

Диференцирано данъчно облагане  
за намаляване на рисковете от  
продукти с неблагоприятни  
външни ефекти



Диференцирано данъчно  
облагане за намаляване на  
рисковете от продукти с  
неблагоприятни  
външни ефекти

Изготвен от

Ърнст и Янг България ЕООД

Филип Морис България ЕООД възложи на Ърнст и Янг изготвянето на експертно становище в областта на данъчното облагане на тютюневите изделия с оглед намаляване на вредите от тютюна. Цялостното съдържание, изборът на теми и продукти с неблагоприятни външни ефекти за целите на анализа и заключенията в доклада са разработени и са резултат единствено от експертната работа на Ърнст и Янг. Възгледите и мненията, изразени в този документ, са на Ърнст и Янг и не отразяват непременно възгледите на Филип Морис България ЕООД.

# Съдържание

<i>Съкращения</i> .....	7
<i>Въведение</i> .....	10
<i>Резюме</i> .....	16
<i>Раздел 1:</i> .....	21
<i>Диференцирано данъчно облагане на енергийни продукти</i> .....	21
I. Първи етап – създаване на европейска правна рамка за минералните масла .....	21
1. Общо енергийно законодателство в областта на акцизите .....	21
2. Принципи на данъчна диференциация, заложиени в първоначалното законодателство относно минералните масла .....	22
II. Втори етап – Енергийна директива (ЕД) .....	23
1. Общ преглед на Енергийната директива .....	23
2. Данъчни политики, осъществявани чрез ЕД .....	24
III. Трети етап – предложение за изменение на Енергийната директива от 2021 г. ....	27
1. Недостатъци на ЕД и нови моменти в данъчното облагане на енергийните продукти .....	27
2. Обзорен преглед на предложението за ЕД от 2021 г. ....	30
3. Данъчна диференциация съгласно предложението от 2021 г. ....	31
IV. Данъчна диференциация на превозните средства и електроенергията като моторно гориво .....	36
<i>Раздел 2:</i> .....	47
<i>Диференцирано данъчно облагане на хранителни продукти и безалкохолни напитки</i> ...	47
I. Политики за намаляване на вредните здравни последици и в полза на здравословни хранителни режими .....	47
1. Глобални цели, свързани с общественото здраве .....	47
2. Употреба на захар, мазнини и сол – последствия за здравето .....	48
II. Фискални политики относно вредни продукти и съставки .....	49
1. Мотиви за политиките .....	50
2. Съображения относно политиките за диференцирано данъчно облагане .....	50
3. Данъчен модел .....	52

III. Диференцирано данъчно облагане на хранителни продукти и безалкохолни напитки (примери) .....	54
1. Захар .....	54
2. Наситени мазнини .....	57
3. Сол .....	59
<i>Раздел 3:</i> .....	62
<i>Диференцирано данъчно облагане на алкохолни напитки</i> .....	62
I. Основни принципи на данъчно облагане .....	62
1. Алкохолни напитки – икономически, здравни и социални аспекти .....	62
2. Алкохол – продуктови характеристики .....	63
3. Диференциация – основни данъчни категории алкохолни напитки в ЕС .....	63
4. Въздействие на ценовите политики върху потреблението на алкохол .....	64
5. Видове данъци върху алкохола .....	65
6. Подходи за акцизно облагане на алкохола .....	66
II. Европейски правила за акцизите върху алкохола .....	68
1. Класификация на алкохолните напитки .....	68
2. Намалени ставки за нискоалкохолни напитки в ЕС – ефекти върху здравето и иновациите .....	69
3. Области, в които политиката за намалени ставки може да бъде актуализирана ...	71
4. Увеличен праг за нискоалкохолна бира .....	72
III. Проект в Обединеното кралство за въвеждане на нова система за акцизите върху алкохола, базирана на алкохолно съдържание .....	73
<i>Раздел 4:</i> .....	76
<i>Диференцирано данъчно облагане на обработени тютюневи и никотинови изделия</i> .....	76
I. Тютюневи изделия – здравни и данъчни ефекти .....	76
1. Тютюнопушене – социални аспекти .....	76
2. Тютюнопушене – здравни аспекти .....	77
3. Връзка между здравните и икономическите цели на акцизното облагане в ЕС .....	80
4. Категории тютюневи и никотинови изделия .....	81
II. Данъчно облагане на тютюневите изделия .....	88
1. Видове данъци върху тютюна .....	88
2. Облагане с акциз на горимите продукти в ЕС и България .....	89
3. Облагане с акциз на НГА в ЕС и в България .....	91
4. Нов български акцизен календар за увеличени ставки на тютюневите изделия .....	92

III. Възможни бъдещи законодателни мерки относно облагането на НГА.....	94
1. Диференциране на НГА в отделна данъчна категория въз основа на липсата на процес на „горене“ .....	95
2. Въвеждане на общи принципи за облагане на НГА .....	96
3. Въвеждане на календар за постепенно увеличаване на ставките.....	96
4. Постигане до оптимални данъчни нива.....	97
5. Съответствие между класификациите на НГА за акцизни и митнически цели.....	98
<i>Заключение</i> .....	101
<i>Библиография</i> .....	104

# Съкращения

Директива за акцизните ставки  
на алкохола

Директива 92/84/ЕИО на Съвета от 19  
октомври 1992 година относно  
сближаването на  
акцизните ставки на алкохола и  
алкохолните напитки

Директива за данъчната структура  
на алкохола

Директива 92/83/ЕИО на Съвета от 19  
октомври 1992 година за  
хармонизиране на структурата на  
акцизите върху алкохола и алкохолните  
напитки

КН

Комбинирана номенклатура

ДЕ/ Енергийна директива

Директива 2003/96/ЕО на Съвета от  
27 октомври 2003 година относно  
преструктурирането на правната  
рамката на Общността за данъчно  
облагане на енергийните продукти и  
електроенергията

ЗАДС

Закон за акцизите и данъчните складове

ЕЗС

Европейска зелена сделка

ЕС

Европейски съюз

EMCS

Система за движение и контрол на  
акцизни стоки

FDA

Агенция по храни и лекарства

РККТ

Рамкова конвенция за контрол на  
тютюна

GAP

Глобален план за действие за незаразни  
болести

НТИ

Нагреваеми тютюневи изделия

НГА

Негорими алтернативи

**НЗБ**  
**Директива за акцизите върху**  
**тютюна**

**НСЗ**

**ДДС**

**СЗО**

Незаразни болести

Директива 2011/64/ЕС на Съвета от 21 юни 2011 година относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн

Напитки съдържащи захар

Данък добавена стойност

Световна здравна организация





# *Въведение*

# Въведение

Принципната цел на данъчните политики е генерирането на приходи. В исторически план един от начините за нейното постигане е налагането на данъци върху „люксови“ стоки/дейности или върху такива, които се считат вредни за отделните индивиди и обществото като цяло. Примери за това са различни такси и налози върху хазарта, кафето, чая, алкохола и тютюна. През последните десетилетия политиките за данъчно облагане се допълват с нови цели. Същите най-често са свързани с политики за подобряване на общественото здраве и екологичната устойчивост. Сред факторите за тази тенденция е развитието на поведенческата икономика и нейното отражение върху данъчните политики.

## I. Поведенческа икономика и данъчно облагане

Поведенческата (бихейвиористична) икономика е научна дисциплина, комбинираща психология и икономика, която изследва поведението на пазарите в ситуации, при които пазарните участници проявяват определени социални и емоционални ограничения и особености. Последните включват специфични нагласи, определящи поведенческите реакции на потребителите. В контекста на данъчното облагане поведенческата икономика поставя фокус върху политики, с които се цели постигането на определена промяна в човешкото поведение, т.е. налице е форма на „коригиращо“ данъчно облагане.<sup>1</sup>

Този подход се обуславя от факта, че често икономическите избори на домакинствата и предприятията водят до пазарни изкривявания под формата на недостатъчно производство или свръхпроизводство на дадена стока/ продукт (от гледна точка на максималното благосъстояние за цялото общество). Дефиницията на пазарен провал обикновено е свързана с неоптимално разпределение на ресурсите. Един от начините да се коригират пазарните изкривявания е насърчаването на поведенчески промени чрез три основни „лоста“ за корекция: регулаторни, ценови и информационни. По-конкретно, пазарните провали се „коригират“ посредством данъци, целящи промяна на потребителското поведение в желана посока (например чрез насърчаване или възпрепятстване на определена поведенческа реакция), т.е. „коригиращи“ данъци<sup>2</sup>, които играят роля при формирането на цените на продуктите. С други думи, ефективността на данъка се определя от степента, в която индивидите реагират на него, съответно променят или не своите предпочитания и нагласи.

По този начин данъчното облагане се използва като решение при пазарни изкривявания, дължащи се на външни или вътрешни ефекти (последници). Външните ефекти представляват последници, свързани с дейност, изпълнявана от даден индивид или група, която има отражение върху друг индивид/ група без последните да бъдат компенсирани за отрицателните последници. Вътрешните ефекти, от своя страна, представляват дългосрочни разходи за даден индивид или група, които въпросните индивиди/ група не вземат предвид при потреблението на стоки или услуги. Пример за това са здравните ефекти при хора, които

---

<sup>1</sup> „Implications of behavioural economics for tax policy“, J. Acheson and Donal Lynch, Irish Government Economic and Evaluation Service, July 2017, стр. 1–2.

<sup>2</sup> Пак там, стр. 5.

продължават да употребяват храни с високо съдържание на захар. Въпросните последици по принцип не са калкулирани в цените на стоките или разходите за съответните производствени дейности и затова се налага допълнителен данък (например върху вредните емисии, които са резултат от употребата на определени енергийни продукти). В поведенческият подход се отчита комплексният характер на вредните външни последици и по-конкретно фактът, че решенията, които хората взимат, произтичат от определени вътрешни нагласи, с други думи, вътрешните нагласи водят до външни ефекти, които се отразяват на самите индивиди (потребители).<sup>3</sup>

Така например пушачите са склонни да поставят приоритет на моментното удоволствие от пушенето (краткосрочна полза) пред бъдещото си здравословно състояние (дългосрочна полза). На практика е налице позитивно времево предпочитание, а именно по-висока оценка на предполагаемите ползи в настоящето в сравнение с очакваните бъдещи резултати. В някои изследвания, свързани с потреблението на тютюн, дори се говори за ефекта на „хиперболизираното омаловажаване“, при което разходите и ползите за потребителите в близък времеви период имат значително по-голяма тежест от тези в далечното бъдеще, т.е. настоящата „полза“ е възприемана като толкова голяма, че тя води до подценяване на всички кумулативни вредни последици в бъдеще.<sup>4</sup>

Причините за тези отклонения са двупосочни. На първо място, противно на приетата в общите икономически теории логика, индивидите не са напълно рационални с оглед постигането на оптимален избор. На второ място, индивидите и компаниите нерядко имат нестандартни (особени) предпочитания, които не съответстват на хипотезите в стандартните икономически модели.<sup>5</sup>

Коригиращите данъци се базират на определени допускания, като например:<sup>6</sup>

- Наличието на чувствително към цената търсене предполага корелация на данъка с търсеното въздействие за намаляване на потреблението (в този смисъл налагането на данъци върху продукти, чието търсене не е чувствително към цената, най-вероятно няма да постигне значителен ефект за намаляване на потреблението и обратно);
- Наличието на чувствително към цената предлагане предполага корелация на данъка с търсеното въздействие за намаляване на производството на даден продукт (допълнителни данъци върху продукти, чието предлагане не е чувствително към цената, най-вероятно ще има слаб ефект за намаляване на производството и обратно);
- Проста структура на данъка, която е насочена директно към вредните външни и вътрешни последици;
- Определянето на размера на данъка отчита вредното въздействие, включително върху трети страни;

---

<sup>3</sup> Пак там, стр. 20.

<sup>4</sup> "A Behavioural Economics Perspective on Tobacco Taxation", Rajeev Cherukupalli, American Journal of Public Health, April 2010, Vol. 100, No. 4, стр. 610–612.

<sup>5</sup> "Behavioural Economics and Tax Policy", William J. Congdon, Jeffrey R. Kling, and Sendhil Mullainathan, стр. 4.

<sup>6</sup> "Implications of behavioural economics for tax policy", p. 5.

- Широкообхватен подход (например системен подход, при който данъчното облагане е обвързано със стимули за инвестиции, научни изследвания и развойна дейност в полза насърчаването на по-малко вредни или опасни алтернативни продукти).

Някои от характеристиките на коригиращите данъци включват:<sup>7</sup>

- **Очевидност** – колкото по-очевидна (видима) е данъчната мярка, толкова по-ефективна ще е тя за промяна на поведението;
- **Рационалност** – по-опростен структурно данък е по принцип по-ефективен от сложен такъв;
- **Склонност към избягване на загуби** – данък, който се възприема като загуба, е по-ефективен за оформяне на потребителското поведение от налог, който се възприема като пропуснатата полза;
- **Времени ефект** – наличието на минимален времеви период между данъчното събитие и облаганата дейност води до по-висока ефективност на данъка по отношение на промяната на поведението.

Пример за коригиращо данъчно облагане е промяната при потреблението на горими тютюневи изделия (свързани с пушене), дължаща се на прекомерно омаловажаване на бъдещите последици. В този смисъл налагането на по-високи цени има ефект на инструмент за самоконтрол, който не може да бъде лесно игнориран от производителите и пушачите. Такива данъци са насочени към „коригиране“ на външен фактор, но могат да целят и корекция на вътрешни нагласи с последици за индивидуалното здраве, които пушачът би избягвал в ситуация, при което решението за пушене е взето при „рационални“ обстоятелства.<sup>8</sup>

Друг важен аспект по отношение на поведенческата икономика и нейната връзка с данъчните политики е фактът, че коригиращите данъци нямат за цел единствено събиране на бюджетни приходи. Подобни данъци също представляват източник на средства за финансиране на публично предоставяни стоки и услуги, които често са свързани с вредите от съответната стока или дейност. Пример за това са услуги в сферата на общественото здравеопазване за борба със заболявания, дължащи се на злоупотреба с алкохол, финансиране на социални програми на принципа на солидарността и други подобни. Следователно ефективността на коригиращите данъци не се оценява само въз основа на генерираните приходи, но и според по-обхватното им въздействие върху общественото благо, т.е. успехът на данъчната политика е обвързан с наличието на обща поведенческа промяна в посока намалена употреба или преминаване към алтернативи с по-ниска степен на вреда.<sup>9</sup>

Степента на въздействие на коригиращите данъци е различна за различни области и целеви продукти/ дейности, защото налагането им може да противоречи на други икономически или обществени цели. Така например налагането на по-високи данъци върху енергийните продукти не само може да е в противоречие с икономическите интереси на определени сектори и индустрии, но и да доведе до нежелани общи икономически последици поради

<sup>7</sup> Пак там, стр. 24.

<sup>8</sup> „A Behavioural Economics Perspective on Tobacco Taxation“, стр. 612.

<sup>9</sup> „Implications of behavioural economics for tax policy“, стр. 26.

увеличена инфлация и по-високи цени за крайните потребители. Сходни съпътстващи негативни ефекти може да последват налагането на данъци върху хранителни продукти и напитки. Нещо повече. Независимо, че налагането на по-високи данъчни ставки върху потреблението на алкохол и тютюн по принцип е подходящо средство за постигане на здравни ефекти, прекалено рязкото повишаване на данъците може да допринесе за създаване на сив пазар, който да минимизира положителните последици или дори да доведе до обратен на търсения ефект. В допълнение, високите данъци върху алкохола и тютюна, целящи намаляване на потреблението им, може да се отразят негативно върху интересите на определени групи от обществото или на определени географски региони, чиито основен поминък е свързан с производството на такива продукти.

Налагането на данъци следва да отчита и общия контекст, в чиято рамка ще се прилага съответната данъчна политика. Например в контекста на енергийната криза, възникнала в ЕС през 2022 г., увеличаването на акцизите върху замърсяващите енергийни продукти е спорна мярка, когато същата е придружена от многобройни изключения, намаления и преференциални режими за поддържане на ниски цени и продължаващо потребление на същите продукти в отделните държави (например чрез намалени ставки за ДДС, възстановяване на платени суми на крайните потребители и други).

Предвид горните съображения един по-нюансиран и балансиран подход би могъл да е насочен към прилагането на политики за диференцирано данъчно облагане, което се базира на степента на вреда на съответния облаган продукт включително когато той е част от обща данъчна и/ или продуктова категория.

## **II. Диференцирано данъчно облагане**

Независимо, че формално погледнато „Диференцирано данъчно облагане“ не е строго дефиниран научен или академичен термин, същият се възприема все по-широко в академичните и здравни среди. „Диференцирано данъчно облагане“ представлява облагане, което води до различна данъчна тежест и/ или режими по отношение на определени продукти, чиято основна характеристика е наличието на отрицателни външни последици. Въпросните външни последици най-често са свързани с риск за здравето на потребителите или хората около тях, вредни екологични последици или и двете.

Основната цел на диференцираното данъчно облагане е постигането на въздействие върху поведението на потребителите посредством въвеждане на стимули за пълно преустановяване на употребата на продукта или, където е възможно, преминаване към заместители (алтернативи), които предполагаемо водят до намалени рискове и вредни последици за здравето и/ или околната среда. Втори търсен ефект от такъв тип данъчно облагане е насърчаването на научноизследователска и развойна дейност на производители/ търговци, така че същите да преориентират своите инвестиции, производство и дистрибуция към продукти с по-ниска степен на риск/ вреда. От поведенческа гледна точка промяната в навиците на потребителите би била знак, че целта на коригиращия данък е постигната. Макар и парадоксално на пръв поглед, такъв положителен резултат по отношение на човешкото здраве и околна среда може да се постигне и чрез по-ниско ниво на приходи, генерирани от коригиращи данъци.

С оглед изложеното дотук, диференцираното данъчно облагане може да се разглежда като облагане, целящо да въздейства върху човешкото поведение по конкретен начин чрез промяна на определени стимули за вземане на решения. Тези стимули могат да бъдат негативни, например по-високи цени, които да възпрепятстват производството или употребата на даден продукт), но също така и позитивни (например като се даде възможност на производителите и потребителите по-лесно да преминат към по-малко вредни алтернативи чрез предлагане на достъпни финансово заместители или чрез намаляване/замяна на най-вредните съставки в продуктите с такива с по-ниска степен на вреда).

Горните цели обикновено се преследват чрез въвеждане на данък, който има следните особености:

- (i) Облага потреблението (най-често е за сметка на крайния потребител);
- (ii) Бива еднофазен (а не кумулативен);
- (iii) Обхваща ограничен брой продукти, които са изрично определени, т.е. не е общ данък върху потреблението;
- (iv) Цели да направи производството/ потреблението на конкретен продукт по-нежелано от гледна точка на потребителите и/ или производителите;
- (v) Съдържа данъчно бреме обикновено в зависимост от степента на вреда/ съдържанието на вредната съставка/ компонент (например съдържание на етанол в алкохола) или се налага върху продукта като цяло, когато съдържанието на вредни съставки се приема за по-високо спрямо съдържанието в даден заместител (например конвенционални изкопаеми горива в сравнение с изкопаеми горива, които имат декарбонизиращ ефект).

Данък, доближаващ се най-много до посочените по-горе примерни характеристики, е акцизът или данък със сходен профил и механизъм (дори и без изрично да е наречен акциз). Същевременно следва да се отбележи, че подобни цели могат да бъдат преследвани и с други косвени данъци като например ДДС. Последният се прилага за постигане на полезни крайни ефекти предимно чрез намалени ставки или освобождавания за определени по-малко рискови продукти. Пример за това са предвиждането на възможност за по-ниски ДДС ставки единствено към категория продукти, които са различни от продуктите с „най-високо съдържание на вредни съставки“ (например по-ниски ДДС ставки за напитки с изключение на алкохолните продукти).

В заключение, диференцираното данъчно облагане е ефективно в случай, че предизвиква поведенческа реакция в производителите и потребителите. Същата реакция може да се изразява в намалено производство/ потребление или пълен отказ от употреба на определени вредни продукти, но също така и преминаване към по-малко вредни алтернативи, вследствие на което се постига общо положително въздействие за общественото здраве, околната среда или двете.



*Резюме*

# Резюме

## I. Анализ – цел, обхват, източници

Настоящият доклад има за цел да представи нашите констатации във връзка с прилагането на „диференцирано данъчно облагане“ за различни видове продукти. Анализираните продукти пораждаат следните конкретни неблагоприятни (вредни) външни ефекти (последиви):

Вид продукт	Неблагоприятни външни ефекти
Енергийни продукти	Околна среда и човешко здраве
Хранителни продукти и безалкохолни напитки	Човешко здраве
Алкохолни напитки	Човешко здраве
Тютюневи и никотинови изделия	Човешко здраве

Посочените продукти не са идентични и имат специфични икономически и социални характеристики както от гледна точка на производството, така и на употребата им. Общият знаменател при всички е, че данъчното облагане се смята за фактор със значителен потенциал за въздействие върху нивата на тяхното разпространение и крайно потребление. В допълнение, целевото въздействие върху употребата на въпросните продукти обикновено се съчетава със специфични обществени дейности (напр. информационни кампании, спортни мероприятия и други), които изискват целеви субсидии и финансиране.

Нашият доклад няма за цел да прави изводи и заключения относно здравните или екологични последствия, свързани с разглежданите продукти. Тези последствия са взети предвид единствено доколкото същите имат ефект върху конкретните предлагани/обсъждани данъчни политики по отношение на даден продукт.

Докладът се основава на качествен анализ, при който са използвани неколичествени данни, събрани от няколко основни вида източници. Използваните източници попадат в следните категории:

- Официални законодателни актове и предложения за такива актове;
- Рамкови стратегически документи или анализи на официални институции или обществени органи (например Европейска комисия, Световна здравна организация);
- Анализи на частни институции, изследователски организации и академични статии.

## II. Структура на доклада и основни заключения

Докладът е структуриран в четири раздела, съответстващи на вида на разглеждания продукт.

По-долу представяме обобщен преглед на всеки раздел и на основните изводи в него.



## **Раздел 1 – Енергийни продукти**

Енергийните продукти са обект на хармонизирани правила за акцизно облагане в ЕС. Нашето проучване е с фокус върху европейската законодателна рамка с оглед настоящото предложение за преразглеждане на Директива 2003/96.

В исторически план законодателната рамка на ЕС относно енергийните продукти се основава на „икономически“ критерии, като основната цел е да се гарантира плавното функциониране на единния европейски пазар. Тази цел е постигната основно чрез определяне на минимални данъчни ставки, като държавите – членки на ЕС, нямат право да прилагат по-ниски от тези ставки за облагане на енергийни продукти. Друга основна мярка включва въвеждане на специални данъчни режими, правила и ставки за определени дейности/ сектори.

Понастоящем прилаганият режим на данъчно облагане е основно базиран на данъчна тежест в зависимост от определени обеми (количества) от дадена акцизна стока. Този подход на практика облагодетелства замърсяващите изкопаеми горива, защото не включва сериозни стимули за иновации към по-устойчиви продукти. Екологичните и здравни аспекти все още са от второстепенно значение и държавите членки не прилагат на практика значими данъчни политики в тази насока.

Целите на Зелената сделка и законодателния пакет „Подготвени за цел 55“ наред с увеличената употреба на устойчиви горива, доведоха до постепенното преориентиране на данъчната политика на ЕС спрямо енергийните продукти в посока постигането на цели, свързани с екологията и устойчивото развитие. Тази тенденция се проявява в актуалното предложение за нова енергийна директива, в която фокусът се пренасочва към данъчна диференциация на енергийните продукти на база тяхната вреда, външни ефекти (замърсяване), енергийно съдържание и екологични показатели.

