завяния от водача час съгласно декларираното от него по реда на чл. 13, ал. 2, т. 3 ДОПК. Водачът на транспортното средство е длъжен да изпълни всички изисквания по чл. 13, ал. 2 ДОПК, а получателят/купувачът – тези по алинея 3 на същия член. Техническите средства за контрол се поставят на транспортното средство, като за това обстоятелство се съставя протокол, екземпляр от който се предоставя на водача на транспортното средство и на лицето, придружаващо стоката. Съобразно разпоредба-

⁸ В § 1, т. 26 ДОПК е дадена легална дефиниция на понятието „технически средства за контрол на стоки с висок фискален риск“. Това са обикновена пломба, специална пломба с GPS устройство, стикер и други средства за контрол, които се осигуряват от органите по приходите.

⁹ Член 6, ал. 2 от Наредба № Н-2 от 30 януари 2014 г. за условията и реда за осъществяване на фискален контрол върху движението на стоки с висок фискален риск на територията на Република България и изискванията към фискалните контролни пунктове.

та на чл. 18, ал. 3 от Наредба № Н-2 от 30 януари 2014 г. органът по приходите, поставил техническите средства за контрол, въвежда в регистър „Фискален контрол“ данни за:

- изпращача на стоката;
- получателя на стоката;
- вида и количеството на стоката;
- мястото на получаване/разтоварване на стоката;
- датата и очаквания час на получаване/разтоварване на стоката;
- контролния номер на поставените технически средства за контрол;
- датата и часа на поставяне на техническите средства за контрол;
- номера и датата на протокола;
- други данни от протокола.

За отстраняване на техническите средства за контрол органът по приходите съставя протокол, в който отразява съответствието между вида и количеството на стоката по придружителни документи, установени при поставяне на техническите средства за контрол или декларирани от водача на транспортното средство, и действителния вид и количество на стоката на мястото на нейното получаване/разтоварване. Когато се установи несъответствие във вида и количеството на стоката, това обстоятелство се отразява в протокола. В този случай наличната стока се освобождава само когато получателят ѝ представи обезпечение в размер на данъчните задължения, които биха могли да възникнат в резултат на несъответствието, но не по-малко от 30 на сто от пазарната стойност на несъответстващата стока по вид и количество¹⁰.

При вътреобщностно придобиване на стоки с висок фискален риск приложение намира и разпоредбата на чл. 121а ДОПК (относно налагане на предварителни обезпечителни мерки), както и разпоредбата на чл. 127б ДОПК.

Когато е подадено уведомление по чл. 13, ал. 3, т. 1 ДОПК за промяна на датата, часа и мястото на получаване/разтоварване на стоката, отстраняването на техническите средства за контрол се извършва не по-късно от 24 часа от подаване на уведомлението. В случай че получателят/купувачът се разпорежи със стоката преди отстраняване на техническите средства за контрол, разпореждането е недействително спрямо държавата¹¹. Нарушенията на изискванията на чл. 127в ДОПК ще доведат до отказ от правото на приспадане на данъчен кредит в лицето на придобиващия по вътреобщностно придобиване. Освен това разпореждането със стока в хипотезата на чл. 121, ал. 7 във връзка с чл. 13, ал. 3, т. 4 ДОПК също води до отказ на правото на приспадане на данъчен кредит за крайния купувач.

¹⁰ Член 18, ал. 7 от Наредба № Н-2 от 30 януари 2014 г. за условията и реда за осъществяване на фискален контрол върху движението на стоки с висок фискален риск на територията на Република България и изискванията към фискалните контролни пунктове.

¹¹ Член 121а, ал. 7 във връзка с чл. 13, ал. 3, т. 4 ДОПК.

4. Фискален контрол при вътреобщностна доставка на стоки с висок фискален риск

В случаите на вътреобщностна доставка на стоки с висок фискален риск преди излизане на транспортното средство от територията на страната на фискалния контролен пункт органът по приходите може да извършва проверка и оглед на превозваната стока, както и на документите, придружаващи стоката. Проверката включва и проверка в системата за валидността на ДДС номера на доставчика/продавача, посочен във фактурата. При вътреобщностна доставка на стоки с висок фискален риск не намират приложение разпоредбите на чл. 121а ДОПК (относно налагане на предварителни обезпечителни мерки) и чл. 13, ал. 3 от същия кодекс. Прилагат се само разпоредбите на чл. 13, ал. 2, чл. 127а и 127б ДОПК.