## **Раздел 2 – Хранителни продукти и безалкохолни напитки**

Конкретното продуктово съдържание, подлежащо на диференцирано данъчно облагане, обект на нашия анализ, включва три вещества (съставки) с вредно въздействие върху човешкото здраве: (i) сол, (ii) захар и (iii) наситени мазнини. И трите съставки не са обект на хармонизирано данъчно облагане на общоевропейско равнище. В този смисъл нашият анализ се базира на примери както от държави – членки на ЕС (Унгария и Дания), така и от други държави по света, които прилагат специфични данъчни практики (Мексико).

В разгледаните примери страните обикновено прилагат коригиращо данъчно облагане посредством данък с характеристиките на акциз, а именно данък, който е еднократен (не кумулативен), косвен и облага потреблението. Основната цел на данъка е да ограничи употребата на продукти, съдържащи обеми/ нива на конкретно вредно вещество или съставка, надвишаващи приети „прагови“ стойности, като същевременно насърчи производителите да се преорientsират към производство на алтернативни (по-малко вредни) продукти, чието съдържание на вредни съставки е под определените прагови стойности. Политики, които са насочени към дефинирани прагови стойности в даден продукт, дават възможност за балансирано въздействие в посока желани поведенчески ефекти, съответно, да балансират възможни нежелани социални и икономически ефекти от наложения данък.

### Раздел 3 – Алкохолни напитки

Алкохолните напитки са обект на хармонизирано акцизно облагане в ЕС. Поради това обстоятелство нашият доклад е с фокус върху законодателната рамка на ЕС в тази област, като е представен и сравнителен пример за данъчна инициатива в Обединеното кралство (към октомври 2022 г. същото все още не е влязло в сила<sup>10</sup>).

Диференцираното данъчно облагане на алкохола се основава на три основни подхода: (i) *специфичен* – в зависимост от алкохолното съдържание на единица обем, (ii) *унитарен* – на база обем/ количество и (iii) *адвалорен* – на база продажна цена. Най-подходящият подход е в зависимост от целта на данъка.

Повечето застъпници на идеите, свързани с цялостните вредни последици от употребата на алкохол за човешкото здраве (като Световната здравна организация), смятат, че специфичният метод способства в най-голяма степен налагането на здравни политики и едновременно с това насърчава производителите на алкохол да разработват иновации в посока по-нискоалкохолни напитки. Диференциацията на база алкохолно съдържание също така е в основата на предложението от 2021 г. за нова акцизна политика по отношение на алкохола в Обединеното кралство.

В рамките на ЕС основната диференциация между алкохолните напитки за данъчни цели е по-скоро базирана на историческото разграничение между няколко основни данъчни категории продукти: бира, вино, други ферментирани напитки, междинни продукти и етилов алкохол. Въпросната диференциация отчита съществуването на отделни икономически сектори за производство, свързани с всяка данъчна категория. Основният подход на ЕС относно отрицателните здравни ефекти, свързани с прекомерната консумацията на алкохол, е свързан с въвеждане на по-ниски акцизни ставки за напитки с ниско съдържание на алкохол (например нискоалкохолна бира).

### Раздел 4 – Тютюневи и никотинови изделия

Понастоящем единствено горимите тютюневи изделия (цигари, пурети, пури и тютюн за пушене) попадат в обхвата на хармонизираното акцизно законодателство на ЕС. На този етап няма общо хармонизирано данъчно облагане за новите „негорими алтернативи“ като нагреваеми тютюневи и никотинови изделия като електронни цигари и никотинови пликчета. В този смисъл, нашият анализ взема предвид както актуалното европейското законодателство относно горимите тютюневи изделия, така и специфичните подходи, прилагани в отделните държави – членки на ЕС, по отношение на негоримите алтернативи (включително България).

Предвид сериозните здравни рискове, свързани с употребата на тютюн, в обхвата на хармонизираното акцизно законодателство на ЕС към момента влизат горимите тютюневи изделия за пушене. Сред основните законодателни цели са както опазването на

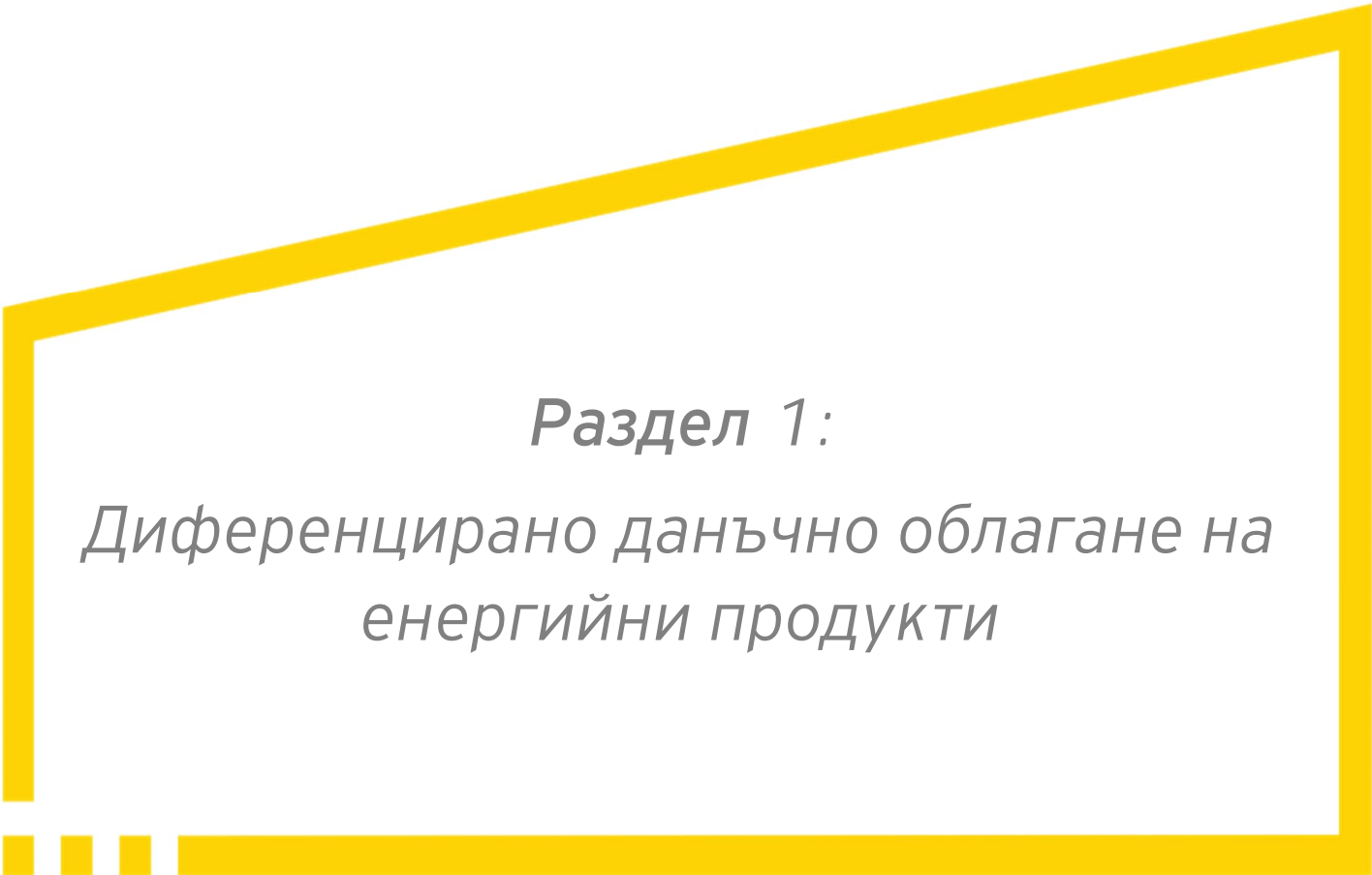
---

<sup>10</sup> Според официалната страница на правителството на Обединеното кралство промените в данъчната структура за алкохола се очаква да влязат в сила от август 2023 г., като се предвижда временно облекчаване на изискванията за някои винени продукти до февруари 2025 г.: <https://www.gov.uk/government/publications/reform-of-alcohol-duty-rates-and-reliefs/reform-of-alcohol-duty-and-reliefs> с редакция от 28 септември 2022 г.

общественото здраве, така и гарантирането на плавното функциониране на единния пазар в ЕС. Основната логика е, че здравните цели могат да бъдат постигнати чрез по-високо данъчно облагане на тютюневите изделия и увеличаване на данъчните ставки, приложими в ЕС (като по този начин се намаляват възможностите за данъчно облагане, при което отделните европейски страни се „конкурират“ за достигане на най-ниските възможни равнища на облагане).

Навлизането на пазара на иновативни негорими алтернативи през последното десетилетие е сред факторите, които доведоха до необходимост от преразглеждане на Директива 2011/64/ЕС. Въпреки че държавите членки са свободни да прилагат своя собствена фискална политика, преразглеждането на Директивата е препоръчително с оглед хармонизиране на ниво ЕС на фрагментираните подходи в отделните държави членки, като се вземат предвид и ефективните практики, прилагани от някои държави членки (някои държави, като България, облагат нагреваемите тютюневи изделия и отскоро електронните цигари, но не облагат никотиновите пликчета, докато други облагат и трите вида изделия).

Въз основа на нашето проучване считаме, че бъдещото общоевропейско данъчно облагане на тютюневи и никотинови изделия следва да се базира на принципа на диференциация и да отчита специфичните характеристики на продуктите, като сред основните такива характеристики са наличието или отсъствието на процес на горене, както и потенциалът на негоримите изделия за намаляване на здравния риск за пушачите, които не биха преустановили напълно употребата на тютюн или никотин.



*Раздел 1:  
Диференцирано данъчно облагане на  
енергийни продукти*

## Раздел 1:

# Диференцирано данъчно облагане на енергийни продукти

В настоящия раздел анализираме развитието на правната рамка на ЕС относно енергийните продукти. По-конкретно, обект на анализ е преориентирането на данъчната политика от подхода, наложен през 90-те години на миналия век, който е изцяло обусловен от икономически съображения към по-нюансирана политика, съчетаваща съображения, свързани с икономическия растеж, общественото здраве, околната среда и стимулите за иновации към устойчиви горива. Анализът е структуриран хронологично в съответствие с трите основни етапа на развитие, създаване на първото акцизно законодателство за минералните масла през 90-те години, приемането на европейската Енергийна директива („ЕД“) и актуалното предложение за изменение на ЕД.

### I. Първи етап – създаване на европейска правна рамка за минералните масла

#### 1. Общо енергийно законодателство в областта на акцизите

Инициативата за прилагане на общоевропейска рамка за хармонизиране на акцизите се основава на Договора за създаване на Европейската общност и впоследствие на Договора за функциониране на Европейския съюз.<sup>11</sup> Първият неуспешен опит за въвеждане на рамкова директива за акцизите, предвиждащ хармонизирана система за акцизно облагане на минералните масла, датира от 70-те години на XX век.

През 90-те години на миналия век са приети два законодателни акта за минералните масла (енергийни продукти):

- Директива 92/81/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 г. за хармонизиране на структурата на акцизите върху минералните масла („Директива за структурата“); и
- Директива 92/82/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 г. относно сближаването на акцизните ставки за минерални масла („Директива за ставките“).

Директивата за структурата включва дефиниции за минералните масла с позоваване на техните кодове съгласно Комбинираната номенклатура (КН), базирана на Хармонизираната система на Световната митническа организация. Класификацията по КН остава съществен елемент при акцизното облагане на енергийните продукти, като единствено стоки с конкретно посочени кодове по КН подлежат на мониторинг и облагане с акциз. Съгласно

---

<sup>11</sup> “Introduction to the European Excises (2008/118/EC)”, В. Terra, J. Kajus & H. Winkels, Global Topics IBFD.

Директивата за структурата на маслата се облагат с акциз, ако са предназначени за използване като гориво за отопление или като моторно гориво.

Директивата за ставките, от своя страна, определя данъчните ставки, приложими за минералните масла. Всеки продукт, който не се класифицира като „минерално масло“, но се използва за отопление или моторно гориво, следва да бъде обложен с данъчната ставка, предвидена за еквивалентното минерално масло. Минералните масла се облагат на база обем (например на 1 000 л, 1 000 кг).

Законодателството предвижда преференциален режим за освобождаване от облагане с данъци и намаления на ставките за конкретни дейности и икономически сектори. Такива са употребата в рамките на Общността на минерални масла за самолетно гориво или гориво за плавателни съдове, включително риболов.

Главната цел е да се постигне добро функциониране на единния пазар в ЕС посредством сближаване на акцизните ставки за минералните масла съгласно Директивата за ставките. В този смисъл Директивата не предвижда крайна ставка, която държавите членки трябва да достигнат, а единствено минимални ставки, приложими за определени категории минерални масла.

## **2. Принципи на данъчна диференциация, заложи в първоначалното законодателство относно минералните масла**

Първоначалната рамка се базира на няколко основни принципа. Законодателството относно минералните масла поставя следните цели:<sup>12</sup>

- Намаляване възможността за наличие на много и различни национални ставки, което подкопава функционирането единния пазар и либерализацията на пазарите на природен газ и електроенергия; и
- Преодоляване липсата на хармонизирани национални правила и ставки за едни и същи продукти.

Следователно основната цел е сближаване в общоевропейски план на минималните акцизни ставки чрез въвеждане на диференцирани минимални ставки, като държавите членки нямат право да облагат минералните масла с по-ниски ставки. На практика това е строго „икономическа“ цел с фокус върху плавното функциониране на европейския пазар.

На второ място, основният критерий за облагане на минералните масла е употребата им за отопление или като моторни горива. Данъчната основа, от своя страна, е обемът на продуктите, изразен в литри и килограми.

На трето място, от самото начало на прилагането на общата акцизна рамка за енергийните продукти, въздушният и морският транспорт в ЕС са обект на преференциален режим, което нерядко води до пълно данъчно освобождаване на използваните от тях горива. Тези

---

<sup>12</sup> Работен документ на службите на Комисията „Оценка на Директива 2003/96/ЕО от 27 октомври 2003 г. относно реструктурирането на правната рамката на Общността за данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията“, Brussels, 11.9.2019, SWD (2019) 329 final, стр. 11–13.

преференциални данъчни режими са израз на друга икономическа цел, а именно да се гарантира конкурентоспособността на конкретни икономически сектори в ЕС.

Накрая отбелязваме, че макар европейските законодатели да приемат акцизите (наред с намалените ДДС ставки) за един от инструментите, чрез които могат да се адресират някои екологични проблеми, основната цел на първите законодателни актове в областта на акцизите не са екологичните ефекти, съответно тези ефекти не са взети предвид за целите на данъчната диференциация на продуктите.

## II. Втори етап – Енергийна директива (ЕД)

### 1. Общ преглед на Енергийната директива

Директива 2003/96/ЕО или т.нар. Енергийна директива (ЕД) отменя Директиви 92/81/ЕИО и 92/82/ЕИО и става основният законодателен акт на ЕС в областта на акцизите върху енергийните продукти.

ЕД разширява обхвата на енергийните продукти (като заменя термина „минерални масла“) чрез включване на електроенергията, природния газ и въглищата. Някои от принципите, заложи в отменените актове, остават валидни и в ЕД. В тази връзка Директивата предвижда минимални ставки за различните видове продукти на базата на кодовете им по КН и предназначението на енергийния продукт (като моторно гориво или гориво за отопление). Унитарният принцип на облагане (на база обем) също се запазва.

Минималните данъчни ставки за **моторни горива** за периода януари 2004 г. – януари 2010 г. са определени в Приложение 1.А на ЕД.

	1 януари 2004 г.	1 януари 2010 г.
Оловен бензин (в EUR на 1 000 л)	421	421
Безоловен бензин (в EUR на 1 000 л)	359	359
Газьол (в EUR на 1 000 л)	302	330
Керосин (в EUR на 1 000 л)	302	330
Втечен нефтен газ (в EUR на 1 000 кг)	125	125
Природен газ (в EUR на гигаджаул)	2.6	2.6

Независимо от това, в ЕД са предвидени по-ниски ставки за **моторни масла, използвани за специфични промишлени и търговски цели**, като например селско стопанство, горско стопанство, стационарни двигатели, съоръжения и оборудване, използвани в строителни работи, гражданско строителство и благоустройство и други. Ставките са определени в Приложение 1.Б на ЕД, както следва:

Газьол (в EUR на 1 000 л)	21
Керосин (в EUR на 1 000 л)	21
Втечен нефтен газ (в EUR на 1 000 кг)	41
Природен газ (в EUR на гигаджаул)	0,3

От друга страна, минималните ставки, приложими за **горивата за отопление и електроенергията** се определят въз основа на тяхната употреба, т.е. стопански или други нужди. Според дефиницията „използване, свързано със стопанска дейност“ означава използване от стопанска единица, която независимо осъществява, на определено място, доставка на стоки и услуги, независимо от целта или резултатите на тези икономически дейности. Икономическите дейности обхващат всички дейности на производителите, търговците и лицата, предоставящи услуги, включително минни и селскостопански дейности и професионално обособени дейности.

Акцизните ставки за горивата за отопление и електроенергията са определени в Приложение 1.В на ЕД, както следва:

	Промишлени нужди	Битови нужди
Газьол (в EUR на 1 000 л)	21	21
Мазут (в EUR на 1 000 кг)	15	15
Керосин (в EUR на 1 000 л)	0	0
Втечен нефтен газ (в EUR на 1 000 кг)	0	0
Природен газ (в EUR на гигаджаул)	0,15	0,3
Въглища и кокс (в EUR на гигаджаул)	0,15	0,3
Електроенергия (в EUR на МВч)	0,5	1,0

Както е предвидено и в отменените директиви, продуктите, които не са изрично упоменати, но се използват като моторно гориво или гориво за отопление, следва да се облагат със ставките, определени за еквивалентни продукти.

## 2. Данъчни политики, осъществявани чрез ЕД

В този раздел разглеждаме няколко аспекти, свързани с принципите за данъчна диференциация в ЕД, които почти две десетилетия по-късно предопределят доминацията на конвенционалните горива в европейския енергиен микс.

- **Цели на енергийното законодателство**

Следвайки съображенията в ЕД, в Работния документ на службите на Комисията, озаглавен „Оценка на Директива 2003/96/ЕО на Съвета от 27 октомври 2003 г.“ целите на ЕД са обобщени, както следва:<sup>13</sup>

Първостепенна цел	Второстепенни цели
<b>Добро функциониране на вътрешния пазар</b> (Съображения 2, 3, 4, 8, 15, 19, 24 и 26)	Подкрепа за държавите членки за осъществяване на други политики на ЕС, като:  - <b>опазване на околната среда и изпълнение на международни задължения</b> (съображения 6, 7, 11, 12, 25, 26, 28 и 29);  - <b>енергийна ефективност</b> (съображение 29);

<sup>13</sup> Работен документ на службите на Комисията „Оценка на Директива 2003/96/ЕО на Съвета“, стр. 7.



	<ul style="list-style-type: none"> <li>- насърчаване на икономиката на ЕС чрез поддържане/ запазване на конкурентоспособността на европейските компании в международен мащаб (съображения 8, 23 и 28);</li> <li>- транспортни политики (съображения 12, 19 и 23);</li> <li>- промяна на фискалната политика с цел справяне с безработицата и отчитане на социалните последици (съображения 11 и 28).</li> </ul>
--	---

Предвид горното, хармонизирането на данъчното облагане на енергийните продукти чрез ЕД е насочено основно към постигането на „икономически“ цели чрез избягване на конкуренция между държавите по отношение на данъчното облагане на енергийните продукти. Това хармонизиране следва да подкрепя вътрешния пазар чрез недопускане на нарушаване правилата на конкуренцията, дължащо се на „преместване“ на потребители и бизнеси от държави членки с по-тежки данъчни режими към такива с по-облекчени режими.

В съответствие с второстепенните цели ЕД дава възможност на държавите от ЕС да си поставят и други цели като опазване на околната среда или изпълнение на ангажменти, свързани с климата (Протокола от Киото), енергийна ефективност, насърчаване на конкурентоспособността на европейските компании в международен мащаб, провеждане на транспортни политики. Видно от техния характер, всички останали второстепенни цели, с изключение на опазването на околната среда, са насочени към постигане на благоприятни икономически ефекти.

Следователно ЕД разширява обхвата на облаганите продукти (чрез еднакво третиране на конкурентни енергийни продукти) и определя актуализирани минимални ставки (с оглед избягване на данъчната конкуренция между държавите членки), като същевременно осигурява известна гъвкавост при използването на данъчното облагане за постигане и на други цели.<sup>14</sup>

ЕД запазва структурата, базирана на минимални ставки, за следните групи продукти: енергийни продукти, използвани за моторно гориво, продукти, използвани за моторно гориво за специфични промишлени и търговски нужди (с намалени минимални данъчни ставки), горива за отопление и електроенергия.

- **Срокове и данъчни ставки**

Задължителните минимални ставки са фиксирани до календарната 2010 г. и без последваща индексация. Този подход е несъвършен предвид това, че не отчита промените в цените и инфлацията след 2010 г.

По отношение на ставките за моторни горива ЕД предвижда единствено минимално увеличение на ставките за моторни горива и то само за два продукта (чрез увеличение с

---

<sup>14</sup> Пак там, стр. 11–13.

близо 9.3% за газьол и керосин). От друга страна, ставките за оловен бензин, бензин, втечен нефтен газ и природен газ остават без промяна. Споменатите два продукта (газьол и керосин), наред с втечнения нефтен газ и природния газ, може да се облагат с по-ниски ставки, когато се използват за специфични промишлени или търговски цели, което отваря вратичка за съществено намаление на ефективните ставки.

Що се отнася до ставките на горивата за отопление, налице е благоприятен режим за керосина и втечнения нефтен газ, като тези продукти на практика са освободени от облагане, а големи замърсители, като въглища и кокс, се облагат с по-ниски ставки.

Морският и въздушният транспорт практически са освободени от акциз. Евентуалното използване на иновации, като усъвършенствани или екологични продукти, макар и предвидено в ЕД под формата на незадължителни освобождавания от облагане с данък, е оставено на преценката на държавите членки.

Следователно, независимо, че екологичният аспект присъства в ЕД под формата на незадължителни освобождавания, ставките са структурирани по начин, който отчита основно икономическите съображения и такива, свързани с конкурентоспособността. Като резултат от този подход, силно замърсяващи продукти са обект на преференциално данъчно третиране, докато индустриите не получават реални стимули за въвеждане на усъвършенствани високотехнологични горива.

- **Данъчни ставки в ЕС**

Оценката на въздействието към предложението за изменения на ЕД от 2011 г. посочва, че един от спорните ефекти на общоевропейско ниво е създаването на две групи държави, в които се прилага различна данъчна тежест.<sup>15</sup>

- **„Държави членки с ниски нива на данъчно облагане“**, в които данъчните ставки са близки до минималните и които са въвели данъчно облагане основно поради задължителните общи минимални ставки; с изключение на Словения, повечето нови държави – членки на ЕС, попадат в тази група.
- **„Държави членки с високи нива на данъчно облагане“**, в които данъчните ставки са над минималните, като в Скандинавските страни ставките са най-високи (особено по отношение горивата за отопление); наличието на общ европейски критерий *de minimis* е важно за тези държави от гледна точка на намаляване на неизгодното конкурентно положение на техните индустрии.

Горепосоченият проблематичен аспект във връзка с диференциацията на акцизните ставки в ЕД може да се илюстрира чрез преглед на ставките за енергийни продукти, предвидени в българското акцизно законодателство към декември 2022 г.

Предвид факта, че България е член на ЕС от 2007 г., правилата за данъчно облагане, предвидени в ЕД, се прилагат на местно равнище по силата на българския Закон за акцизите и данъчните складове (ЗАДС). В тази връзка, 15 години след присъединяването към ЕС, акцизните ставки за повечето енергийни продукти в България остават близки до

---

<sup>15</sup> Работен документ на службите на Комисията „Оценка на Директива 2003/96/ЕО на Съвета“, стр. 14.

фиксираните в ЕД минимални нива към 2010 г. (т.е. най-ниските възможни нива). Това се отнася включително за най-замърсяващите моторни горива, както и за въглищата и кокса, минимизирайки стимулите за иновации в посока усъвършенствани високотехнологични горива.

### **III. Трети етап – предложение за изменение на Енергийната директива от 2021 г.**

През 2021 г. Европейската комисия представи предложение за изменения на Енергийната директива.

С оглед анализа на мотивите за новото предложение, на първо място е необходимо да бъдат разгледани недостатъците на действащата ЕД, които новият проект адресира. В този контекст сме засегнали и някои академични разработки, които отчитат потенциала на данъчното облагане на енергийните продукти като възможно средство за осигуряване на устойчив икономически растеж, справедлива социална политика и чиста околна среда.

#### **1. Недостатъци на ЕД и нови моменти в данъчното облагане на енергийните продукти**

Този раздел се базира на заключенията в Работния документ на службите на Комисията „Оценка на Директива 2003/96/ЕО на Съвета от 27 октомври 2003 г.“<sup>16</sup> Без претенции за изчерпателност, по-долу обобщаваме някои от основните проблеми, свързани с ЕД, в контекста на приложимите данъчни политики, така както са идентифицирани от Комисията.

- **Остарели ставки и възможност за „гъвкаво“ приложение**

Липсата на увеличение на минималните ставки на европейско ниво от 2010 г. на практика ерозира възможността за обусловен от данъците ценови сигнал, който да насърчи инвестициите в технологии за енергийна ефективност. Липсата на конкретни разпоредби е причината нисковъглеродните горива да не получават достатъчни данъчни преференции, докато възобновяемата енергия се облага с по-висока ставка от тази за конкурентни изкопаеми горива (поради обстоятелството, че единственото условие е спазването на минималните акцизни ставки).

Вследствие на това, някои държави членки увеличават данъчните ставки на национално ниво, докато други не го правят, което нарушава конкуренцията на вътрешния пазар в ЕС.

От друга страна, ЕД дава възможност за „гъвкаво“ данъчно облагане в зависимост от фактори като съдържание на сяра и енергия, емисии на CO<sub>2</sub> и дял (компонент) на биогориво в продукта, както и за диференциация въз основа на специфично предназначение (например за местен обществен транспорт, събиране на отпадъци, хора с увреждания, линейки и др.), което създава разнородно множество от напълно различни национални ставки за едни и същи продукти.

---

<sup>16</sup> Пак там, стр. 16–38.

- **Данъчно облагане на база обем**

Облагането на горивата с данъци основно въз основа на техния обем и без да се отчита енергийното им съдържание дискриминира възобновяемите горива в полза на конвенционалните (особено газьола), което противоречи на целите за насърчаване употребата на възобновяеми енергийни източници. Следователно ЕД не осигурява равнопоставеност на енергийните продукти на базата на негативните външни ефекти от тях (например замърсяване на въздуха).<sup>17</sup>

- **Разлики между номиналните и действителните акцизни ставки**

ЕД не успява да предотврати появата на значителни разлики в „действителните“ ставки, т.е. ситуации, при които реалната данъчна тежест е различна в сравнение с тази, предвидена съгласно „номиналните“ данъчни ставки. Това разминаване е кумулативен резултат от различаващи се национални нива на данъчно облагане, прилагани в комбинация с освобождавания от данъци за определени сектори, намалени ставки за дадени употреби, както възможности за определяне на различен обхват на бенефициенти или критерии за данъчни облекчения.

- **Освобождавания и намаления на ставките за определени сектори**

Наличието на освобождавания от облагане с данъци или намаляване на данъчните ставки за конкретни сектори, по-специално въздушният и морски транспорт, както и селското и горското стопанство, и енергоемките индустрии, отслабва стимулите за инвестиции към енергийно-ефективни начини на производство в тези сектори. В допълнение, преференциалното третиране на определени индустрии нарушава конкуренцията между секторите в промишлеността и насърчава неефективни и замърсяващи видове транспорт.

Широките формулировки на освобождаванията и намалените данъчни ставки също така създават условия за увеличаване на различията в практиките на държавите – членки на ЕС, както и за конкурентни подходи на национално ниво. Това, от своя страна, подсилва липсата на хармонизация в рамките на вътрешния пазар на ЕС.

Възможностите за освобождавания и намалените ставки правят прилагането на ЕД още по-комплексно. В някои държави членки освобождаванията от данъци и намаленията за големи промишлени потребители на практика водят до действителна ставка, която е 90% по-ниска от номиналната. В други държави членки ефектът от намаленията за един и същ вид потребители може да е ограничен в рамките на 5%.<sup>18</sup> Накрая, липсата на диференциация между видовете горива, използвани в различните сектори, попадащи в обхвата на задължителните освобождавания, възпрепятства намаляването на ценовите разлики между изкопаемите и устойчивите горива.<sup>19</sup>

---

<sup>17</sup> Пак там, стр. 9.

<sup>18</sup> Работен документ на службите на Комисията „Оценка на Директива 2003/96/ЕО на Съвета“, стр. 28.

<sup>19</sup> Работен документ на службите на Комисията „Доклад за оценка на въздействието“, стр. 28.

- **Недостатъчни стимули за разработване на иновативни продукти**

Действащият режим по ЕД не осигурява преференциално третиране на по-новите енергийни продукти. ЕД предвижда стандартизиран данъчен режим за електроенергията и биогоривата, без да се прави разлика между възобновяемите (нискоенергийни) продукти и изкопаемите горива, както и между техните екологични показатели.

Това води до по-благоприятно третиране на изкопаемите горива в сравнение с техните нисковъглеродни алтернативи (проблем, който е силно изразен в транспортния сектор). За алтернативните горива в транспортния сектор (например водород, синтетични горива, биометан, възобновяеми горива от небиологичен произход) дори не са налице изрични правни разпоредби и данъчните ставки за тях се определят на принципа на „еквивалентност“ (с което на практика се приравняват на изкопаемите горива).

При липсата на диференциация за биогоривата отделните държави членки прилагат свои собствени класификации. Последните често са различни или неприложими за характеристиките на биогорива, произвеждани в други държави членки, което създава несигурна бизнес среда за производителите на биогорива с трансгранична дейност.

Една от областите, в които действащите правила са видимо остарели, е данъчното облагане на електроенергията.<sup>20</sup>

Съгласно действащата ЕД използваната за потребление електроенергия се облага с данък независимо от източника ѝ, тоест, без да се прави разлика между ниско и високо въглеродно производство на електроенергия. Отделно, електроенергията все повече навлиза като гориво за задвижване на електрическите автомобили. Същевременно в ЕД отсъстват специфични минимални нива на облагане по отношение на електрическа енергия, ползвана като моторно гориво. Понастоящем са единствено предвидени минимални нива при стопански и различни от тях нужди (по-ниски от ставките за моторни горива). Освен това електроенергията, използвана за задвижване на леки автомобили, не попада в обхвата на задължителните или възможните освобождавания или намалени ставки.

Аналогично в ЕД не са предвидени правила за преференциално третиране на наземно електроснабдяване, което дава възможност на плавателните съдове на кей да изключат двигателите си, работещи с изкопаеми горива, и да се включат към електрическата мрежа, като така да допринасят за опазване на околната среда (намаление на локалното замърсяване на въздуха, както и на шума). Към 2019 г. само четири държави членки са поискали дерогация за прилагане на намалени данъчни ставки за електроенергията, която се доставя на плавателните съдове по време на техния престой в пристанища.

- **Данъчни политики и икономически растеж**

Ролята на данъчната политика за насърчване на икономическия растеж е изследвана през 2008 г. в доклад на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР), озаглавен „Do Tax Structures Affect Aggregate Economic Growth? Empirical Evidence from a Panel of OECD Countries“. В проучването данъците са анализирани според връзката им с икономическия растеж. Една от препоръките към всички държави членки е данъчното

---

<sup>20</sup> Работен документ на службите на Комисията „Оценка на Директива 2003/96/ЕО на Съвета“, стр. 35–37.

облагане да се преориентира от данъци върху труда към други видове (например екологични данъци), които са с по-малко неблагоприятен ефект за растежа.<sup>21</sup> Отбелязва се, че екологичните данъци допринасят за растежа, като осигуряват икономически ефективен начин за намаляване на замърсяващите емисии и коригиране на други негативни външни ефекти. Следователно, според доклада, увеличаването на нивата на екологичните данъци може да доведе до положително въздействие за икономическия растеж и заетостта.

В публикацията "The Environment and Directed Technical Change", изследователски екип от Департамента по икономика на Масачузетския технологичен институт илюстрира тезата, че облагането на енергийните продукти може да играе важна роля за промяната на човешкото поведение и за стимулиране на „по-чисти“ технологии без, в крайна сметка, да противоречи на целите на икономическия растеж. Този ефект може да се постигне както чрез данъчно облагане (негативни стимули), така и чрез насърчаване на иновативни технологии (позитивни стимули). Основният аргумент на авторите е, че:

*„В емпирично вероятния сценарий, при който два сектора (ползвачи, съответно, екологични и замърсяващи средства за производство) са взаимнозаменяеми, наистина е необходима бърза и решителна интервенция... Но оптималната екологична регулация, или дори простите и не дотам оптимални политики, включващи въглероден данък или данък върху печалбата/ субсидии за научни изследвания, биха били достатъчни за техническата преориентация и за предотвратяването на екологична катастрофа. Още повече, че тези политики трябва да се прилагат само временно, защото след като чистите технологии напредват достатъчно, няма да има нужда от правителствена интервенция за научните изследвания, свързани с тях. Следователно екологичните цели могат да бъдат постигнати без постоянна интервенция и без да се жертва (в голяма степен или изобщо) дългосрочният икономически растеж.“<sup>22</sup>*

## 2. Обзорен преглед на предложението за ЕД от 2021 г.

Новото предложение е част от Европейската зелена сделка (ЕЗС) и законодателния пакет „Подготвени за цел 55“, които поставят фокуса върху екологичните и климатични проблеми. Следвайки стратегията на ЕЗС и след изчерпателна оценка на въздействието, Комисията предлага план за повишаване на задължителната цел на ЕС за 2030 г. към поне 55% намаление на нетните емисии.

В рамките на ЕЗС Европейската комисия поема ангажимент да преразгледа ЕД, като обърне специално внимание на екологичните проблеми и създаде гаранции данъчното облагане на енергийните продукти да е съгласувано с климатичните цели. Облагането с данъци има пряка роля за обезпечаване на зеления преход, която се изразява в изпращане на правилни ценови сигнали и създаването на стимули за устойчиво потребление и производство.

---

<sup>21</sup> Пак там, стр. 49.

<sup>22</sup> "The Environment and Directed Technical Change" by Daron Acemoglu, Philippe Aghion, Leonardo Bursztyn and David Hemous, достъп на: [economics/mit.edu/files/8076](https://economics.mit.edu/files/8076) на 15 септември 2022 г.

В своето Съобщение от 2019 г. Комисията подчертава, че бъдещата рамка за данъчно облагане на енергийните продукти трябва да е насочена към изпълнение на следните цели:

- Подпомагане на енергиен преход към чиста енергия;
- Допринасяне за устойчив и справедлив растеж; и
- Отчитане съображенията за социална справедливост.<sup>23</sup>

В новото предложение горните критерии имат еднаква тежест с „икономическите“ критерии, целящи доброто функциониране на вътрешния пазар на ЕС и поддържане на конкурентоспособността на европейските компании.<sup>24</sup>

Както Комисията отбелязва, ревизираната директива следва да постави фокус върху екологичните проблеми и проблемите, свързани с климата, за да се подпомогне устойчивата трансформация на европейската икономика. Това означава, че данъчното облагане трябва да бъде съобразено с екологичните и климатични цели.

В допълнение, данъчното облагане може да подобри други ключови политики на ЕС и да допринесе за постигането на техните цели чрез създаване на подходящи стимули за промяна на поведението, както и чрез създаване на благоприятна среда за иновации. Доразвиването на елементите на данъчното облагане в ЕД, така че същите да подкрепят новите цели на данъчната политика, подсилва значението на принципа „замърсителят плаща“ и ролята на поведенческото данъчно облагане чрез въвеждане на стимули за промяна на поведението на производители и потребители.<sup>25</sup>

Както е посочено в доклада, докато в исторически план ЕД е била инструмент основно за събиране на данъчни приходи, сега екологичните цели на данъчното облагане започват да взимат превес, съответно възниква необходимост за намаляване на данъчните стимули за използване на изкопаеми горива. Облагането с данъци на горивата за отопление и моторните горива, съответно следва да отчита тяхното въздействие върху околната среда и човешкото здраве, което предполага премахването на съществуващите законодателни пречки пред чистите технологии.<sup>26</sup>

### **3. Данъчна диференциация съгласно предложението от 2021 г.**

По-долу представяме в обобщен вид най-важните моменти в новото предложение за ЕД. Резюмето се базира на Предложението на Европейската комисия за Директива на Съвета относно реструктурирането на правната рамка на Съюза за данъчно облагане на електроенергията и енергийните продукти.<sup>27</sup>

---

<sup>23</sup> Работен документ на службите на Комисията „Оценка на Директива 2003/96/ЕО на Съвета“, стр. 18.

<sup>24</sup> Предложение за Директива на Съвета относно реструктурирането на правната рамка на Съюза за данъчно облагане на електроенергията и енергийните продукти (преработено), Брюксел, 14.7.2021 г., COM (2021) 563 final, 2021/0213 (CNS).

<sup>25</sup> Работен документ на службите на Комисията „Доклад за оценка на въздействието“, стр. 6.

<sup>26</sup> Пак там.

<sup>27</sup> Предложение за Директива на Съвета относно реструктурирането на правната рамка на Съюза за данъчно облагане на електроенергията и енергийните продукти (преработено).

- **Данъчно облагане на база енергийно съдържание и екологични показатели**

Една от важните новости е, че минималните ставки ще се определят на база енергийното съдържание (в гигаджаули) на всеки продукт и на неговите екологични показатели, а не на база обем. Тази логика следва да спомогне за изпълнението на различни цели като енергийна ефективност, намаление на парниковите емисии и генериране на приходи.

Данъчното облагане на база енергийно съдържание се смята за по-добър критерий за сравнение на различните енергийни продукти и електроенергията, и за премахване на неблагоприятното данъчно третиране на по-малко енергоемки продукти (като биогорива). Концепцията за „екологични показатели“ и съответстващите ѝ класове приложими ставки отчита специфичните характеристики на различните продукти.

Данъчното облагане ще е на база нетната калорична стойност на енергийните продукти и електроенергията, както е предвидено в Приложение IV на Директива 2012/27/ЕС. Референтните стойности за продукти, произведени от биомаса, са предвидени в Приложение III на Директива (ЕС) 2018/2001.

Минималните нива на данъчно облагане са определени спрямо екологичните показатели (например устойчивите биогорива ще бъдат облагани с по-ниски ставки) и са в EUR/GJ. Базовата стойност на единица енергийно съдържание за 2023 г. е определена на 0.15 EUR/GJ, което съответства на 0.5 EUR/МВтч – най-ниската минимална ставка в ЕД за електроенергия, както и действащата минимална ставка за използване на някои горива за отопление за промишлени нужди (природен газ, въглища и кокс).

Предвид тази стойност минималните ставки ще варират от 0.15 EUR/GJ до 10.75 EUR/GJ, без да се отчита инфлацията. По този начин данъчните нива за бензина (10,75 EUR/GJ) и електроенергията (0,15 EUR/GJ) са двете „гранични“ референтни стойности, спрямо които се определя диапазонът на всички останали минимални ставки. Диференцираните ставки, в тази връзка, предполагаемо изпращат сигнал на потребителите относно енергийните продукти и технологии с по-добри показатели.

В предложението са предвидени различни ставки за моторни горива за транспортни цели (например за моторно гориво), моторни горива, използвани за специфични цели (например в първичния сектор), горива за отопление, електроенергия и иновативни продукти.

Втората основна диференциация е между моторните горива и горивата за отопление, като ставките за вторите са значително по-ниски и се доближават до ставките за моторните горива, използвани за специфични цели. За електроенергията, усъвършенстваните биогорива, биотечности, биогаз, възобновяем водород като основни движещи фактори за прехода на ЕС към чиста енергия, са предвидени най-ниските данъчни ставки.

Целта за по-добра хармонизация на минималните нива на данъчно облагане за моторните горива, горивата за отопление и електроенергията ще се постига и чрез премахване на разграничението между стопанско и различно от стопанското приложение на газьола като моторно гориво, както и за използването на горива за отопление и електроенергия за стопански и други цели.



В обобщен вид ставките са, както следва:<sup>28</sup>

Предложение за минимални данъчни ставки		
Видове горива	Примери за такива горива	Минимална данъчна ставка
Конвенционални изкопаеми горива и неустойчиви биогорива	Газьол, нефт	10.75 EUR/GGJ за моторни горива и 0.9 EUR/GGJ за горива за отопление
Изкопаеми горива, допринасящи за декарбонизацията в краткосрочен план	Природен газ, втечен нефтен газ (LPG)	За първите 10 години: 7.17 EUR/GGJ за моторни горива и 0.6 EUR/GGJ за горива за отопление
Устойчиви, но не високотехнологични биогорива	Биогорива, добити от хранителни култури Биогорива, добити от дървесна маса	5.38 Евро/GGJ за моторни горива и 0.45 Евро/GGJ за горива за отопление
Усъвършенствани високотехнологични биогорива, биогаз и възобновяеми небиологични горива	Възобновяем водород, електроенергия	0.15 Евро/GGJ

В документ, представящ позицията на Европейската асоциация на автомобилните производители (ACEA) във връзка с предложението за изменения на ЕД, са представени действащите данъчни ставки във всяка държава членка за три от най-често използваните енергийни продукти (бензин, дизел и природен газ). Предвид ставките, прилагани в България, може да се направи извод, че на местно ниво ще е необходимо те да се увеличат в бъдеще и за трите продукта.<sup>29</sup>

<sup>28</sup> "Energy Taxation Directive", KPMG International: <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2021/08/energy-taxation-directive.html>, достъп на 16 септември 2022 г.

<sup>29</sup> Позиция на Европейската асоциация на автомобилните производители (ACEA) относно измененията на ДДОЕ: <https://www.acea.auto/publication/position-paper-energy-taxation-directive/>, достъп на 16 септември 2022 г.

	Petrol		Diesel		Natural gas	
	€/litre	€/GJ	€/litre	€/GJ	€/kg	€/GJ
Austria	0.482	14.2	0.397	10.5	0.076	1.66
Belgium	0.6	17.6	0.6	15.9	0	0
Bulgaria	0.363	10.7	0.33	8.7	0.20	0.43
Croatia	0.51	15.0	0.405	10.7		
Cyprus	0.429	12.6	0.4	10.6	0.118	2.6
Czech Republic	0.477	14.0	0.37	9.8	0.13	2.86
Denmark	0.638	18.7	0.435	11.5	0.535	11.76
Estonia	0.563	16.5	0.372	9.9	0.049	1.07
Finland	0.724	21.3	0.513	13.6	0.261	5.74
France	0.672	19.7	0.609	16.1	0.073	1.61
Germany	0.655	19.2	0.47	12.4	0.176	3.86
Greece	0.7	20.6	0.41	10.9	0	0
Hungary	0.345	10.1	0.317	8.4	0.123	2.70
Ireland	0.619	18.2	0.515	13.6	0.118	2.60
Italy	0.728	21.4	0.617	16.3	0.004	0.09
Latvia	0.509	15.0	0.414	11.0	0.122	2.68
Lithuania	0.466	13.7	0.372	9.9	0.298	6.56
Luxembourg	0.516	15.2	0.404	10.7	0	0
Malta	0.549	16.1	0.413	10.9		
Netherlands	0.813	23.9	0.522	13.8	0.216	4.75
Poland	0.374	11.0	0.33	8.7	0.113	0
Portugal	0.668	19.6	0.513	13.6	0.126	2.48
Romania	0.375	11.0	0.368	9.1	0.118	2.78
Slovakia	0.514	15.1	0.368	9.7	0.170	2.60
Slovenia	0.445	13.1	0.464	12.3	0.052	3.74
Spain	0.504	14.8	0.379	10.0	0.270	1.15
Sweden	0.643	18.9	0.452	12.0		5.92
<b>Current EU minimum rate</b>	<b>0.359</b>		<b>0.33</b>			
<b>Proposed EU min rate 2023</b>		<b>10.75</b>		<b>10.75</b>		<b>7.17</b>

- Категоризация на енергийните продукти

По отношение на приложимите ставки енергийните продукти ще бъдат групирани въз основа на техните екологични показатели в няколко категории моторни горива и горива за отопление. За всеки енергиен продукт в рамките на отделните категории ще се прилагат еднакви ставки в съответствие с приложението му. Категориите, подредени в низходящ ред от продуктите с най-високи към продуктите с най-ниски ставки, обхващат следните продукти:

- (i) Конвенционални и най-вредни изкопаеми горива – бензин, газьол, керосин и неустойчиви биогорива;
- (ii) Изкопаеми горива с известен декарбонизиращ ефект – втечен нефтен газ, неустойчив биогаз и невъзобновяеми горива от небиологичен произход;
- (iii) Устойчиви, но не високотехнологични биогорива – биогорива и биогаз, добити от хранителни и фуражни култури;
- (iv) Устойчиви високотехнологични биогорива и биогаз;
- (v) Нисковъглеродни горива, възобновяеми горива от небиологичен произход, високотехнологични устойчиви биогорива и биогаз, електроенергия, водород от възобновяеми източници<sup>30</sup>

Най-високи минимални ставки са предвидени за традиционните изкопаеми горива поради по-слабите им екологични показатели в сравнение с останалите енергийни продукти. Минималните ставки намаляват (с изключение на тези за керосина за въздушния транспорт) за всяка следваща категория, като най-ниската минимална ставка се прилага за продуктите

<sup>30</sup> Предложение за Директива на Съвета относно реструктурирането на правната рамка на Съюза за данъчно облагане на електроенергията и енергийните продукти (преработено), стр. 4.

от категория (v). Предвижда се след период от 10 години с увеличаването на минималните ставки категории (ii) и (iii) на практика да се слоят с категория (i).

Електроенергията винаги ще е сред най-ниско облаганите енергоизточници с цел да се насърчи използването ѝ (например в транспортния сектор).

- **Преходен период и постепенно коригиране на ставките**

За да се избегне шоково увеличение, в предложението е предвиден преходен период от 10 години, в който минималните акцизни ставки ще се увеличават плавно. Най-устойчивите енергийни продукти ще бъдат освободени от облагане с данък в рамките на този 10-годишен срок.

С оглед осъществяване на прехода са определени две минимални акцизни ставки за всеки вид приложение на съответния енергиен продукт (като моторно гориво или гориво за отопление), т.е. една ставка в началото и една в края на преходния период. В тази връзка увеличението на минималните нива на данъчно облагане е фиксирано на една десета годишно до края на преходния период.

- **Годишна индексация на ставките спрямо инфлацията**

За да отразяват „реалната“ стойност на минималните нива на данъчно облагане, ставките ще подлежат на ежегодна корекция. Последната ще се прави въз основа на общоевропейския хармонизиран индекс на потребителските цени, изключващ енергийните продукти и непреработените храни.

- **Обхват и нови продукти**

В обхвата на ревизираната ЕД попадат само продукти, използвани като моторни горива или горива за отопление, както и електроенергията. Когато продуктът представлява смес от един или повече продукти, всеки компонент ще се облага с приложимите за него ставки независимо от кода по КН за резултатния продукт. Една от важните новости е включването на новите енергийни продукти в обхвата на ЕД. Примери за такива продукти са водород, етилов алкохол и други видове денатуриран спирт, използвани за отопление или моторно гориво, горива от дървесина, торф, дървени въглища, пелети, амоняк, естери и други органични композитни разтворители/ разредители.

- **Освобождавания от облагане с данък и намаления на ставките**

Предвиждат се освобождавания от облагане с данък и намаления на ставките, ако същите могат да бъдат обосновани от гледна точка на ефективност и опазване на околната среда. Примерите за приложими освобождавания включват електроенергия от възобновяеми източници и комбинирано производство на топло и електроенергия (при условие, че комбинираните инсталации са екологични по дефиницията на ЕС), както и възобновяеми горива от небиологичен произход, усъвършенствани биогорива, биотечности и биогаз, и усъвършенствани устойчиви продукти с кодове по КН 4401 и 4402.

- **Енергийни продукти, използвани във въздушния и морския транспорт**

Горивата, използвани във въздушния и морския транспорт, обичайно се ползват от данъчни преференции, водещи практически до пълно освобождаване от данък. Тези политики са променени в предложението. За да се постигне съответствие с целите на ЕЗС, неустойчивите горива за въздушен и морски транспорт ще бъдат облагани с акциз. По този начин керосинът за авиацията и мазутът за корабоплаването вече няма да са напълно освободени от облагане с данък при пътувания в рамките на ЕС (т.е. пътнически полети в ЕС, фериботен транспорт в рамките на ЕС, риболов) и приложимите ставки за тях ще се повишават постепенно.

По отношение на задължителните освобождавания от облагане с данък в сектор въздушен транспорт, предложението предвижда такива само за горивата, използвани при товарни полети, както и за устойчиви алтернативни горива и електроенергия. За морския транспорт в ревизираната ЕД е предвидена минимална „нулева“ ставка за срок от десет години за устойчивите алтернативни горива (включително устойчиви биогорива и биогаз, нисковъглеродни горива, усъвършенствани устойчиви биогорива и биогаз и възобновяеми горива от небиологичен произход) и за електроенергията.

В заключение подчертаваме необходимостта от координирани общи европейски политики за енергийните продукти. Очакваното въвеждане на нова акцизна система в ЕС следва да отговаря на критериите за данъчно облагане, прилагани в различните държави членки, както и на настоящото ниво на икономическо развитие в ЕС. Това се отнася не само за акцизите, но и за другите данъци (например ДДС) и допълнителни мерки, като компенсации или намаления за крайните потребители.

Енергийната криза, през която държавите членки преминават през 2022 г., доведе до прилагане на разнородни подходи, които не съответстват на общата дългосрочна цел на ЕС за преминаване към устойчиви горива. Пример за това е фактът, че едва през 2022 г. (над две десетилетия след приемането на ЕД) България въведе нулева акцизна ставка за електроенергията от възобновяеми източници. Тази мярка е част от икономическия пакет за справяне с високите цени на енергията, който включва още освобождаване от облагане с данък за втечения нефтен газ и природния газ (до юли 2025 г.). Освен това в ДДС е въведена намалена ставка на ДДС от 9% за природния газ (до юли 2023 г.). Тези антикризисни мерки са приети с оглед ситуацията на енергийния пазар и намаляване на негативното въздействие върху високите цени на енергията и инфлацията върху бизнеса и домакинствата. Подобни политики бяха въведени и в други държави членки. Този подход следва, от своя страна, да бъде съгласуван с политиките, предвидени в ревизираната ЕД, защото в противен случай може да се окаже, че различните законодателни актове на Съюза и националните държави си поставят различни и дори противоположни цели.

#### **IV. Данъчна диференциация на превозните средства и електроенергията като моторно гориво**

Едновременно с обявяването на пакета "Подготвени за цел 55," насочен към намаляване на въглеродните емисии с 55% до 2030 г. и климатична неутралност до 2050 г., ЕС представи дългосрочна стратегия за ограничаване използването на замърсяващи изкопаеми горива в транспорта. В синхрон с все по-широкото навлизане на електрическата енергия като моторно гориво за иновативни превозни средства (електромобили), въпросните цели ще

бъдат от съществено значение както за политиките в областта на климата, така и за данъчните инициативи в рамките на ЕС.

- **Пътни превозни средства и данъчна диференциация**

Въпреки, че данъчното облагане на превозните средства е неизменна част от данъчните политики на страните от ЕС в продължение на десетилетия, исторически държавите членки са използвали различни подходи.

В свой доклад от 2012 г. изследователски екип от Политехническият университет на Каталуния в Барселона заключава, че *"съществуващото данъчно облагане на превозните средства в ЕС е значително усложнено доколкото системите, прилагани в държавите членки на ЕС са както сложни сами по себе си, но и напълно различни в отделните държави. . . невинаги данъците се изчисляват ефективно по отношение на най-замърсяващите превозни средства или тези, които влияят отрицателно на околната среда или здравето."*<sup>31</sup> Същият доклад разграничава три основни вида данъци при облагане на превозни средства: (i) при покупка (напр. регистрационен данък); (ii) върху собствеността (напр. годишен път данък) и (iii) при употреба (данъци върху горивата, ДДС).<sup>32</sup>

През последните години фокусът на данъчните политики се измества върху диференциране на данъците въз основа на замърсяване и съдържание на въглеродни емисии. В тази връзка в проучване от 2022 г. Европейската асоциация на автомобилните производители посочва, че в 21 от 27 държави на ЕС се прилага данъчно облагане върху леките автомобили на базата на техния въглероден ефект, като данъчните мерки обикновено варират от данъци върху придобиването, собствеността (включително в България) и служебните автомобили.<sup>33</sup>

Съгласно доклад за данъчните политики на ЕС, насочени към намаляване на емисиите от транспорта, изготвен от организацията с нестопанска цел Международен съвет за чист транспорт, ключова политика за целите на данъчната диференциация е увеличаването на данъчната тежест за превозните средства с високи емисии, като същевременно се предоставят данъчни облекчения за тези с ниски емисии. Следователно, при внимателно планиране, данъците могат да подпомогнат усилията за намаляване на въглеродните емисии и (едновременно с ограничения на емисиите при които от производителите се изисква да разработват, предлагат и продават превозни средства с ниски емисии) могат да стимулират потребителите да купуват превозни средства с ниски емисии, като по този начин генерират и пазарен ефект.<sup>34</sup> В документа се прави разграничение между данъци при придобиване (покупка), собственост, потребление на горива, при използване на пътната инфраструктура, използване на служебни автомобили за лични нужди, както и субсидии за превозни средства

---

<sup>31</sup> Siamak Zahedi, Cremades, Lázaro "Vehicle Taxes in EU countries. How fair is their calculation?" <https://upcommons.upc.edu/bitstream/handle/2117/18150/vehicles.pdf>; достъп на 15 май 2023.

<sup>32</sup> Пак там.

<sup>33</sup> "CO<sub>2</sub>-based motor vehicle taxes in the EU, by country" от 1 юли 2022: <https://upcommons.upc.edu/bitstream/handle/2117/18150/vehicles.pdf>; достъп на 15 май 2023.

<sup>34</sup> Sandra Wappelhorst, Peter Mock, Zifei Yang, "Using vehicle taxation policy to lower transport emissions: an overview of passenger cars in Europe," Резюме: [https://theicct.org/sites/default/files/publications/EU\\_vehicle\\_taxation\\_Report\\_20181214\\_0.pdf](https://theicct.org/sites/default/files/publications/EU_vehicle_taxation_Report_20181214_0.pdf); достъп на 15 май 2023.

с ниски емисии.<sup>35</sup> Съветът отправя следните препоръки за диференциране на данъците във връзка с политиките за намаляване на въглеродните емисии:<sup>36</sup>

- (i) **Данъчни облекчения за превозни средства с ниски емисии към момента на покупката** - облекчения в момента на покупката оказват по-силно въздействие върху избора на потребителите (отколкото годишните данъчни плащания) и играят важна роля за промяна поведението на купувачите (като данъчни облекчения при регистрацията на „чисти“ превозни средства и по-високи данъци за замърсяващи автомобили в Нидерландия, освобождаване от ДДС за превозни средства с ниски въглеродни емисии в Норвегия)
- (ii) **Данъчни облекчения за превозни средства с ниски емисии при тяхната употреба** - по-ниските данъци и общи разходи за потребление на електроенергия в сравнение с по-високи данъци / цени на бензиново и дизелово гориво могат да послужат като стимул за потребителите да изберат автомобили, задвижвани с електроенергия (напр. налаганите високи данъци върху бензиново и дизелово гориво във Франция)
- (iii) **Отчитане на въглеродните емисии при данъчното облагане** - служебните автомобили в Европа съставляват най-големия дял от регистрациите на нови автомобили (в тази връзка например в Нидерландия се прилагат облекчения за служебни автомобили с нулеви емисии)
- (iv) **Редовно оценяване и коригиране на данъчната система** – Съветът посочва, че политики, които подпомагат покупката и употребата на електромобили с батерии и хибридни превозни средства, в сравнение с автомобилите задвижвани с бензин и дизел, обикновено са по-ефективни от еднократни плащания или субсидии за покупка на превозни средства с ниски емисии.

В България данъчното облагане на пътните превозни средства, регистрирани за движение по българската пътна мрежа (както и на корабите и въздухоплавателните средства), е уредено в Закона за местните данъци и такси („ЗМДТ“). България прилага данъчно облагане въз основа на собствеността (данъчно задължени лица са физически или юридически лица, собственици на превозни средства), като основните критерии са вид на превозното средство, мощност на двигателя и година на производство. В тази връзка при облагането с данък върху превозни средства с двигатели с вътрешно горене се отчитат съответните екологични категории, като превозните средства с по-неблагоприятно въздействие върху околната среда са обект на по-висок данък.

По принцип данъчната политика в България отчита вредното въздействие на превозните средства с двигатели с вътрешно горене, като в това отношение страната следва европейските тенденции за по-високо данъчно облагане на средства с отрицателно въздействие върху околната среда и освобождаване от данък на нови видове транспортни средства като електрически автомобили, мотопеди и мотоциклети.

Независимо от тази положителна тенденция, лошото състояние на автомобилния парк в страната (състоящ се предимно от стари и замърсяващи превозни средства) е показателен

---

<sup>35</sup> Пак там, стр. 3 – 7.

<sup>36</sup> Пак там, Резюме.

за факта, че когато данък върху собствеността на превозните средства се налага самостоятелно и не представлява съществен фактор (включително в монетарно изражение) върху цените и употребата на превозните средства, е малко вероятно подобен данък да допринесе за видима промяна в поведението на потребителите. Следователно, макар по-висок данък върху замърсяващите автомобили с вътрешно горене да изглежда разумен подход за данъчни цели, който би следвало да съдейства за преминаване към по-екологични превозни средства, този преход е практически малко вероятен предвид ниската покупателна способност на потребителите в България в съчетание с много ниски данъци (например акцизи) върху най-замърсяващите горива.

- **Данъчна диференциация по отношение на електрическите превозни средства**

Мерките за диференциране в рамките на ЕС, улесняващи прехода към нулеви емисии на електрически превозни средства, могат да бъдат разделени на две основни категории в зависимост от въздействието на стимулите върху производители и потребители.

От една страна са "отрицателни" политики (включително данъчни мерки), целящи да ограничат по-нататъшното производство и използване на превозни средства с двигатели с вътрешно горене, задвижвани със замърсяващи изкопаеми горива. Такива мерки включват увеличаване на данъците върху най-замърсяващите изкопаеми горива (както бе посочено в предишния раздел), нови стандарти за определяне на нормите за въглеродни емисии и предвидената пълна забрана от 2035 г. на превозни средства, задвижвани с двигатели с вътрешно горене.

Същевременно, налице са и "положителни" мерки, улесняващи производството и потреблението на иновативни и екологични горива (предимно електроенергия, но също така и водород), както и политики, насърчаващи електрическата мобилност, като например изграждане на пунктове за зареждане (инфраструктура) с алтернативни горива, стимули за инвестиции в електрификация при автомобилостроенето и увеличаване на покупките на електрически превозни средства от стопански и частни потребители. Преходът към "пътна електрификация" се улеснява и от бързото развитие на високотехнологичния сектор, включително по отношение производството на все по-мощни батерии.

Като общо заключение може да се каже, че дългосрочните европейски цели в областта на климата са от съществено значение за крайния успех на фискалните политики включващи и нов тип данъчно облагане. В тази връзка, въвеждането на обща рамка за данъчно облагане, основана на принципа на диференциация, може да има въздействие върху бюджетните приходи и изборите на производители и крайни потребители.

По-долу анализираме някои основни политики и стимули на ЕС, които улесняват електрификацията в транспортния сектор.

- **Нови стандарти за въглеродните емисии**

През юли 2021 г., в рамките на "Подготвени за цел 55", Европейската комисия представи законодателно предложение за преразглеждане на стандартите за въглеродни емисии по отношение на леките пътнически автомобили и превозни средства. Година по-късно, през октомври 2022 г., Европейският парламент и Съветът постигнаха временно споразумение,

с което се гарантира, че до 2035 г. всички нови леки автомобили и превозни средства за търговски цели (микробуси) регистрирани в Европа ще бъдат с нулеви емисии.

Конкретните законодателни мерки на ЕС включват проект за изменение на Регламент (ЕС) 2019/631 по отношение засилване стандартите за въглеродни емисии на нови леки пътнически автомобили и превозни средства.

Като междинна стъпка към постигането на нулеви емисии, новите въглеродни стандарти предвиждат намаляване на емисиите до 2030 г. средно до 55% за нови автомобили и 50% за нови микробуси. Политиките включват и въвеждането на методология за оценка и отчитане данните за въглеродни емисии през целия жизнен цикъл на леките автомобили и микробуси, продавани на пазара в ЕС (същата следва да бъде представена от Комисията до 2025 г.).<sup>37</sup>

Конкретните стъпки включват:<sup>38</sup>

- (i) **Финансиране насочено към преход в рамките на автомобилния сектор** - съществуващото финансиране от ЕС следва да бъде насочено към превозни средства с нулеви емисии и свързаните с тях технологии с фокус върху малките и средните предприятия по веригата доставки на автомобили, както и на уязвимите региони и общности в Съюза
- (ii) **Предоставяне на изключения и дерогации до края на 2035 г. за малки производители** (с производство до 10,000 нови автомобили или 22,000 нови микробуса за календарна година)
- (iii) **Преразглеждане на механизмите за стимулиране на превозните средства с нулеви и ниски емисии** - настоящият механизъм за стимулиране на превозни средства с нулеви и ниски емисии, който възнаграждава производители, продаващи такива превозни средства (с емисии от нула до 50 г CO<sub>2</sub>/км, като например електрически превозни средства и модерни хибриди) с по-ниски цели по отношение намалени въглеродни емисии ще бъде актуализиран, за да отговори на очакваните тенденции в продажбите; от 2025 г. до 2029 г. референтната стойност е определена на 25 % за продажбите на нови автомобили и 17 % за нови микробуси, докато от 2030 г. този стимул ще бъде изцяло премахнат.

Споразумението беше официално прието от Европейския парламент и Комисията през март 2023 г.

Заслужава да се отбележи, че Германия издейства освобождаване и след 2035 г. за автомобили, използващи специфични горива. Последните (като керосин, метан, метанол) се произвеждат чрез синтез на „уловени“ въглеродни емисии чрез технологии за възобновяеми източници или изцяло чрез процеси без въглероден отпечатък като предполагаемо същите "балансиран" въглеродните емисии, отделяни при последващото изгаряне на горивото в двигателя. Независимо, че подобни горива все още не се използват широко в индустрията, предстои да се види дали предоставеното освобождаване на практика просто ще увеличи

<sup>37</sup> " Deal confirms zero-emissions target for new cars and vans in 2035:

<https://www.europarl.europa.eu/news/en/press-room/20221024IPR45734/deal-confirms-zero-emissions-target-for-new-cars-and-vans-in-2035>; достъп на 1 май 2023.

<sup>38</sup> Пак там.



жизнения цикъл на традиционните двигатели с вътрешно горене и след 2035 г. или тези горива ще представляват нова "магистрала" за иновации от страна на производителите. В този контекст се очаква Комисията да предложи как продажбите на автомобили, задвижвани с такива горива ще продължат след 2035 г. (като най-вероятно тези автомобили ще използват технология, която им пречи да стартират при зареждане с бензин или дизел).<sup>39</sup>

- **Инфраструктура за зареждане на електрически превозни средства**

Развитието на леснодостъпна инфраструктура за електрически превозни средства е от решаващо значение за популяризирането на същите в Европа. Това включва изграждането на леснодостъпни станции, които да осигуряват на собствениците на електрически превозни средства удобни възможности за зареждане. Станциите могат да бъдат разположени както на обществени места (паркинги, търговски центрове, пазари, бензиностанции), така и в частни помещения (домове и бизнес сгради).

Освен броя на станциите за зареждане от значение е и тяхното последващо управление, което следва да гарантира постоянно и ефективно функциониране на мрежата. Последното включва мониторинг на потреблението и нуждите от поддръжка в определени региони, както и координация с инфраструктурните компании при което да се гарантира, че водачите могат да лесно открият станциите за зареждане в различни региони и държави. За тази цел от държавите в ЕС се изисква да определят цели за развитие на публично достъпни зарядни устройства за електрически превозни средства в периода до 2030 г. в съотношение едно зарядно устройство към десет електромобила. "Зелената сделка" на ЕС предвижда до 2025 г. да бъдат инсталирани 1 милион обществено достъпни зарядни устройства.<sup>40</sup>

Основният законодателен акт на ЕС, насочен към намаляване на въглеродния отпечатък от транспортния сектор чрез разширяване инфраструктурата за електрически превозни средства, е предложение за регламент относно инфраструктурата за алтернативни горива с три основни цели:<sup>41</sup>

- (i) Осигуряване наличието на инфраструктурна мрежа за презареждане или зареждане с алтернативни горива на пътни превозни средства или кораби
- (ii) Предоставяне на алтернативни решения с цел да се избегне поддържането в работен режим на двигателите на корабите на кей или стационарните въздухоплавателни средства
- (iii) Постигане на оперативна съвместимост в целия ЕС и осигуряване на лесно използване на съответната инфраструктура.

---

<sup>39</sup> "EU countries approve 2035 phaseout of CO2-emitting cars" от Кейт Абнет:

<https://www.reuters.com/business/autos-transportation/eu-countries-poised-approve-2035-phaseout-co2-emitting-cars-2023-03-28/>; достъп на 01 май 2023.

<sup>40</sup> "Policies to promote electric vehicle deployment – Global EV Outlook 2021 Analysis" от Международна агенция по енергетика: <https://www.iea.org/reports/global-ev-outlook-2021/policies-to-promote-electric-vehicle-deployment>; достъп на 15 май 2023.

<sup>41</sup> "Infographic - Fit for 55: towards more sustainable transport":

<https://www.consilium.europa.eu/en/infographics/fit-for-55-afir-alternative-fuels-infrastructure-regulation/>; достъп на 1 май 2023.

По отношение на автомобилния транспорт, проектът предвижда инсталирането на станции за зареждане на всеки 60 км. по главните пътища (за леки автомобили и камиони под 3,5 тона до края на 2025 г., а за камиони с тегло над 3,5 тона - до края на 2030 г.). Освен това всяка година общата мощност на станциите за зареждане ще се увеличава в зависимост от броя на регистрираните автомобили. За камионите над 3,5 тона ще има поне две точки за зареждане на всеки паркинг (до края на 2027 г.) и четири (до края на 2030 г.).<sup>42</sup>

По отношение на морския транспорт регламентът въвежда задължение до 2030 г. поне 90% от контейнеровозите и пътническите кораби да имат достъп до брегово електрозахранване (за най-натоварените морски пристанища) с поне една инсталация, осигуряваща захранване. Летищата следва да осигурят електрозахранване на всички стойки за самолети в близост до терминала (до 2025 г.) и всички отдалечени стойки (до 2030 г.).<sup>43</sup>

Гореспоменатите мерки са насочени към въвеждане на по-строги въглеродни стандарти и имат за цел не само да допринесат за декарбонизацията, но и да доведат до конкретни ползи за европейските граждани (посредством по-ниски разходи за енергия и по-добро качество на въздуха). Политиките също така ще представляват дългосрочен сигнал за инвестиции на автомобилния сектор в иновативни технологии с нулеви емисии и изграждане на инфраструктура за зареждане на електрически превозни средства.<sup>44</sup>

- **Стимули при покупка / данъчни облекчения за електрически превозни средства**

Сред предпоставките за разпространението на електрическите превозни средства е тяхното диференцирано данъчно облагане в сравнение с превозните средства, които са с двигатели с вътрешно горене. В този контекст настоящите данъчни системи в страните от ЕС се различават не само по отношение нивата на данъчно облагане, но и във връзка с прилаганата данъчна структура и принципи.<sup>45</sup>

Основен признак за ефективна диференцираща рамка в сферата на данъчното облагане е реалната замяна на нежелан продукт или ефект (превозни средства, задвижвани със замърсяващи изкопаеми горива) с устойчива алтернатива (електромобили с алтернативни горива). Диференцираното облагане може да постигне тази цел като създаде предпоставки общата цена на иновативния продукт (електромобилите) и разходите за неговата поддръжка (включително горива) да са поне сходни или дори по-ниски от тези за традиционните продукти (автомобили с двигатели с вътрешно горене). Като се има предвид, че понастоящем цената на дребно на електрическите превозни средства е по-висока от тази на автомобилите с двигатели с вътрешно горене, предоставянето на данъчни облекчения в дългосрочен план е важно както за производителите на автомобили, така и за потребителите в ЕС.<sup>46</sup>

---

<sup>42</sup> Пак там.

<sup>43</sup> Пак там.

<sup>44</sup> "Questions and Answers - Sustainable transport, infrastructure and fuels":

[https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ganda\\_21\\_3525](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ganda_21_3525); достъп на 1 май 2023.

<sup>45</sup> Hauff, K.; Pfahl, S.; Degenkolb, R., „Taxation of Electric Vehicles in Europe: A Methodology for Comparison,” World Electr. Veh. J. 2018, стр. 2.

<sup>46</sup> "Electric car costs to remain higher than traditional engines," Financial Times:

<https://www.ft.com/content/a7e58ce7-4fab-424a-b1fa-f833ce948cb7> достъп на 01 май 2023.

По отношение на бизнеса, инициативите за популяризиране на електрическите превозни средства могат да бъдат насочени към насърчаване на компаниите да използват електрически превозни средства и да намалят общия въглероден отпечатък на своите автопаркове. От друга страна, инициативите за лично ползване могат да целят да направят електрическите превозни средства по-привлекателни за отделните потребители и да ги насърчат да преминат към такива средства.<sup>47</sup>

Проучване на Европейската асоциация на автомобилните производители озаглавено "Overview – Electric vehicles: tax benefits & purchase incentives in the European Union (2022)" стига до заключението, че макар почти всички държави в ЕС да предлагат някаква форма на данъчна подкрепа за стимулиране навлизането на пазара на електрически превозни средства, естеството и паричното измерение на тези данъчни облекчения / стимули се различават значително.<sup>48</sup>

Основните констатации на проучването включват следните изводи:<sup>49</sup>

- (i) Към 2022 г. двадесет и една държави от ЕС (с четири повече от 2021 г.) са въвели закупуване на електрически превозни средства
- (ii) Шест държави (четири по-малко от 2022 г.) не предоставят никакви стимули за закупуване, като повечето от тях предоставят данъчни облекчения или освобождаване от данъци за електрически превозни средства като Естония е единствената държава, която не е въвела никакви данъчни стимули.

България е включена в списъка на страните, които не предоставят конкретни стимули за покупка, но освобождават електрическите превозни средства от данъци, свързани с притежаването им.

В проучването се прави разграничение между два основни метода за данъчно диференциране, използвани в ЕС: данъчни облекчения и стимули за покупка. Данъчните облекчения, от своя страна, се подразделят на такива при придобиване (напр. приспадане и освобождаване от ДДС във Франция, неначисляване на акциз за електромобили в Хърватия, освобождаване от регистрационни данъци за леки автомобили и микробуси с нулеви емисии във Финландия), данъци върху собствеността (напр. освобождаване от данъци в България и Хърватия) и данъчни мерки за служебни автомобили (напр. освобождаване от данъци за електромобили с батерии и плъгин хибриди в Унгария, освобождаване от данъци върху компонентите, основани на въглеродни емисии за автомобили с емисии под 60 г CO<sub>2</sub>/км във Франция). От друга страна, стимулите при покупка са свързани с различни бонуси, възстановяване на парични суми, субсидии, отстъпки при придобиване и/или използване на електрически превозни средства.<sup>50</sup>

---

<sup>47</sup> International Council on Clean Transportation, "Charging infrastructure in cities: Metrics for evaluating future needs: <https://theicct.org/sites/default/files/publications/EV-charging-metrics-aug2020.pdf>; достъп на 15 май 2023.

<sup>48</sup> "Overview – Electric vehicles: tax benefits & purchase incentives in the European Union (2022)," Европейска асоциация на автомобилните производители: <https://www.acea.auto/fact/overview-electric-vehicles-tax-benefits-purchase-incentives-in-the-european-union-2022/>; достъп на 01 май 2023.

<sup>49</sup> Пак там.

<sup>50</sup> Пак там.

Други видове мерки включват данъчни облекчения, т. е. облекчаване на данъците при покупка, наем / лизинг и употреба на пътната мрежа, за да превърнат електрическите превозни средства в по-привлекателна алтернатива за потребителите. Например в Нидерландия добавката към данъка върху доходите за изцяло електрически автомобили на лизинг е 0% през 2013 г. и 4% през 2014 г. (в сравнение с 14-20% за автомобили с двигатели с вътрешно горене). Специфични предимства, предлагани в конкретни европейски градове включват използване на отделни ленти за движение, преференциално или безплатно паркиране, освобождаване от пътни такси (напр. в Париж собствениците на електрически превозни средства заплащат пътни такси и такива за паркиране в намален размер).<sup>51</sup>

Като отчитаме съществуващата липса на хармонизирани данъчни политики за електрическите превозни средства на европейско ниво, по-долу представяме някои примери за публични мерки въведени в конкретни държави от ЕС.

Нидерландия е сред страните от ЕС с най-дълги традиции в предоставянето на данъчни облекчения и стимули за електромобили. Размерът на нидерландския данък върху моторните превозни средства се определя на база емисии. Така само автомобилите с нулеви емисии, като например изцяло електрическите автомобили, са освободени от данъци. За автомобили, които отделят 1-50 грама CO<sub>2</sub> (например плъгин хибридни електромобили), потребителят се облага с намалена данъчна ставка. В съответствие с амбициозните си цели за увеличаване дела на електрическите превозни средства до 50% от всички продадени леки автомобили до 2025 г. нидерландското правителство обмисля да коригира данъците (тарифи) за моторни превозни средства, като използва критерии за диференциация съгласно таблицата по-долу:

#### Данък върху моторните превозни средства Нидерландия:<sup>52</sup>

Данък превозно средство Нидерландия	2022-2024	2025	2026
EVs* (0 g/km CO <sub>2</sub> )	Без данък	¼ данък	Пълен данък
PHEV* (1-50g/km CO <sub>2</sub> )	½ данък	¾ данък	Пълен данък
Други хибриди (>50g/km CO <sub>2</sub> )	Пълен данък	Пълен данък	Пълен данък
Стандартни превозни средства	Пълен данък	Пълен данък	Пълен данък
Микробус на дизел с високи емисии***	Пълен данък + 15%	Пълен данък + 15%	Пълен данък + 15%
* Електрическо превозно средство			
** Плъгин хибридно електрическо превозно средство			
*** Стопански или битови нужди			

В Германия не съществува такса за регистрация, а е налице градска такса в размер около 20-30 евро (според съответния град). През юни 2016 г. страната въвежда 3-годишни субсидии за закупуване на определени превозни средства (например 4,000 евро за електрически превозни средства с батерии и 3,000 евро за плъгин хибридни електрически

<sup>51</sup> Hauff, K.; Pfahl, S.; Degenkolb, R. "Taxation of Electric Vehicles in Europe: A Methodology for Comparison", World Electric Vehicle Journal, 2018, стр. 17.

<sup>52</sup> "Motor vehicle tax (mrb)": <https://business.gov.nl/regulation/motor-vehicle-tax/>; достъп на 01 май 2023.

превозни средства). В този случай половината от субсидията се изплаща от държавата, а другата - от производителя.<sup>53</sup>

В Италия данъчното облагане на превозните средства по принцип зависи от мощността на двигателя, като електрическите превозни средства са освободени от данък за период от 5 години от датата на първоначалната им регистрация. След края на посочения период данъчните задължения включват такса, равна на една четвърт от сумата за превозните средства, които използват газьол.<sup>54</sup>

Както отбелязахме, България все още е сред държавите от ЕС без конкретна данъчна политика, насочена към насърчаване на електрическите превозни средства (с изключение на освобождаването от данък по ЗМДТ). През април 2023 г. Министерски съвет направи предложение за инициране на обществена консултация относно изготвянето на нов Закон за насърчаване на електрическата мобилност. Целта на новото законодателство ще бъде изработване на конкретни стимули за електрическите превозни средства в съответствие с принципа "замърсителят плаща", както и въвеждане на специални мерки, като например субсидии за превозни средства с нулеви емисии, диференциране на регистрационните такси и данъците в зависимост от нивото на емисии, правила за бракуване на замърсяващи превозни средства и други.

*В исторически план законодателната рамка на ЕС относно енергийните продукти се основава на „икономически“ критерии, чиято първостепенна цел е да се гарантира доброто функциониране на единния европейски пазар. Тази цел е постигана основно чрез определяне на минимални данъчни ставки, като държавите – членки от ЕС, нямат право да прилагат по-ниски от тези ставки за облагане на енергийни продукти, както и чрез въвеждане на специални данъчни режими, правила и ставки за определени дейности/сектори. Съществуващото данъчно облагане е основано на обема и на практика облагодетелства замърсяващите изкопаеми горива, като същевременно не стимулира иновациите за по-устойчиви продукти.*

*Целите на Зелената сделка и законодателния пакет „Подготвени за цел 55“ заедно с нарастващата употреба на устойчиви горива доведоха до постепенното преориентиране на данъчната политика на ЕС спрямо енергийните продукти в посока постигане на цели, свързани с екологията и устойчивото развитие. Тази тенденция се проявява и в настоящото предложение за нова Енергийна директива, в което фокусът се измества към данъчна диференциация на енергийните продукти на база тяхната вреда, външни ефекти (замърсяване), енергийно съдържание и екологични показатели.*

*Данъчната диференциация играе все по-съществена роля и за декарбонизацията на транспортния сектор и насърчаване използването на екологични превозни средства, включително такива задвижвани с иновативни моторни горива като електрическа енергия.*

<sup>53</sup> Hauff, K.; Pfahl, S.; Degenkolb, R. "Taxation of Electric Vehicles in Europe: A Methodology for Comparison," World Electric Vehicle Journal, 2018, стр. 2.

<sup>54</sup> Пак там.



## *Раздел 2*

*Диференцирано данъчно облагане на  
хранителни продукти и безалкохолни  
напитки*

## *Раздел 2:*

# *Диференцирано данъчно облагане на хранителни продукти и безалкохолни напитки*

В настоящата глава е представен анализ на политиките в държави, където определени храни и безалкохолни напитки се облагат с данък с цел подобряване на общественото здраве и насърчаване на здравословен начин на хранене. В разгледаните от нас примери за диференцирано данъчно облагане е включен анализ на съдържанието на три вещества (съставки) с доказано вреден ефект за човешкото здраве при прекомерна употреба, а именно захар, наситени мазнини и сол. За тези съставки не е налице хармонизирано общоевропейско данъчно законодателство. В този смисъл нашите коментари са концентрирани върху практиките, прилагани в страни, които целят да коригират поведението на потребителите.

### **I. Политики за намаляване на вредните здравни последици и в полза на здравословни хранителни режими**

#### **1. Глобални цели, свързани с общественото здраве**

През последните десетилетия СЗО и ООН разработват редица политики в подкрепа на усилия за подобряване на общественото здраве. Сред основните мерки в тази област са въвеждането на специални фискални политики. Смята се, че подходящите политики имат значителен потенциал за подобряването на превенцията и намаляването на рискови поведенчески фактори, които, от своя страна, са предпоставка за развитието на различни незаразни болести (НЗБ).

НЗБ, наричани още хронични заболявания, се дължат на комбинация от генетични и поведенчески фактори, както и ефекти на околната среда. Основните видове хронични заболявания са сърдечносъдови (инфаркти и инсулти), рак, хронични респираторни заболявания (хронична обструктивна белодробна болест и астма) и диабет. НЗБ са социално значим проблем, защото те засягат непропорционално хората в държави с ниски и средни доходи, където са отчетени над три четвърти от смъртните случаи по света. Според данни на

СЗО, незаразните болести причиняват смъртта на 41 млн. души годишно или 74% от всички смъртни случаи в глобален мащаб.<sup>55</sup>

С оглед подпомагане на ключови компоненти от глобалната стратегия за превенция на НЗБ, Световната здравна организация утвърждава т.нар. Глобален план за действие (ГПД). Планът предвижда варианти за политики, насочени към контрол на НЗБ на локално и световно равнище. ГПД е с фокус върху намаляването на негативните последствия от четирите основни типа НЗБ: сърдечносъдови заболявания, рак, хронични респираторни болести и диабет. За тази цел ГПД е насочен към четири рискови фактора, свързани с поведението, а именно тютюнопушене, липса на физическа активност, употреба на алкохол и нездравословно хранене.<sup>56</sup>

В допълнение СЗО предлага държавите да предприемат действия с цел да се улесни прилагането на икономически инструменти (например нови данъци и субсидии) като механизъм да се предоставят стимули, водещи до положително въздействие върху поведението, а оттам и до по-здравословен начин на хранене. Очакваната поведенческа промяна е свързана с по-добри здравни резултати, които са пряко следствие от ограничаването на употребата на нездравословни продукти.<sup>57</sup>

## 2. Употреба на захар, мазнини и сол – последствия за здравето

Хората употребяват захар, мазнини и сол от дълбока древност. Тези съставки често се свързват с конкретни ползи (например по-вкусна храна) и са неизменна част от хранителните навици по света. От здравна гледна точка, солта подпомага баланса на телесните течности, захарта осигурява енергия за физически и умствени дейности, докато различните видове мазнини влизат в състава на основната мозъчна маса.

С течение на времето обаче тяхната употреба нараства многократно и това започва да води до негативни последствия за здравето.<sup>58</sup>

Още през 90-те години на XX век, когато производителите откриват пристрастяващите свойства на тези съставки, те започват да увеличават количествата им в различните хранителни продукти и напитки. В този контекст настоящото годишно потребление на захар в развитите държави е между 68–77 кг на човек, а в началото на XVIII-ти век то предполагаемо е било около 1.8–2.7 кг.<sup>59</sup> Подобна тенденция се наблюдава и при солта, като повечето хора употребяват около 9–12 гр. дневно, което е над два пъти повече от препоръчителното максимално количество.<sup>60</sup>

Понастоящем в света се отчита ясно изразено търсене и потребление на храни и безалкохолни напитки с високо съдържание на сол, захар и наситени мазнини. Тяхната

---

<sup>55</sup> Световна здравна организация, “Noncommunicable diseases”: <https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/noncommunicable-diseases>, достъп на 2 октомври 2022 г.

<sup>56</sup> WHO: Global Action Plan for prevention and control of noncommunicable diseases 2013–2020, стр. 8.

<sup>57</sup> WHO: Global Action Plan for prevention and control of noncommunicable diseases 2013–2020, стр.11–18.

<sup>58</sup>Science of food, Raymond L. Rodriguez, Sharon P. Shoemaker: Addressing the sugar, salt, and fat issue the science of food way, 2018; стр. 1.

<sup>59</sup> Пак там.

<sup>60</sup> Намаляване на съдържанието на сол: <https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/salt-reduction>; достъп на 16 октомври 2022 г.



употреба се отразява пагубно на здравето в глобален мащаб, както се вижда от повишените нива на затлъстяване и свързаните с него диабет и сърдечносъдови заболявания.<sup>61</sup>

Прекомерната употреба на въпросните съставки, наред с благоприятната среда за увеличено предлагане на храни и безалкохолни напитки с високо съдържание на наситени мазнини, трансмазнини, захар или сол, е основен фактор за значителното увеличаване на броя на хората с наднормено тегло, което допринася за увеличената глобална заболеваемост от болести, свързани със затлъстяване.<sup>62</sup>

Проблеми, свързани с начина на хранене и приема на вредни храни, вече се наблюдават от ранна детска възраст, което е причина прекалената консумация на храни/недохранването да са сред най-съществените здравни проблеми в света. Според оценки от 2020 г. 38,9 млн. деца, ненавършили 5 години, са с наднормено тегло, докато 45 млн. са с тегло под нормалното. През 2016 г. над 340 млн. деца и подрастващи на възраст от 5 до 19 години са били в различни стадии на затлъстяване. Съответно данните сочат, че около 2.5 млн. смъртни случаи годишно биха могли да бъдат предотвратени дори чрез умерено намаляване на приема на сол.<sup>63</sup>

Като отчитат влошаващия се проблем, свързан с прекомерната употреба на сол, захар и мазнини, СЗО и други здравни организации изготвят препоръки относно нездравословните храни и напитки. В този смисъл държавите прилагат политики, целящи да се ограничи търсенето на нездравословни продукти и едновременно с това да се промени поведението на потребителите. Сред тези политики попадат и фискални политики, включващи данъчно облагане на вредни хранителни съставки, както и на продуктите с вредно съдържание като цяло.<sup>64</sup>

## **II. Фискални политики относно вредни продукти и съставки**

Фискалните политики за подобряване на хранителните навици са ключов подход за намаляване потреблението на висококалорийни храни и за преодоляване на проблемите, свързани със затлъстяването и диабета. Налице са все повече емпирични доказателства, че данъците и субсидиите могат да окажат влияние върху потребителските навици и поведение. Данък върху напитките, съдържащи захар, например, вероятно би довел до (относително) пропорционално намаляване на употребата им, особено ако вследствие на въвеждането му се увеличи тяхната продажна цена. Този подход може да бъде допълнен от предоставянето на субсидии за пресни плодове и зеленчуци, които да намалят тяхната цена, т.е. да се осигури достъп на потребителите до по-здравословни и евтини хранителни варианти. Що се отнася конкретно до промените в цените, потребителите с ниски доходи обикновено са най-чувствителни към цената и в този смисъл ползите за тях от преориентиране към по-

---

<sup>61</sup> WHO: Fiscal policies to promote healthy diets: policy brief, 2022; стр.1.

<sup>62</sup> Пак там.

<sup>63</sup> Science of food, Raymond L. Rodriguez, Sharon P. Shoemaker: Addressing the sugar, salt, and fat issue the science of food way, 2018; стр. 1.

<sup>64</sup> Намаляване на съдържанието на сол: <https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/salt-reduction>; достъп на 16 октомври 2022 г.

здравословни продукти (вследствие на повишените цени на храните и напитките) предполагаемо ще са най-големи.<sup>65</sup>

## 1. Мотиви за политиките

Благодарение на техния потенциал за контрол на пазара фискалните инструменти нерядко се използват и като средство за постигане на здравни цели. Въвеждането на данъчни политики предполага създаване на стимули за намаляване на рисковите фактори за НЗБ, свързани с храненето, като същевременно се генерират публични приходи. В този контекст интервенциите представляват механизъм, чрез който може да се повлияе на поведението на потребителите в търговските обекти. Следователно, стимулирайки потребителите да купуват по-здравословни храни и напитки, съответно да намалят консумацията на нездравословни продукти, фискалните инструменти целят промяна в моделите на потребление на храни и напитки на индивидуално ниво, както и на ниво отделно домакинство.<sup>66</sup>

Интервенциите са по-ефективни, когато са комбинирани със стимули за производството на по-здравословни храни и напитки. Увеличаването на приложимите данъци по принцип се отразява на продажната цена на даден продукт и води до намаление на търсенето на този продукт от потребителите. Когато по-високите данъци се съчетават със субсидии или сходни мерки, насърчаващи здравословните стоки и водещи до намаляване на тяхната цена за потребителите, това води до увеличено потребление на здравословни храни. Съответно подобна комбинация от данъци и субсидии може да е ефективен стимул за хранителната индустрия да подобри хранителните качества на своите продукти.

Друга потенциална полза от фискалните интервенции е генерирането на приходи и преразпределянето на тези приходи за здравни политики (включително информационни кампании).

В обобщение, прилагането на фискални политики все повече се смята от законодателите по света за основен компонент в рамките на широкообхватна стратегия за промоция на здравословното хранене и превенцията на НЗБ.

## 2. Съображения относно политиките за диференцирано данъчно облагане

- **Ценова еластичност**

Чувствителността на потребителите към промените на цените (наричана „ценова еластичност“) е от ключово значение при формирането на данъчни политики, целящи промоция на здравето. Когато потребителите могат лесно да намерят заместител под формата на алтернативни продукти, тяхната чувствителност към увеличената цена е по-висока.

---

<sup>65</sup> WHO Fiscal policies for diet and prevention of noncommunicable diseases, стр. 10–11.

<sup>66</sup> Пак там.

Продукти, които са обект на еластично търсене, по принцип могат да бъдат обект на политики, насърчаващи заместването им с други продукти. Следва обаче да се има предвид, че търсенето на хранителни продукти и напитки не винаги е еластично, т.е. потребителите може да не са чувствителни към промените в цената, ако са свикнали да употребяват конкретен продукт и не желаят да променят поведението си. От друга страна, при ниска чувствителност към цената, вероятен ефект е продавачите да прехвърлят данъчната тежест върху потребителите, т.е. потребителските цени да се увеличат, но потреблението на съответната стока да не намалее.

- **Ефект на заместване**

Размерът на ефекта на заместване обикновено зависи от наличието на заместители (например за замяна на напитките, съдържащи захар, с такива съдържащи вода, мляко, неподсладен 100% плодов сок, напитки с некалорийни заместители на захарта като подсладители). Следователно наличието на повече заместители със сходни характеристики увеличава ефекта на заместване. Здравният ефект, от своя страна, зависи от степента, в която потребителите са в състояние или желаят да променят поведението си.

В зависимост от своя социално-икономически статус, купувачите с ниски доходи, младежите и хората с най-висок риск от затлъстяване като правило реагират най-силно на промяната в цените на хранителните продукти и напитките.<sup>67</sup> В тази връзка, успешните данъчни политики могат да спомогнат за преминаване от нездравословни и вредни продукти към по-здравословни или по-малко вредни заместители като резултат от промяна в потребителските навици.

- **Данъчна основа и ставка**

Някои данъчни изследвания застъпват тезата, че за успешните политики е препоръчително данъчната основа да е определена по начин, който не предполага пренасочването от потребителя към „нежелани“ заместители (например други опасни продукти), а към по-здравословни/ по-малко вредни алтернативи. Както бе отбелязано, този ефект може да се преследва чрез паралелното прилагане на „позитивни“ фискални стимули, като такива за насърчаване на производството и потреблението на по-малко вредни продукти. Изборът на подходяща данъчна основа може да сведе до минимум потенциалните нежелани здравни ефекти от данъците върху хранителните стоки и напитките.<sup>68</sup>

Друг важен аспект на фискалните политики е свързан с определянето на приложимите данъчни ставки. Последните следва да бъдат определени по начин, който способства изпълнението на заложената цел за намаляване на употребата на облаганите продукти (а не просто да доведе до увеличаване на продажната им цена), което не винаги е проста задача.

---

<sup>67</sup> WHO: Fiscal policies for diet and prevention of noncommunicable diseases, стр. 20.

<sup>68</sup>Jody C. Hoenink, Wilma E. Waterlander, Joreintje D. Mackenbach, Cliona Ni Mhurchu, Nick Wilson, Joline W. J. Beulens & Nhung Nghiem. Impact of taxes on purchases of close substitute foods: analysis of cross-price elasticities using data from a randomized experiment.

### 3. Данъчен модел

По отношение на данъчния модел, данъците върху потреблението (акцизи, ДДС) са най-често използваният данъчен инструмент за постигане на цели, свързани с общественото здраве. Някои от примерните аспекти за изработване на успешен модел включват:

- Естество на данъка (например косвен данък върху потреблението);
- Обхват – храни/ съставки, които се облагат с данък;
- Критерии за облагане като данъчна основа;
- Приложима данъчна ставка;
- Данъчнозадължени лица и метод за начисляване на данъка;
- Събиране на данъка;
- Очаквани здравни ефекти и приходи от фискалната интервенция и други.

Акцизният или сходните му данъци практически са по-лесно събираеми от гледна точка на публичния фиск, защото обикновено подобни налози са дължими еднократно на последния етап от веригата доставки (най-често покупка от краен потребител). Поради това, че данъкът е еднофазен, данъчната тежест се отразява при определяне на данъчната основа на крайния продукт, което води и до увеличаване на неговата продажна цена. Подобен данъчен механизъм предполага по-ниски административни разходи и намалява риска от данъчни измами.<sup>69</sup>

В зависимост от облагаемата основа данъкът може да е:

- (i) специфичен – налог върху съдържанието на вредната съставка в крайния продукт (например конкретна стойност за всяка допълнителна чаена лъжичка калориен подсладител);
- (ii) унитарен (на база обем) – данък на база общ обем на крайния продукт (например конкретна стойност за килограм захарни изделия);
- (iii) адвалорен (пропорционален) – налог, калкулиран като пропорция (процент) от продажната цена на продукта.<sup>70</sup>

Възможна е и комбинация от горните.

Специфичните данъци имат потенциалното предимство да са конкретно насочени към вредния компонент. Като резултат, те водят до по-висока данъчна тежест за всяка допълнителна единица вредно съдържание, като по този начин се увеличава цената на най-вредните хранителни продукти и напитки. От една страна, този ефект възпрепятства потреблението, а от друга, той насърчава производството на храни и напитки с по-ниско вредно съдържание, изразено в проценти/ обеми на вредната съставка. Следователно налагането или повишаването на специфичните данъци е средство за намаляване на относителните ценови разлики, като по този начин се избягва вероятността потребителите

---

<sup>69</sup> Пак там.

<sup>70</sup> A typology of beverage taxation: multiple approaches for obesity prevention and obesity prevention-related revenue generation. J Public Health Policy, 2013; 34: стр. 403–423.

да се пренасочат към по-евтини и по-нездравословни продукти вследствие повишаването на данъка (често срещан ефект при адвалорните данъци). За да се избегне ерозията на специфичния данък с течение на времето, е необходимо той да бъде коригиран с отчитане на инфлацията и с оглед да се намали финансовата достъпност на облагания продукт при евентуално нарастване на доходите.<sup>71</sup>

Унитарните данъци (на база общ обем/ количество) се прилагат в случаи, при които по-лесно да се обложи финалният продукт, съдържащ вредната съставка, отколкото да се обложи самата съставка (например литър напитка, съдържаща захар).

Адвалорните данъци се смятат за „по-гъвкави“ по отношение отчитането нивата на инфлация. Същевременно този вид налози не са пряко обвързани с вредната съставка и може дори да стимулират увеличено производство и потребление на по-евтини и нискокачествени продукти, съответно да се компрометира събирането на публични приходи и изпълнението на целите, свързани с общественото здраве.

Включването на акциза в облагаемата основа може да доведе до по-висок размер на ДДС (ако акцизът е включен в данъчната основа облагаема с ДДС) и до допълнително увеличение на продажните цени. Слабо вероятно е обаче само облагането с ДДС да спомогне за постигането на здравни ефекти, тъй като това е общ данък върху потреблението, който се налага върху всички продукти (освен ако не се прилага конкретна намалена ставка) и по своето естество представлява адвалорен данък.

Отчитайки този аспект, намалени ДДС ставки може да се прилагат по начин, който например разграничава храните и напитките като цяло от конкретни „нездравословни“ храни и напитки. Пример за това е списъкът в Приложение на Директива 2006/112/ЕС със стоки и услуги, за които държавните членки могат да прилагат намалени ставки на ДДС. Въпросният списък обхваща снабдяване с вода и хранителни продукти (включително напитки) за човешко и животинско потребление, живи животни, семена за посев, растения и съставки, които обикновено са предназначени за подготвяне на хранителни продукти, продукти, нормално използвани като добавки на хранителни продукти или като заместители на хранителни продукти. Тук следва да отбележим, че според българското законодателство се прилага намалена ставка на ДДС от 9% върху хляба и брашното (в сила до юли 2023 г.), но тази мярка цели по-скоро да противодейства на икономическите ефекти от високата инфлация и не е конкретно свързана с опазване на здравето.

Ефективният подход за данъчно облагане следва да се основава на комбинация от данъци и субсидии като механизъм за намаляване на възможностите за потенциално пренасочване на потребителите към други нездравословни храни или напитки. Ефективните цели на ценовата политика е препоръчително да са с фокус върху нейния потенциал за въздействие върху поведението при покупка и потребление, а не толкова върху крайни ефекти като телесно тегло или заболявания, които по принцип може да се влияят от множество фактори. В този смисъл е необходимо провеждането на редовен мониторинг и оценка на ефектите от

---

<sup>71</sup> A typology of beverage taxation: multiple approaches for obesity prevention and obesity prevention-related revenue generation. J Public Health Policy, 2013; 34: стр. 403–423.

налагане на данъка, за да се извърши оценка на здравните резултати от неговото прилагане, като същевременно се идентифицират непредвидени ефекти.<sup>72</sup>

### III. Диференцирано данъчно облагане на хранителни продукти и безалкохолни напитки (примери)

Предвид липсата на хармонизирано данъчно облагане на нездравословни храни и безалкохолни напитки, в този раздел представяме няколко примера за политики от различни страни по света.

#### 1. Захар

- Финландия

Финландия е държава, която има дълга история на прилагане на политики, насочени към нездравословния начин на живот и употребата на вредни продукти, включително такива с високо съдържание на захар. Политиките обхващат комбинация от високи данъци за стоки, създаващи риск, както и целеви субсидии за здравословни продукти.

През 2011 г. в страната е наложен данък върху захарните/ шоколадовите изделия и безалкохолните напитки (Закон 1127/2010). В мотивите за въвеждането на данъка са посочени както събирането на повече бюджетни приходи, така и промяна на моделите на потребление на храни и напитки в посока употребата на по-здравословни продукти.<sup>73</sup> Приложимите данъчни ставки са увеличени на два етапа през 2012 г. и 2014 г., като настоящата ставка е EUR 0,95 на килограм захарни изделия и сладолед.

Данъкът за безалкохолните напитки е в размер на EUR 0,11 на литър, но за напитките със съдържание на захар над 0,5% ставката е EUR 0,22 на литър. Продуктите са определени въз основа на техния код по КН и са предвидени специални изключения (например за малки производители или износители).<sup>74</sup>

Тези данъчни мерки водят до намалени продажби и потребление на безалкохолни напитки и захарни изделия във Финландия. След въвеждането на данъка върху захарните изделия общото търсене спада, като този спад е най-силно изразен при сладоледа и безалкохолните напитки и по-слабо при сладкарските изделия.<sup>75</sup>

Както показват няколко финландски проучвания, наред с положителните ефекти за потреблението, тази форма на данъчно облагане има и своите недостатъци, свързани с възможната дискриминация на определени сектори и нарушаването на конкуренцията. В

---

<sup>72</sup> Anne Marie Thow, Peter Heywood, Stephen Leeder and Lee Burns, Menzies Centre for Health Policy, Victor Coppleson Building, University of Sydney, Sydney, NSW 2006, Australia: Department of International Health, University of Sydney, Sydney, Australia: Department of Taxation Law, Sydney Law School, University of Sydney, Sydney, Australia. The global context for public health nutrition taxation.

<sup>73</sup> ECORYS: Food taxes and their impact on competitiveness in the agri-food sector Annexes to the Main report, 2014, стр.187 – стр.197.

<sup>74</sup> WHO: Fiscal Policies for Diet and Prevention of Noncommunicable Diseases; стр. 15.

<sup>75</sup> ECORYS: Food taxes and their impact on competitiveness in the agri-food sector Annexes to the Main report, 2014, стр. 200.

тази връзка, определени финландски производители изразяват аргументирани опасения във връзка с намалената предвидимост относно данъчното облагане на техните продукти, което възпрепятства бизнес планирането.<sup>76</sup>

Независимо от това, прилаганата данъчна политика като цяло се счита успешна както за генериране на приходите, така и за намаляване на потреблението на продукти, съдържащи захар (т.е. с цялостен благоприятен ефект за общественото здраве).<sup>77</sup>

- **Франция**

Франция прилага данъчна политика, според която облагането на безалкохолните напитки със и без захар се базира на техните (тарифни) кодове по КН. Първоначалният обхват на мерките включва само газирани напитки. Впоследствие същият е разширен и понастоящем включва и напитки с добавена захар или подсладители (включително „напитки с намалено съдържание на захар“).

При самото му въвеждане данъкът се разглежда от френските законотворци като инструмент за едновременно постигане на икономически и здравни цели. Въвеждането на тази данъчна политика се улеснява до известна степен от факта, че, от една страна, индустрията за безалкохолни напитки е печеливша във Франция. Същевременно, същата не се счита тясно свързана с културните особености и наследство на страната, както други индустрии (например винопроизводство). От здравна гледна точка мотивът, лежащ в основата на въвеждането на данъчната политика, е че тя се възприема като ефективен инструмент за справяне с високите равнища на затлъстяване.<sup>78</sup>

Предвид това през 2011 г. Франция приема налог с първоначален размер от EUR 7,16 на хектолитър, който през 2015 г. е увеличен на EUR 7,5 на хектолитър.<sup>79</sup> В резултат на наложените мерки през 2013 г. са събрани приходи, възлизащи на около EUR 300 млн., които впоследствие са насочени към Националната здравна каса на Франция.<sup>80</sup>

Последващи проучвания за оценка на въздействието от мерките показват положителен ефект както по отношение на общественото здраве, така и във връзка с тяхното приемане от френските потребители. Основният отчетен позитивен резултат е намаляване на потреблението на газирани напитки от младежи, хора с ниски доходи и домакинства, в които има подрастващи.<sup>81</sup> Според някои доклади възприемането на прилаганата данъчна политика зависи и от социално-икономическия статус и образователно ниво на интервюираните. В проучванията също така е установено, че нивото на общата подкрепа се увеличава, когато данъчната политика е съчетана с намаляване на цените на по-здравословни продукти (например посредством отстъпки в търговските обекти) и при информираност сред

---

<sup>76</sup> Пак там, стр. 201.

<sup>77</sup> Пак там.

<sup>78</sup> Yann Le Bodo, Fabrice Etile, Chantal Julia, Marine Friant-Perrot, Eric Breton, Sébastien Lecocq, Christine Boizot-Szantai, Céline Bergeran, Françoise Jabot: Public health lessons from the French 2012 soda tax and insights on the modifications enacted in 2018, 2022; стр. 587.

<sup>79</sup> ECORYS: Food taxes and their impact on competitiveness in the agri-food sector (Final report), 2014; стр. 18.

<sup>80</sup> WHO: Fiscal Policies for Diet and Prevention of Noncommunicable Diseases; стр. 15.

<sup>81</sup> ECORYS: Food taxes and their impact on competitiveness in the agri-food sector (Final report), 2014; стр. 22–26.

обществото, че събраните приходи впоследствие се използват в рамките на системата на здравеопазване в страната.<sup>82</sup>

Друг интересен резултат от прилагането на данъка е, че възможността за заместване с други нездравословни продукти е ограничена поради широкия обхват на налога, т.е. потребителите не могат лесно да преминат към сходни продукти, които не се облагат с данък, защото такива продукти са основно соковете без допълнителни примеси.<sup>83</sup>

През 2018 г. обществените нагласи стават причина за изменения в данъчното облагане на газираните напитки. С въпросните изменения данъкът е линейно индексирен спрямо количеството на добавена захар в напитката с оглед по-добро хармонизиране на налога и неговите здравни цели.<sup>84</sup> Последващи проучвания сочат, че промените представляват стимул за производителите да се „адаптират“ към данъка, включително чрез промяна в производствените формули / рецепти и съдържанието на продуктите. Обхватът на тези промени е различен за отделните производители и се определя не само от ограниченията, свързани с производствените разходи и лоялността на потребителите към дадена напитка, но и от марката на производителя, позицията му по отношение на конкуренцията и взаимоотношенията му с дистрибуторите и бутилиращите компании.<sup>85</sup>

- **Мексико**

Мексико е сред държавите с най-високо потребление в световен план на захарни изделия и напитки. През 2012 г. тя заема първо място в света по потребление на такива изделия със 160 литра на глава от населението, като 71% са напитки, съдържащи захар, и 23% са храни с високо енергийно съдържание, които не са от първа необходимост. Вследствие на високото потребление нивата на затлъстяване в Мексико достигат 71% при пълнолетните и 30% при децата и подрастващите.<sup>86</sup>

В отговор на тези тревожни данни през 2014 г. мексиканското правителство предлага мерки за облагане на напитките, съдържащи захар, с два вида данък.

Първият данък представлява на практика акциз в размер на 1 песо на литър за всички безалкохолни напитки с добавена захар (на прах, концентрати и готови за употреба), който се удържа от производителя. Вторият данък е адвалорен данък в размер 8% от цената на няколко категории храни с високо енергийно съдържание, които съдържат 275 калории на 100 грама или повече (снаксове, сладкарски изделия, шоколадови изделия и други продукти от какао, кремове, торти, бонбони, сладолед, фъстъчено масло). Данъкът се заплаща от производителя или търговеца.<sup>87</sup>

---

<sup>82</sup> Public health lessons from the French 2012 soda tax and insights on the modifications enacted in 2018, 2022; стр. 586.

<sup>83</sup> ECORYS: Food taxes and their impact on competitiveness in the agri-food sector (Final report), 2014; стр. 37.

<sup>84</sup> Public health lessons from the French 2012 soda tax and insights on the modifications enacted in 2018, 2022; стр. 588.

<sup>85</sup> Пак там, стр. 587

<sup>86</sup> WHO: Fiscal policies for diet and prevention of noncommunicable diseases, стр. 16.

<sup>87</sup> Maria-Eugenia Bonilla-Chacin, Roberto Iglesias, Agustina Suaya, Claudia Macías, Learning from the Mexican experience with taxes on sugar-sweetened beverages and energy-dense foods of low nutritional value, стр. 9–11.



Приемането на въпросните политики първоначално среща отпор от мексиканските производители, чиито основни опасения са свързани с намалената сигурност на бизнес средата и негативното финансово въздействие вследствие загубата на приходи.<sup>88</sup>

Според заключения от проучвания на Мексиканския Национален институт по общественото здраве и Университета в Северна Каролина, САЩ в рамките на една година тази политика води до средно намаление от 6% на покупките на облагаемите продукти, като същевременно към края на 2014 г. спадът достига до 12%. Намалението на потреблението е най-силно изразено в домакинствата с нисък социално-икономически статус, като то е средно 9% през 2014 г. и се увеличава до 17% към декември 2014 г.<sup>89</sup>

Освен това, допълнителното наблюдение на въздействието на политиките показва, че в годините след налагане на данъка, спадът в потреблението на облагаемите продукти в домакинствата от градските центрове е достигнал 78%. Тази тенденция се съчетава и повишение от 16.2% в търсенето на бутилирана вода. За разлика от резултатите в градовете обаче въздействието в селските региони е пренебрежимо ниско. В проучванията са изложени различни хипотези за това явление – от затруднен достъп до бутилирана вода в отдалечените населени места до неуспешно практическо прилагане на данъчната политика в конкретни провинции.<sup>90</sup>

## 2. Наситени мазнини

- Дания

Дания е пример за прилагане на данъчна политика за облагане на наситените мазнини. През 2011 г. Дания въвежда данък върху наситените мазнини, чиято основна цел е да се повлияят хранителните навици на потребителите.<sup>91</sup> Данъкът обхваща наситените мазнини в месото, пълномаслените млечни продукти, животинските мазнини, хранителните масла, маргарина и други подобни. Целта на налога е да се насърчи потреблението на продукти с ниско съдържание на наситени мазнини, като например сирене с ниско съдържание на мазнини (вместо пълномаслено сирене).<sup>92</sup>

Въвеждането на данъка обаче се оказва спорно и неговото прилагане среща негативна реакция от страна на хранителната индустрия, търговците и дори някои здравни експерти, които изразяват съмнение относно крайната ефективност за общественото здраве.<sup>93</sup> Критиките към данъка се базират на аргументи, свързани с нивото на вредност на наситените мазнини предвид възможното им „заместване“ с още по-вредни храни и вещества като въглехидрати (вместо с по-здравословни мастни киселини и храни с ниско

---

<sup>88</sup> PAN American Health Organization and WHO: Taxes on Sugar- sweetened Beverages as a Public Health Strategy: The Experience of Mexico; стр. 48.

<sup>89</sup> Пак там.

<sup>90</sup> The Journal of Nutrition Nutritional Epidemiology: After Mexico Implemented a Tax, Purchases of Sugar-Sweetened Beverages Decreased and Water Increased: Difference by Place of Residence, Household Composition, and Income Level, 2014; стр. 3–4.

<sup>91</sup> ECORYS: Food taxes and their impact on competitiveness in the agri-food sector (Final report), 2014; Таблица 1.2, стр.17.

<sup>92</sup> Пак там, стр. 40.

<sup>93</sup> European Journal of Clinical Nutrition: The Danish tax on saturated fat: why it did not survive, 2014; стр. 224–225.

съдържание на мазнини).<sup>94</sup> Освен това, датските фермери и търговци изразяват притеснение от възможното увеличаване на трансграничните покупки от съседни държави, което има потенциал да намали приходите на местните производители, както и да създаде допълнителна административна тежест за датските индустрии и стане причина за преместване на работни места в чужбина.<sup>95</sup>

Независимо от горните съображения, в няколко проучвания е отчетена положителна тенденция в търсенето. След въвеждането на данъка върху наситените мазнини през 2012 г. се наблюдава спад от 5.5% в търсенето на масла за готвене, 5.5% – на масло и 8.2% – на маргарин. Този спад в потреблението обаче е пропорционално по-нисък от увеличението на цените, което е признак за по-слаба еластичност на пазара.<sup>96</sup>

Наблюденията върху пазара след въвеждането на данъчната политика в Дания показва, че същата води до 10–15% намаление в нивата на използваните мазнини по съответните продуктови категории (масло, маргарин и смеси). За сметка на това се увеличава търсенето на продукти, облагани с по-нисък данък, чиито цени не се влияят в такава степен от данъка (например през 2012 г. се отчита увеличение с 6.3% на търсенето на зехтин и 3.2% на растително олио).<sup>97</sup>

Независимо от посочените положителни тенденции в потреблението, след полемиките, свързани с него, данъкът е премахнат в началото на 2013 г.<sup>98</sup>

Ако се игнорира негативното медийно отразяване, според редица проучвания данъкът продължава да оказва въздействие дори и след като е премахнат. Основният положителен ефект е свързан с предпочитанията на потребителите към определени стоки. В тази връзка, търсенето на продуктите категории, които са обект на облагане, не се връща към нивата отпреди въвеждането му и остава пропорционално по-ниско от промяната в цените на същите продукти. В резултат на това, някои изследователи достигат до заключението, че датски потребители, които вече са преминали на хранителни продукти с по-ниско съдържание на мазнини и облагани с по-нисък данък, не са променили своите предпочитания и не са се върнали към употребата на продукти с по-високо съдържание на мазнини дори и след премахването на данъка.<sup>99</sup> Взимайки това обстоятелство предвид, проучванията достигат до извода, че основният ефект, постигнат от датския данък върху наситените мазнини, е свързан с намаляване на търсенето на продукти с високо съдържание на наситени мазнини и преминаване към по-евтини версии на облаганите продукти или изцяло към продукти, освободени от данък.<sup>100</sup>

Същевременно полемиките около данъка и неговото премахване са индикация за някои спорни аспекти, присъщи на данъчните политики относно облагането на храните и напитките. Споровете са основно във връзка с предполагаеми негативни икономически

---

<sup>94</sup> Пак там, стр. 224–225.

<sup>95</sup> Пак там, стр. 225.

<sup>96</sup> ECORYS: Food taxes and their impact on competitiveness in the agri-food sector (Final report), 2014; стр. 35.

<sup>97</sup> Пак там, на стр. 35.

<sup>98</sup> European Journal of Clinical Nutrition: The Danish tax on saturated fat: why it did not survive, 2014; стр. 224–225.

<sup>99</sup> ECORYS: Food taxes and their impact on competitiveness in the agri-food sector (Final report), 2014; стр. 40.

<sup>100</sup> Ibid., на стр. 23–24.

последствия за определени индустрии, поставянето на регулаторни пречки за търговията с определени продукти и спорни здравни ефекти поради наличието на вредни заместители.

### 3. Сол

- Унгария

Унгария е сред страните, въвели данъчни мерки относно продукти, съдържащи сол. Основната цел на данъка е да се намали приемът на хранителни продукти с високо съдържание на сол. Освен това, данъкът цели да насърчи по-здравословни хранителни режими сред унгарското население, както повишаване на бюджетните приходи, преразпределяни към системата на общественото здравеопазване.<sup>101</sup>

Приетият данък обхваща готови храни и напитки с високо съдържание на сол, но също така и други съставки като захар и кафе. Данъчните ставки се определят в зависимост от категорията продукти, като приходите от данъка се преразпределят към бюджета за целите на общественото здраве.

Въвеждането на данъка се приема негативно от хранителната индустрия в Унгария, докато положителна оценка е изразена от здравни организации и здравни работници.<sup>102</sup> Проучванията след въвеждането му показват, че данъкът е оказал въздействие върху навиците на унгарците, като данните сочат 27% намаление на покупките на облагаемите продукти. Според проучвания в страната 16% от потребителите на солени snacks са променили и намалили потреблението си, като основната посочена причина за това са увеличените цени на тези продукти.<sup>103</sup>

Наред с въздействието му за потреблението, данъкът има ефект и върху производствените процеси на унгарските производители, като ги мотивира да променят състава на продуктите си чрез пълно премахване или значително намаление на съдържанието на облагаемата съставка. Според едно от проучванията *„40% от производителите са променили рецептата за продуктите си, 30% са премахнали напълно целевата съставка, а 70% са намалили количеството ѝ.“*<sup>104</sup>

Освен това въвеждането на унгарския данък върху продукти, които са вредни за общественото здраве, допринася за спада в потреблението на почти всички продуктови групи на пазара на солени и пикантни snacks. Данните за период от шест месеца показват, че *„спадът варира от 15% до 25% в някои сегменти. Потреблението на чипс намалява с 15,4%; на ядки с 22,2% и на зърнени закуски с 15,3% (солети, претцели, крекери и др.).“*<sup>105</sup> Следователно данъкът спомага за подобряване на състава на целевите продукти и по-специално за промени в потреблението на продуктите, съдържащи вредни нива на сол.<sup>106</sup>

---

<sup>101</sup> Alison Giles, Danielle Costigan, Hannah Graff, Rebecca Stacey and Modi Mwatsama: Case study: The Hungarian public health product tax, 2019; стр. 7– 8.

<sup>102</sup> Пак там, стр. 9.

<sup>103</sup> WHO: Fiscal policies to promote healthy diets: policy brief, 2022; стр. 15.

<sup>104</sup> ECORYS: Food taxes and their impact on competitiveness in the agri-food sector (Final report), 2014; стр. 33.

<sup>105</sup> Пак там, стр. 38.

<sup>106</sup> WHO: Using price policies to promote healthier diets, 2015; стр. 21.

Друг наблюдаван положителен ефект е свързан с размера на събраните приходи, които в първите четири години на прилагане на данъка възлизат на 61.3 млрд. форинта (около 219 млн. долара) и които впоследствие се разпределят към системата на здравеопазването.<sup>107</sup>

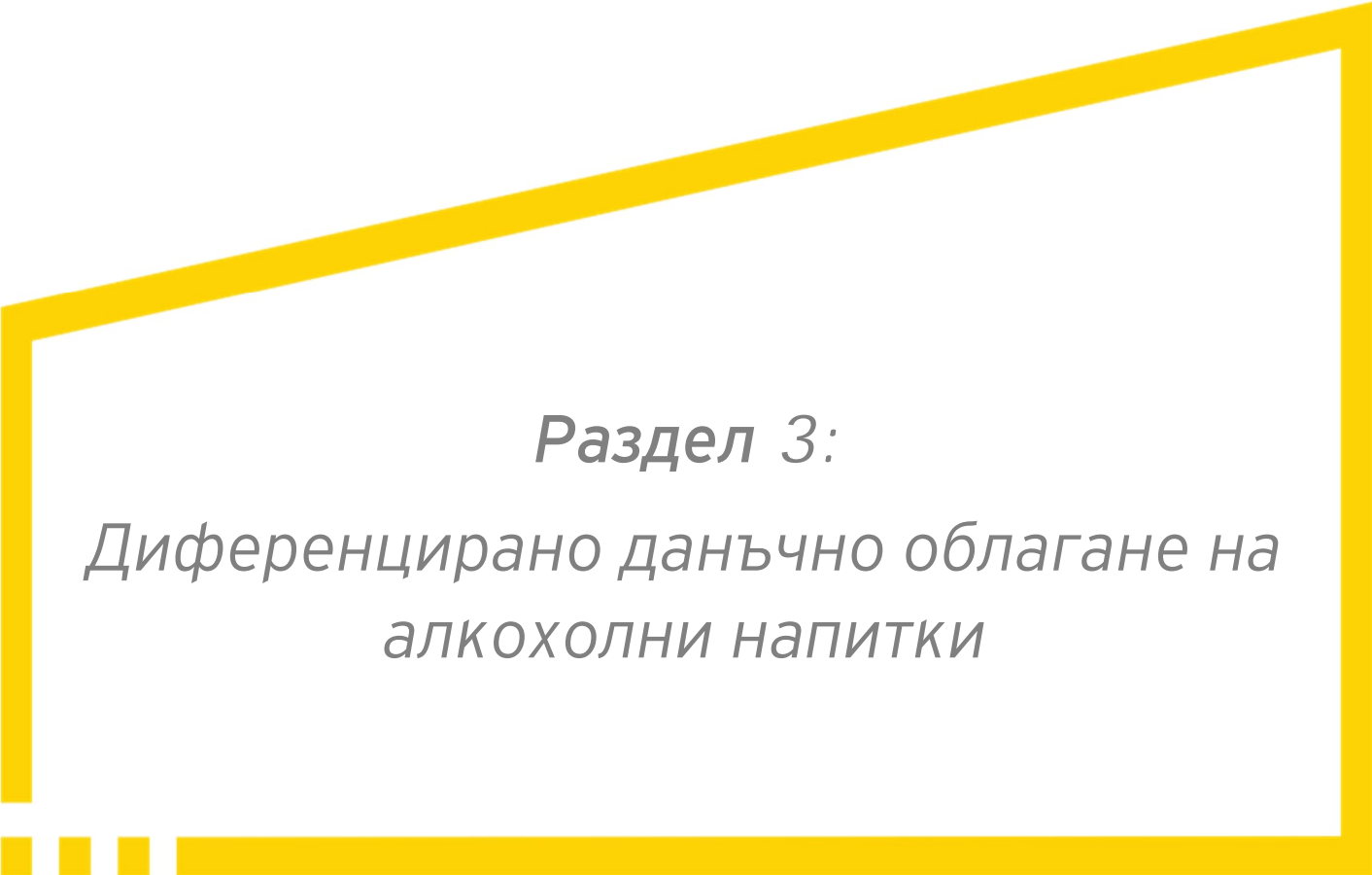
*При хранителните продукти и безалкохолните напитки диференцирано данъчно облагане по принцип се прилага по отношение на конкретно съдържание (съставка). Примери за такива съставки са захар, наситени мазнини и сол. Тези вещества не подлежат на хармонизирано облагане и държавите прилагат свои собствени подходи, съобразени със спецификите на съответната страна.*

*Обикновено прилаганият налог е с характеристиките на акциз, т.е. еднократен косвен данък (не кумулативен), който се удържа на етап крайно потребление. Основната цел на данъка е да се възпрепятства/ намали употребата на продукти с високо съдържание на определено вредно вещество. Освен това, данъкът оказва въздействие върху производителите, като ги стимулира да се ориентират към продукти с променен и по-здравословен хранителен състав.*

*Същевременно, както показва датският пример с данъка върху наситените мазнини, въвеждането на налози с цел опазване на общественото здраве може да е обект на спорове, свързани с евентуална дискриминация на дадени продукти, нарушаване правилата на конкуренцията и риск потребителите да заместят облаганите продукти с други вредни стоки.*

---

<sup>107</sup> Alison Giles, Danielle Costigan, Hannah Graff, Rebecca Stacey and Modi Mwatsama: Case study: The Hungarian public health product tax, 2019; стр. 15–16

A large yellow frame with a trapezoidal top and a horizontal base. The top edge is a single thick yellow line. The left and right vertical edges are composed of three small yellow squares stacked vertically, followed by a thick yellow horizontal line extending to the right edge.

*Раздел 3:*  
*Диференцирано данъчно облагане на*  
*алкохолни напитки*

## Раздел 3:

# Диференцирано данъчно облагане на алкохолни напитки

В този раздел са разгледани основните политики и критерии за диференцирано данъчно облагане на алкохолните напитки. Тези напитки са обект на обща законова рамка в ЕС и подлежат на хармонизирано данъчно облагане с акциз. Темата е анализирана от гледна точка на основните методи за данъчно облагане, прилагани за алкохолните напитки. Фокусът е върху акцизното законодателство на ЕС, формирано на базата на историческото диференциране между няколко основни категории продукти. Не на последно място, в доклада се прави и паралел с инициативата на Обединеното кралство от 2021 г. за въвеждане на нова система за облагане на алкохолните напитки на база алкохолно съдържание.

### I. Основни принципи на данъчно облагане

#### 1. Алкохолни напитки – икономически, здравни и социални аспекти

Производството и потреблението на алкохол съпътства човешкото развитие от десетки хиляди години. В исторически план отделни региони и държави по света са разработили специални методи за производство на алкохолни напитки, които впоследствие стават важна част от тяхното икономическо развитие и се превръщат в отличителни „културни“ черти („национални“ напитки като саке в Япония, маутай в Китай, узо в Гърция). Днес производството на алкохол представлява важен сектор от хранителната индустрия с многостранно въздействие върху редица други сектори (търговия, пътувания, туризъм, ресторантьорство).

Употребата на алкохол и по-специално прекомерната употреба обаче има и обратна страна. Според проекта за „Глобална стратегия за намаляване на вредната употреба на алкохол“ на СЗО от 2010 г. злоупотребата с алкохол има сериозен ефект за общественото здраве и е един от основните рискови фактори за антисоциални поведения (агресия, пътни инциденти, самоубийства). Прекомерната употреба на алкохол води до тежки здравни и социални последици за потребителите, хората около тях и обществото като цяло, тъй като създава навици, свързани с висок риск от неблагоприятни здравни и социални ефекти. Вследствие на това прекомерната употреба на алкохол се отразява както на индивидуалното здраве, така и на обществената среда.

Алкохолните напитки имат съществен „принос“ за повишените глобални нива на заболяемост от невропсихиатрични разстройства и незаразни болести, в т.ч. сърдечносъдови болести, цирроза на черния дроб, различни видове рак и диабет. Злоупотребата с алкохол е същевременно и социален проблем, тъй като нивото на рискове

от вредната употреба е много по-високо в развиващите се страни и страните с ниски доходи, отколкото в държавите с високи доходи.<sup>108</sup>

## 2. Алкохол – продуктови характеристики

„Чистият алкохол“ (наричан още с химическото му название „етанол“) е психоактивно вещество, което е активната съставка в напитки като бира, вино и твърд алкохол.<sup>109</sup> Алкохолният градус е стандартната мерна единица за количество алкохол (етанол), който се съдържа в даден обем алкохолна напитка (изразено като обемен процент). Той се определя като брой милилитри (мл) чист етанол в 100 мл (3.5 imp fl oz; 3.4 US fl oz) разтвор, измерени при температура от 20°C (68 °F).<sup>110</sup>

Алкохолните напитки от своя страна са течности, които съдържат алкохол/ етанол и които са предназначени за пиене. В повечето държави по света са въведени законови дефиниции за тези напитки, които включват минимален праг за съдържание на етанол в общия обем от около 0.5% или 1%.<sup>111</sup>

Предвид горното, по принцип изглежда логично данъчното облагане на алкохола и алкохолните напитки да е на база съдържанието на чист алкохол или алкохолен обем на продукта. Освен това, този вид облагане има логика и от гледна точка на общественото здраве, т.е. продуктите с по-висок градус са по-вредни за здравето и, следователно, трябва да се облагат с по-високи ставки, отколкото продуктите с по-нисък алкохолен градус. Историята и традициите обаче възпрепятстват прилагането на подобен опростен подход.<sup>112</sup>

## 3. Диференциация – основни данъчни категории алкохолни напитки в ЕС

Европейска директива 92/83/ЕИО от 19 октомври 1992 г. за хармонизиране на структурата на акцизите върху алкохола и алкохолните напитки („Алкохолната структурна директива“) се основава на исторически наложено разграничение между пет основни вида напитки, както следва:

- Бира;
- Вина (пенливи и непенливи);
- Други напитки, получени от ферментация, различни от бира и вино;
- Междинни продукти;
- Силни алкохолни напитки (етилов алкохол).

Подобно разграничение на данъчните категории се прилага и в други региони по света.

Според Европейската комисия с въвеждането на различни категории продукти в Алкохолната структурна директива, законодателят демонстрира ясно и недвусмислено намерение за създаване на възможност държавите членки да прилагат диференцирани

---

<sup>108</sup> „Global strategy to reduce the harmful use of alcohol“, World Health Organization, стр. 3–7.

<sup>109</sup> [https://en.wikipedia.org/wiki/Alcohol\\_\(drug\)](https://en.wikipedia.org/wiki/Alcohol_(drug)); достъп на 7 септември 2022 г.

<sup>110</sup> [https://en.wikipedia.org/wiki/Alcohol\\_by\\_volume](https://en.wikipedia.org/wiki/Alcohol_by_volume); достъп на 7 септември 2022 г.

<sup>111</sup> „Global strategy to reduce the harmful use of alcohol“, WHO, стр. 5.

<sup>112</sup> „Introduction to the European Excises (2008/118/EC)“, В. Terra, J. Kajus & H. Winkels, Global Topics IBFD, стр.83.

акцизи за горепосочените категории в своите национални политики за данъчно облагане на алкохола.<sup>113</sup>

В тази връзка, по-високото съдържание/ концентрации на етилов алкохол (етанол) обикновено се облага с по-високи данъци и повечето държави членки прилагат политики за данъчно облагане, в които са предвидени различни акцизни ставки за различните категории алкохолни напитки (вместо да следват политики за еквивалентно облагане на база алкохолен градус). Преференциалните данъчни режими обикновено имат за цел отчитане на специфични социокултурни аспекти (например продължаване на производството и потреблението на традиционни продукти от естествени съставки на определено място) и/или подпомагане на създаването и запазването на работни места, практики и традиционни занаяти, обикновено свързани с една или повече категории алкохолни продукти.<sup>114</sup>

#### **4. Въздействие на ценовите политики върху потреблението на алкохол**

Областите, които СЗО очертава като благоприятни варианти за въвеждане на политики и интервенции, насочени към ограничаването на вредната употреба на алкохол, включват различни ценови политики във връзка с алкохолните напитки. СЗО посочва, че потребителите, при които употребата е прекомерна, както и младежите, са сред лицата, които са чувствителни към увеличаването на цените на напитките. Поради тази причина, ценовите политики могат да се използват като средство за намаляване на употребата на алкохол сред непълнолетните, за възпиране на склонността към употреба на големи количества алкохол и за оказване на влияние върху предпочитанията и поведението на потребителите.

Някои от интервенциите в тази област, според СЗО, следва да включват:

- въвеждане на система за специфично данъчно облагане на алкохола според алкохолния градус на съответната напитка;
- редовен преглед на ставките с цел актуализирането им спрямо нивото на инфлация;
- ограничаване на преки и непреки ценови промоции, отстъпки, продажби под себестойност и фиксирани цени за неограничен брой питиета, както и други видове продажби на база значителни обеми;
- въвеждане на минимални цени на алкохола;
- въвеждане на ценови стимули за безалкохолните напитки.

Основният начин за постигане на такива ценови политики, според СЗО, е чрез данъчно облагане на алкохолните напитки.<sup>115</sup> СЗО отбелязва, че преобладаващото заключение/ извод от различни проучвания е, че данъчните политики са ефективна стратегия за намаляване на вредата от алкохола.<sup>116</sup> Следователно мерките, които водят до увеличаване

---

<sup>113</sup> Доклад с примерни казуси – класификация “Оценка на Директива 92/83/ЕИО на Съвета”, май 2016 г., Европейска комисия, стр. 2–3.

<sup>114</sup> Пак там, стр. 2.

<sup>115</sup> “Alcohol pricing in the WHO European Region – update report on the evidence and recommended policy actions”, World Health Organization, резюме.

<sup>116</sup> “Alcohol pricing in the WHO European Region – update report on the evidence and recommended policy actions”, World Health Organization, стр. 3.



на цените на алкохола, се разглеждат като ефективен инструмент за намаляване на потреблението на алкохол. СЗО смята, че политиките, свързани с данъчното облагане и цените на алкохола, имат редица здравни, икономически и социални предимства, защото дават възможност за: (i) генериране на данъчни приходи, (ii) намаляване на потреблението на алкохол и свързаните с него вредни последствия за различни обществени групи, включително младежите и консумиращите големи количества и (iii) предотвратяване иницирането на употреба на алкохол.<sup>117</sup>

## 5. Видове данъци върху алкохола

Облагането на алкохола се извършва предимно с данъци, удържани при потреблението, които са косвени данъци. Трите основни вида данъци върху алкохолните напитки са:<sup>118</sup>

- мита
- ДДС (общ данък върху потреблението)
- акциз.

Митата се начисляват върху специфични вносни стоки и целта им е да създават бариера, която осигурява защита и насърчава потреблението на сходни стоки, които са резултат от местното производство в дадена територия. Общият данък върху потреблението (ДДС) се начислява върху всички или почти всички стоки и услуги. Акцизът се начислява върху конкретни стоки, като например такива, за които се смята, че имат негативни външни ефекти (например алкохолни напитки, тютюн).

Увеличаването на митата би се отразило върху вноския алкохол, но няма да повлияе на продуктите, които са произведени в страната, като съответно такова увеличение (на митата) е малко вероятно да има цялостно положително въздействие върху общото потребление на алкохол.

ДДС може да се използва като инструмент за данъчна диференциация, особено що се отнася до приложимите ставки. Например ДДС ставката за алкохола (включително и алкохолните напитки, предлагани в заведенията) може да е по-висока от ставката за другите хранителни продукти и напитки. Сходен ефект може да се постигне, ако алкохолните напитки се облагат с общите ставки на ДДС и за тях не са допустими намалени ставки. Такъв подход се прилага понастоящем и в българското ДДС законодателство, което предвижда намалена ставка от 9% за ресторанти и заведения за хранене, включително домашно приготвена храна (към датата на изготвяне на този анализ мярката е приложима до 31 декември 2023 г.). Намалената ставка на ДДС обаче не се прилага за бирата, виното и твърдия алкохол, които се облагат със ставка на ДДС от 20%.

Според СЗО от трите вида данъци, акцизите са оптималният инструмент, чрез който може да се повлияе пряко на потреблението на алкохол и на свързаните с него вредни последици,

---

<sup>117</sup> Resource tool on alcohol taxation and pricing policies, Editors: Bundit Sornpaisarn, Kevin D. Shield, Esa Österberg, Jürgen Rehm; World Health Organization, резюме.

<sup>118</sup> Пак там, стр. 26.

защото те засягат както алкохола от внос, така и този, който е резултат от местно производство, без с него да се облагат други видове напитки.<sup>119</sup>

## 6. Подходи за акцизно облагане на алкохола

Системата на акцизното данъчно облагане води до различни ефекти в зависимост от логиката на възприетия подход. В тази връзка се разграничават три основни подхода на акцизно облагане (като е възможна и тяхна комбинация):<sup>120</sup>

- A. **Специфичен акциз** – облагането е на база алкохолно съдържание на продукта, като данъчната основа е количеството етанол в алкохолната напитка; специфичният акциз се прилага в ЕС предимно за бирата и твърдия алкохол (етилев алкохол);
- B. **Унитарно облагане (на база обем)** – облага се обема на продукта, като данъчната основа е количеството напитка; този подход се прилага в ЕС за виното, междинните продукти и продуктите, получени от ферментация;
- C. **Адвалорен акциз** – данъкът се прилага на база продажна цена на продукта и данъчната основа е цената на напитката;
- D. **Хибриден модел** – комбинация от горните.

СЗО изразява становище, че от гледна точка на относителната ефективност на всеки един от подходите за намаляване на употребата на алкохол, най-сериозните доказателства са в подкрепа на специфичния акциз. И обратно, данъчните системи, които са основани на унитарен или адвалорен данък, може да стимулират производството на напитки с по-високо алкохолно съдържание и да доведат до увеличено потребление на алкохол.

Причината за това е, че при системата за облагане със **специфичен акциз**, данъкът, който се начислява върху всеки грам етанол, е един и същ, и като резултат бутилка вино с 15% алкохолен градус ще бъде облагаема с по-голям акциз в сравнение с бутилка с 12% алкохолен градус. При специфичния акциз дължимият данък се определя в зависимост от съдържанието на етанол и по този начин не се стимулира производството на напитки с високо съдържание на етанол, а по-скоро се насърчава производството на такива с ниско алкохолно съдържание, но с относително по-високо качество („ефект на пренасочването към по-висококачествен продукт“).<sup>121</sup>

И обратно, при **унитарната система** еднакви продукти с различен алкохолен градус ще бъдат обложени по един и същ начин, което означава, че платеният данък на грам етанол намалява с увеличаването на съдържанието на алкохол в продукта. Унитарният данък се налага на база количество, а не алкохолно съдържание или качество. Като резултат, производителите на алкохол може да увеличат съдържанието на етанол в продуктите си, за да намалят данъчната тежест за единица етанол. По този начин унитарното данъчно облагане на практика поощрява производството на алкохолни напитки с високо съдържание на алкохол.

---

<sup>119</sup> Пак там.

<sup>120</sup> Пак там, стр. 32–36.

<sup>121</sup> Resource tool on alcohol taxation and pricing policies, WHO, стр. 33

Независимо от това, тази система остава предпочитана за определени алкохолни напитки, за които е трудно да се определят точните концентрации на етанол, например вино.<sup>122</sup>

При **адвалорната система** няма пряка връзка между алкохолното съдържание и размера на акциза. Това означава, че продуктите с по-високо алкохолно съдържание и ниски производствени разходи може да се продават на по-ниски цени от продуктите с по-ниско алкохолно съдържание, за чието производство са направени по-високи производствени разходи, защото данъкът върху първите ще е по-малък.<sup>123</sup> При адвалорния модел се облага както етанолът, така и предполагаемото качество. По този начин производителите получават стимул да произвеждат нискокачествени алкохолни напитки, като намаляват стойността на предполагаемите качества на продукта (например по-кратък период на варене на пивото или по-ниско качество на опаковките), за да понижат цената и данъчната тежест на единица етанол (“ефект на преминаване към по-нискокачествен продукт”). Този вид облагане също така насърчава производителите да предлагат напитки с по-високо съдържание на етанол, за да намалят предполагаемите качества за единица етанол. Следователно адвалорното облагане може да доведе до производството и продажбата на напитки с високо съдържание на етанол и ниско качество на по-ниска цена.<sup>124</sup>

Според доклада на СЗО относно ценообразуването на алкохола, много държави от европейския регион (състоящ се от 53 държави, включително държавите – членки на ЕС) не прилагат изцяло специфичен акциз върху алкохола, който е оптималното средство за опазване на общественото здраве. Пример за това е Европейският съюз, където според приложимите директиви виното и други продукти, като сайдер, се облагат по унитарния модел на база обем.<sup>125</sup>

Едно от основните наблюдения на СЗО е, че няма ясен аргумент от гледна точка на здравето различните продукти да бъдат облагани на различна база. Предвид факта, че алкохолът сам по себе си е фактор с вредно въздействие, най-ефективният подход за данъчно облагане с цел подобряване на общественото здраве и намаляване на вредите от консумацията на алкохол според СЗО е алкохолният градус да се облага чрез въвеждане на система за облагане със специфичен данък. В тази връзка, основната препоръка на СЗО за акцизната политика е налозите да бъдат определяни на база системата за облагане със специфичен данък.<sup>126</sup> Следователно може да се направи заключение, че от гледна точка на общественото здраве, СЗО приема, че общият знаменател за облагане на алкохолните напитки, независимо от данъчната категория, следва да е алкохолният градус/ алкохолното съдържание.

Както вече бе посочено обаче, акцизното законодателство на ЕС не се основава единствено на критерия алкохолен градус и е малко вероятно в близко бъдеще изцяло да бъде възприет подход за облагане със специфичен данък. Основната причина за това е, че

---

<sup>122</sup>Пак там, стр. 34.

<sup>123</sup> “Alcohol pricing in the WHO European Region – update report on the evidence and recommended policy actions”, World Health Organization, стр. 3–4.

<sup>124</sup> Resource tool on alcohol taxation and pricing policies, WHO, p. 33–34.

<sup>125</sup> “Alcohol pricing in the WHO European Region – update report on the evidence and recommended policy actions”, World Health Organization, стр. 3–4.

<sup>126</sup> Пак там, стр. 23.

диференциацията на продуктите се разглежда като основен фактор за тяхното данъчно облагане. В тази връзка следва да се отбележи, че данъчно облагане само въз основа на алкохолен градус/ алкохолно съдържание може да благоприятства определена данъчна категория напитки за сметка на друга и така да стимулира даден сектор на производство на алкохолни продукти за сметка на други като доведе до изкривяване на пазара.

Така например производството на бира вероятно ще бъде поставено в по-благоприятна позиция от гледна точка на акцизното облагане за разлика от виното, като по този начин се измести фокуса от исторически „привилегирвания“ сектор на винопроизводството в ЕС. Освен това, данъчното облагане единствено на база алкохолно съдържание може да намали инициативите/ стимулите за производство на висококачествени напитки с по-високо алкохолно съдържание.

## II. Европейски правила за акцизите върху алкохола

Наред с Алкохолната структурна директива, в ЕС съществуват още два основни законодателни акта за акцизите: Директива 92/84/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 година относно сближаването на акцизните ставки на алкохола и алкохолните напитки („Директива за ставките върху алкохола“) и Директива (ЕС) 2020/1151 от 29 юли 2020 година за изменение на Алкохолната структурна директива.

### 1. Класификация на алкохолните напитки

За целите на тяхното данъчно облагане, алкохолните напитки са разграничени по два основни критерия: (i) тарифен код и (ii) алкохолно съдържание. Тези критерии се отчитат при определянето в коя от петте данъчни категории попада конкретен продукт.

В този смисъл продуктите, подлежащи на облагане с акциз, се определят според кода им по митническата класификация. Трябва да се отбележи обаче, че акцизните категории напитки не съвпадат напълно с „митническите“ кодове (т.е. продукти, упоменати в една и съща позиция, но различни подпозиции, може да попаднат в различни акцизни категории). Класификацията се базира на Комбинираната номенклатура (КН) за митнически цели. Кодовете по КН са 8-цифрени, като първите 4 цифри отговарят на позицията на продукта и са най-важни за определяне на акциза. Кодовете по КН за продукти, подлежащи на облагане с акциз, са:<sup>127</sup>

Позиция по КН / ХС (4-цифрена)	8-цифрени
2203 Бира от малц	3 подпозиции
2204 Вино от прясно грозде, включително обогатените с алкохол; гроздова мъст, различна от тази от №2009	126 подпозиции
2205 Вермут и други видове вина от прясно грозде, ароматизирани с растения или ароматични вещества	4 подпозиции

<sup>127</sup> Проучване относно Директива 92/84/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 година относно сближаването на акцизните ставки на алкохола и алкохолните напитки, Окончателен доклад, стр. 30.

2206 Други ферментирани напитки (например от ябълки, от круши, медовина, саке); смеси от ферментирани напитки и смеси от ферментирани и безалкохолни напитки, неупоменати, нито включени другаде	7 подпозиции
2207 Етилов алкохол, неденатуриран, с алкохолно съдържание по обем 80% vol или повече; етилов алкохол и дестилати, денатурирани, с всякакво алкохолно съдържание	2 подпозиции
2208 Етилов алкохол, неденатуриран, с алкохолно съдържание по обем под 80% vol; дестилати, ликьори и други спиртни напитки	54 подпозиции

Наред с класификацията по КН за определянето на петте акцизни категории се прилага и втори критерий, а именно минимално и максимално съдържание на алкохол, под или над което продуктът може да премине в друга категория, независимо от естеството му. Например напитките, получени чрез ферментация и смесените напитки, включително вино, бира и сайдер, с алкохолно съдържание от 22% процента ще се облагат като „етилов алкохол“.<sup>128</sup>

## 2. Намалени ставки за нискоалкохолни напитки в ЕС – ефекти върху здравето и иновациите

Основният подход, който понастоящем се прилага в акцизното законодателство на ЕС във връзка с насърчаването на иновациите чрез отчитане на здравните съображения, включва възможността за прилагане на намалени акцизни ставки, които са под установените минимални нива за съответната данъчна категория.

От една страна, законодателството на ЕС предвижда **минимални ставки** за някои категории алкохолни напитки. В Директивата за ставките върху алкохола са установени минимални акцизни ставки за бирата, междинните продукти и етиловия алкохол. И обратно, не са предвидени минимални акцизни ставки за виното и другите продукти, получени чрез ферментация (т.е. минималната ставка за тях е нула). По този начин виното и другите продукти, получени чрез ферментация, са напълно освободени от акциз в редица държави – членки на ЕС (включително България), независимо от алкохолното им съдържание.

От друга страна, Алкохолната структурна директива позволява на държавите членки да прилагат **намалени ставки** (под минималните) върху нискоалкохолните напитки.

Въпреки че не е изрично посочено в директивите на ЕС, може да се предположи, че по-ниските ставки са един от начините за справяне с негативните ефекти от прекомерната употреба на алкохол и така отговарят на целите, заложили във връзка с общественото здраве, като насърчават производството на иновативни продукти с по-нисък алкохолен градус.<sup>129</sup> В своето проучване относно Директива 92/83/ЕИО Европейската комисия

<sup>128</sup> Проучване относно Директива 92/84/ЕИО, Европейска комисия, Окончателен доклад, стр. 33.

<sup>129</sup> Според нас може да се твърди, че донякъде сходен ефект би се постигнал и чрез прилагането на намалени акцизни ставки за малки производители на бира и вино; тъй като по наше мнение тези намалени ставки са основно ориентирани към специфични сегменти от сектора за производство на алкохолни напитки и имат по-

посочва няколко специфики във връзка намалените ставки, които са относими към всички пет данъчни категории.<sup>130</sup>

На първо място, в Директивата за акцизните ставки за всяка категория продукти са определени специфични прагове за съдържание на алкохол по обем, като продуктите с алкохолно съдържание под тези прагове се считат за нискоалкохолни и следователно държавите членки могат да прилагат за тях намалени ставки.

Праговете за нискоалкохолни продукти са илюстрирани по-долу, като е направен и паралел с предвидената минимална акцизна ставка:

Продукт	Праг за ниско съдържание на алкохол	Минимална ставка
Бира	2.8% vol (увеличен на 3.5% vol)	EUR 0.748 на хектолитър/ градуси Плато или EUR 1.87 на хектолитър/ алкохолни градуси на крайния продукт
Вино	8.5% vol	EUR 0
Други продукти, получени чрез ферментация	8.5% vol	EUR 0
Междинни продукти	15% vol	EUR 45 на хектолитър краен продукт
Етилов алкохол	10% vol	EUR 550 на хектолитър чист алкохол, измерен при температура от 20°C

На второ място, напитките от всички категории с алкохолно съдържание, което не надвишава 1.2%, се считат за „безалкохолни“ съгласно Директивата и следователно не подлежат на облагане с акциз. Единственото изключение е бирата, по отношение на която в Директивата е предвиден по-нисък праг (0.5% процента), за да отговаря на дефиницията за „безалкохолен“ продукт.

На трето място, в зависимост от категорията, акцизите и намалените ставки се прилагат или (i) за хектолитър продукт (вино, други напитки, получени чрез ферментация и междинни продукти), или (ii) за хектолитър/ алкохолен градус (етилов алкохол и бира в някои държави членки), или за хектолитър/ градус Плато (бира в някои държави – членки на ЕС).

Гореизложеното предполага една важна разлика в акцизното облагане на различните данъчни категории в ЕС, а именно:

- акцизът върху бирата и етиловия алкохол е в пропорционална зависимост от действителното съдържание на алкохол в тях;

---

слабо въздействие върху общественото здраве; не правим допълнителен анализ относно стимулите за малки производители.

<sup>130</sup> Проучване относно Директива 92/84/ЕИО на Съвета от 19 октомври 1992 година относно сближаването на акцизните ставки на алкохола и алкохолните напитки, Окончателен доклад, юни 2018 г., стр. 132.

- акцизът върху виното, другите напитки, получени чрез ферментация, и междинните продукти е в пропорционална зависимост от общия обем (в литри) на продукта, независимо от неговото алкохолно съдържание.<sup>131</sup>

Следователно, специфичният акциз (смятан от СЗО за по-подходящ при изпълнение на здравните политики и насърчаване на иновативното производство на нискоалкохолни напитки) в ЕС се прилага по-скоро по отношение на бирата и етиловия алкохол, а останалите три акцизни категории се облагат на база обем.

### **3. Области, в които политиката за намалени ставки може да бъде актуализирана**

Независимо, че минималните ставки за отделните видове акцизни продукти са различни, в своето проучване относно Алкохолната директива Европейската комисия отбелязва необходимостта от по-нататъшното диференциране на ставките за нискоалкохолните продукти.

Това се налага, защото действащите ставки не винаги отчитат спецификите на продуктите и типичното за тях алкохолно съдържание. Например според дефиницията нискоалкохолно вино е такова със съдържание на алкохол под 8.5%, като обаче същата не съответства на дефиницията на Международната организация по лозарство и винарство, според която действителното алкохолно съдържание в единица обем вино не трябва да е под 8.5% обемни процента. Така на практика в обхвата на акцизните правила попадат малък брой нишови напитки (например сангрия, гювайн и ароматизирани вина).<sup>132</sup> Същото се отнася и до етиловия алкохол, където минималният праг от 10% алкохолно съдържание не съответства на Регламент 110/2008 за спиртните напитки на ЕС, в който се предвижда минимално обемно алкохолно съдържание от 15%.<sup>133</sup>

Тези несъответствия подсказват за необходимост от промени в намалените ставки за някои категории (като вино, междинни продукти и етилов алкохол) с оглед постигането на по-сериозно въздействие за общественото здраве в резултат на потреблението на нискоалкохолни напитки.<sup>134</sup>

На второ място, реалната минимална ставка за виното е EUR 0, което на практика означава, че в много държави – членки на ЕС (включително България) то не се облага с акциз и по този начин не се създават стимули за производство на нискоалкохолни вина.

На трето място, в момента има различни възгледи по отношение на нетното въздействие от нискоалкохолните продукти за общественото здраве. Според проучване относно Директива 92/83/ЕИО на Съвета, осъществено от Европейската комисия, не са налице достатъчно емпирични доказателства относно резултатите за общественото здраве като резултат от прилагането на съществуващите намалени ставки.

В същото прочуване се допуска възможността потребителите на алкохол да се пренасочат към нискоалкохолни напитки, без значително да увеличат потреблението на алкохолни

---

<sup>131</sup> Пак там, стр. 132

<sup>132</sup> Пак там, стр. 135.

<sup>133</sup> Пак там, стр. 142.

<sup>134</sup> Пак там, стр. 250.

напитки (в литри). В този случай намалените ставки може да доведат до намаляване на вредата от употребата на алкохол в съответствие с политиката на СЗО. От друга страна, потребителите може и да увеличат консумацията на нискоалкохолни продукти, за да "компенсират" ниското алкохолно съдържание, като тези продукти може да стимулират увеличена консумация включително сред въздържателите или подрастващите.<sup>135</sup>

Поради тези обстоятелства в проучването е направен изводът, че намалените ставки рядко водят до успешна данъчна политика, когато се прилагат изолирано без да са съчетани с други мерки като информационни и образователни кампании, ограничения за рекламата и продажбите и други.

Подобно заключение е направено в Доклада на Комисията за оценка на Директива 92/83/ЕИО от 2016 г. В този документ Комисията отбелязва, че намалените ставки са по принцип замислени като средство за насърчаване на производството и потреблението на нискоалкохолни напитки в рамките на всяка категория. В Директивата обаче не е изрично посочено, че тези разпоредби следва да се разглеждат като инструмент за постигане на цели, свързани с общественото здраве, което може да се отрази негативно на тяхното прилагане от държавите членки. В Доклада също така се изтъква, че главната цел на Алкохолната структурна директива е по-скоро „икономическа“, т.е. постигане на баланс при хармонизирането на акцизите с цел да се гарантира доброто функциониране на единния пазар и да се запази гъвкавостта на държавите членки при определянето на акцизите според техните индивидуални нужди.<sup>136</sup>

#### **4. Увеличен праг за нискоалкохолна бира**

Проучването на Комисията относно Директива 92/83/ЕИО завършва с предложение за увеличаване на минималния праг за нискоалкохолната бира (от 2.8% на 3.5%).

Важно е да се отбележи, че това предложение е прието в Директива 2020/1151 от 29 юли 2020 г. за изменение на Директивата за структурата на акцизите върху алкохола. В този смисъл, наред с приетите промени се създава и възможност за прилагане на намалени ставки в размер под минималния по отношение на бира с алкохолно съдържание, което не надвишава 3.5%.

В съображенията към Директивата са изложени мотивите за тази промяна, а именно, че алкохолното съдържание на бирата, при което могат да се прилагат намалените ставки за бира с ниско алкохолно съдържание, е като цяло твърде ниско, за да създаде реален стимул на пивоварните да проявяват иновативност и да създават нови продукти с ниско алкохолно съдържание. Следователно, за да се насърчи производството на бира с ниско алкохолно съдържание, следва прагът за ставките с ниско алкохолно съдържание да бъде увеличен. В тази връзка, в Директивата се подчертава, че стимулирането на иновации в посока

---

<sup>135</sup> Пак там, стр. 145.

<sup>136</sup> Оценка на Директива 92/83/ЕИО за хармонизиране на структурата на акцизите върху алкохола и алкохолните напитки, Доклад, Европейска комисия, стр. 24.



нискоалкохолни (и вероятно по-малко вредни) продукти са основна причина за промяната.<sup>137</sup>

### III. Проект в Обединеното кралство за въвеждане на нова система за акцизите върху алкохола, базирана на алкохолно съдържание

Настоящата точка очертава предложението от 2021 г. в Обединеното кралство за въвеждане на нова система за акцизите върху алкохола. Въпреки че към датата на изготвяне на нашия анализ (октомври 2022 г.) проектът още не е в сила, логиката на предложението представлява интересен пример за данъчна диференциация, основана главно на целите, свързани с опазване на общественото здраве и прилагаща унифициран подход на облагане на база алкохолен градус като основен критерий (подходът, за който се застъпва и СЗО). В проекта се акцентира върху заключението, че действащата система в Обединеното кралство се основава на исторически наложили се преференции към определени продукти, което води до аномалии и различия, както и не отговаря на целите, свързани с общественото здраве.<sup>138</sup>

За да предложи решение на проблема, правителството на Обединеното кралство отбелязва, че алкохолният градус следва да е основен критерий за облагане на алкохолните продукти. Така, макар и да са налице качествени различия между продуктите, по-специално между дестилираните напитки и напитките, получени чрез ферментация, в крайна сметка именно тяхното алкохолно съдържание води до вредни последствия и представлява заплаха за общественото здраве. В резултат на това, властите в Обединеното кралство изразяват подкрепа за единно прилагане на специфичния акциз относно всички видове алкохолни напитки, т.е. на база литри чист алкохол, съдържащи се в продукта.<sup>139</sup>

В този смисъл, продуктите с еднакъв алкохолен градус следва, доколкото е приложимо, да се облагат с еднакви акцизни ставки, независимо от техния произход. Други качествени разлики, като например дали даден продукт е пенлив или не, не следва да се отразяват на ставката на акциза. Следователно, основната промяна е насочена в посока на прогресивна структура на акциза върху алкохола, при която продуктите с по-нисък алкохолен градус се облагат пропорционално с по-нисък акциз.<sup>140</sup> Предложената система обхваща стандартни ставки в диапазони от 1.2–3.4%, 3.5–8.45%, 8.5–22% и над 22% алкохолно съдържание. Всички продукти в категориите 8.5–22% и над 22% алкохолно съдържание се облагат с еднаква ставка, както следва:<sup>141</sup>

Алкохолен градус	Бира	Сайдер	Вино, домашно вино и спиртни напитки
0–1.2%	Нула		

<sup>137</sup> Директива (ЕС) 2020/1151 на Съвета от 29 юли 2020 година за изменение на Директива 92/83/ЕИО за хармонизиране на структурата на акцизите върху алкохола и алкохолните напитки.

<sup>138</sup> "The new alcohol duty system: Consultation"., HMRC, October 2021, стр. 20–22.

<sup>139</sup> Пак там.

<sup>140</sup> Пак там, стр. 22–23.

<sup>141</sup> Пак там, стр. 31.

1.3–3.4%		£8.42	
3.5.–8.45	£19.08	£8.78	£22.50
8.5–22%		£25.88	
22% +		£28.74	

Някои от предимствата на предлаганата от правителството на Обединеното кралство нова система са:

- Опростяване на данъчното облагане чрез намаляване на броя на категориите посредством прилагане на единен метод на облагане за всички продукти и категории;
- По-справедлив и последователен подход чрез прилагане на обща рамка за всички акцизни ставки и премахване или намаляване на големите разлики между категориите, когато същите не се базират на обективни критерии;
- Поощряване на иновациите чрез осигуряване на предвидима основа за данъчно облагане за производителите и премахване на аномалиите, които възпрепятстват разработването на нови продукти;
- Подкрепа за общественото здраве, фокусирана върху продукти, които причиняват най-малка вреда, като същевременно се облекчава данъчната тежест за продукти, асоциирани с по-малка вреда.

*Потреблението на алкохол води до различни икономически, социални и здравни последици.*

*Акцизите се смятат за едно от най-ефективните средства за постигане на конкретни ценови политики по отношение на алкохолните напитки. Облагането с акциз може да се осъществи чрез три основни подхода: (i) специфичен акциз на база алкохолно съдържание, (ii) унитарно облагане на база обем и (iii) адвалорен акциз на база продажна цена. Най-подходящият подход зависи до голяма степен от поставените цели.*

*Според СЗО специфичният акциз е най-подходящ за провеждане на здравни политики и насърчава производителите на алкохол да създават иновации под формата на напитки с по-ниско съдържание на алкохол. Диференциацията, базирана на алкохолно съдържание, стои в основата и на предложението от 2021 г. за нова акцизна политика в Обединеното кралство относно алкохолните продукти.*

*Основното разграничение на алкохолните напитки за данъчни цели в ЕС все още се основава на историческите разлики между няколко основни данъчни категории продукти: бира, вино, други напитки, получени чрез ферментация, междинни продукти и етилов алкохол. Посочената диференциация отчита съществуването на отделни икономически сектори за производство, свързани с всяка данъчна категория. Основният подход в ЕС във връзка със здравните аспекти при консумацията на алкохол е въвеждането на по-ниски акцизни ставки за нискоалкохолните напитки (например бира с ниско съдържание на алкохол).*

## *Раздел 4:*

*Диференцирано данъчно облагане на  
обработени тютюневи и никотинови  
изделия*

## **Раздел 4:**

# **Диференцирано данъчно облагане на обработени тютюневи и никотинови изделия**

В този раздел са анализирани основните принципи на данъчно облагане, прилагани за тютюневите изделия, както и актуалното към датата на доклада развитие, свързано с преразглеждането на Директива 2011/64/ЕС на Съвета от 21 юни 2011 година относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн („Директива за акцизите върху тютюневите изделия“). В анализа се спираме на тютюневите изделия за пушене, които от десетилетие са обект на хармонизирано акцизно законодателство в ЕС (цигари, пури, пурети и тютюн за пушене). Наред с това разглеждаме и последните тенденции, свързани с новите негорими тютюневи и никотинови алтернативи (НГА), за които все още не се прилагат хармонизираните данъчни правила на ЕС (електронни цигари, нагреваеми тютюневи изделия, бездимни тютюневи изделия за орална употреба, никотинови пликчета).

Анализът ни няма за цел да прави изводи относно здравните последици от употребата на горими продукти или НГА с намален риск. В този смисъл се спираме на протичащия дебат, свързан със здравните последици, единствено доколкото употребата на анализирания продукт, негорими (бездимни) и горими (за пушене), се отразява и на критериите за тяхното данъчно облагане. Включваме и коментар по отношение тенденциите в България във връзка с акцизното облагане на НГА. Накрая обръщаме внимание на някои аспекти, които може да бъдат взети предвид по отношение на акцизното облагане на НГА в светлината на очакваното преразглеждане на Директивата за тютюна.

### **I. Тютюневи изделия – здравни и данъчни ефекти**

#### **1. Тютюнопушене – социални аспекти**

Историята на тютюнопушенето датира от 6 000 г. пр. Хр.<sup>142</sup> Навиците за консумация на тютюн са разпространени в Европа от моряци, плавали до Америка с експедициите на Колумб, като същите пренасят тютюн от Куба до Испания.<sup>143</sup> Впоследствие разпространението на тютюн продължава да се извършва от испански и португалски мореплаватели.<sup>144</sup>

---

<sup>142</sup> “History of Tobacco”: <https://tobaccofreelife.org/tobacco/tobacco-history/>, достъп на 15 септември 2022 г.

<sup>143</sup> Пак там.

<sup>144</sup> “Tobacco: Its historical, cultural, oral, and periodontal health association”: <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC3894096/>, достъп на 15 септември 2022 г.

През 19-ти век в Европа цигарите все повече се възприемат като луксозна стока, която се употребява предимно от елитите на континента.<sup>145</sup> Тютюнът набира огромна популярност през Първата и Втората световна война, когато цигарите са широко използвани от войниците на фронта.<sup>146</sup> Като резултат в началото на 20-ти век се наблюдава бум в потреблението на цигари.<sup>147</sup> Широкото разпространение на тютюнопушенето се дължи и на появата на разнообразни тютюневи изделия, както и на по-големия капацитет на индустрията за широко разпространение на продуктите.<sup>148</sup>

През 50-те и 60-те години на ХХ век различни медицински изследвания започват да открояват доказателства за пряката връзка между пушенето и определени рискове за здравето. Това става причина политическите елити в различни държави (включително САЩ и Обединеното кралство) да се ориентират към въвеждане на политики за ограничаване на тютюнопушенето, както и употребата на тютюн като цяло.<sup>149</sup>

В началото на 21-ви век се наблюдава глобална тенденция за намаляващо ниво на тютюнопушене, но без да бъдат изпълнени поставените от СЗО цели. Сред причините за този спад е налагането на различни видове забрани и ограничения за рекламата на цигари, както и мерки за намаляване на възможностите за отстъпки/ промоции от страна на тютюневите производители.<sup>150</sup> Нарастващите опасения във връзка с последиците за здравето, причинени от тютюнопушене, допринасят за нарастваща развойна дейност при разработването на тютюневи изделия с различна употреба, а именно, без процес на горене, които водят до по-малък риск за здравето на пушачите (в сравнение с пушенето на горими изделия).<sup>151</sup>

## 2. Тютюнопушене – здравни аспекти

- **Здравен риск**

Според различни статистически проучвания около 1.2 млрд. души по света са пристрастени към тютюнопушенето, а това от своя страна води до различни социални последици, включително натиск върху обществените здравни системи и увеличаване на общите здравни разходи. Пушенето се смята за един от основните фактори за преждевременна смъртност в световен мащаб, причинена от рак на белия дроб, коронарна болест на сърцето, хронична обструктивна белодробна болест и инсулт.<sup>152</sup>

Основните компоненти на цигарите, които са най-широко употребяваното тютюнево изделие, включват тютюн и други химически добавки в тютюневата смес, като овлажнители

---

<sup>145</sup> "A social and cultural history of smoking": <https://www.britannica.com/topic/smoking-tobacco/A-social-and-cultural-history-of-smoking>, accessed on 16 септември 2022 г.

<sup>146</sup> "History of Tobacco"

<sup>147</sup> "A social and cultural history of smoking"

<sup>148</sup> "A brief history of smoking": <https://www.cancercouncil.com.au/news/a-brief-history-of-smoking/>, достъп на 16 септември 2022 г.

<sup>149</sup> "A social and cultural history of smoking"

<sup>150</sup> "Epidemiology of Tobacco Use: History and Current Trends" National Academies of Sciences, Engineering, and Medicine. 2007. "Ending the Tobacco Problem: A Blueprint for the Nation." Washington, DC: The National Academies Press: <https://nap.nationalacademies.org/read/11795/chapter/4#47>, достъп на 16 септември 2022 г.

<sup>151</sup> Пак там.

<sup>152</sup> "Polosa и други.: A fresh look at tobacco harm reduction: the case for the electronic cigarette." Harm Reduction Journal 2013 10:19.

или ароматизиращи съставки, както и филтър и обвивна хартия.<sup>153</sup> Според данни на СЗО при вдишване на дима от цигарите пушачите са изложени на токсична смес, съставена от над 7 000 химически вещества, включително катрани, като стотина от тези вещества са канцерогенни. Смесичката от вредни химически вещества в дима може да причини увреждане на почти всички органи в човешкото тяло и да доведе до развитие на хронични заболявания като сърдечносъдови болести, белодробни болести, метаболитни заболявания и рак.

Наред с рисковете за самите пушачи, пушенето има вредно влияние и за хората около тях (т.нар. „пасивни пушачи“). В тази връзка, дори пасивното излагане на цигарения дим, който съдържа различни вредни вещества, представлява сериозен здравен риск за непушачите. Според проучванията пушенето по време на бременност може да навреди включително на растежа и развитието на плода.

Доколкото пушенето е тясно свързано със социалния статус на потребителите, най-уязвимите членове на обществото обикновено са непропорционално изложени на здравни рискове, което е и една от основните причини за задълбочаване на социалните неравенства по света. В този смисъл, сред негативните последици от пушенето е цялостното увеличаване на разходите за първична и болнична здравна помощ, съчетано с намалена икономическа производителност на населението и задълбочаване на социалните неравенства, а оттам и цялостно влошаване на качеството на живот.

Съществуват различни подходи, целящи ограничаване на вредните ефекти от тютюнопушенето.

- **Подходи за намаляване на вредните ефекти от тютюнопушенето**

Инициативата на СЗО за намаляване на потреблението на тютюн в световен мащаб е изложена в т.нар. Рамкова конвенция за контрол на тютюна (РККТ). РККТ е приета през 2003 г. и е първият международен акт за защита на общественото здраве, пряко насочен към глобализацията вследствие на употребата на тютюн.<sup>154</sup> В РККТ се посочва, че държавите следва да прилагат данъчни и ценови политики за тютюневите изделия, които като ефект да допринасят за постигане на здравните цели за намаляване на употребата на тютюн.<sup>155</sup>

Някои здравни подходи подкрепят прилагането на интервенции за пълен отказ от тютюнопушене; други подходи насърчават използването на заместващи никотина терапии, а трети се ориентират към заместване на традиционните горими тютюневи изделия (за пушене) с алтернативни изделия, при които не протича процес на горене и не се образува дим. В тази връзка, ценовите и данъчните мерки се разглеждат като средство за намаляване на употребата на тютюн в определени сегменти от населението и особено младежите. В този смисъл, макар че в повечето здравни проучвания се приема, че пълният отказ от пушене е

---

<sup>153</sup> What Is in a Cigarette? Chemicals and Ingredient List Confirm How Dangerous Smoking Really is: <https://www.medicaldaily.com/what-cigarette-chemicals-and-ingredient-list-confirm-how-dangerous-smoking-really-279718>, достъп на 16 септември 2022 г.

<sup>154</sup> Проучване относно Директива 2011/64/ЕС на Съвета от 21 юни 2011 г. относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн, Окончателен доклад – Том 1, януари 2019 г., стр. 25.

<sup>155</sup> “Electronic nicotine delivery systems” Report by WHO, September 2014.

най-доброто решение в здравен аспект, вече има изследвания, поставящи фокус върху преминаване към употреба на потенциално по-малко вредни продукти.

Логиката на последните е, че пълното спиране на тютюнопушенето, макар и желателно от здравна гледна точка, невинаги е постижимо за пушачите. Като се има предвид, че никотинът не е първопричината за заболяванията, свързани с пушене, някои изследвания застъпват тезата, че осигуряването на ефективни и достъпни негорими алтернативи на тютюна може да съдържа ползи. Това е така, защото премахването на тютюневия дим създава възможност да се намалят вредните последствия за здравето на пушачите, без последните да прекратят изцяло употребата на никотин.<sup>156</sup>

- **Заместващ ефект според рисковия профил (актуални здравни дискурси)**

Един от научните подходи, при които се наблюдава развитие през последните десетилетия, включва анализ и съпоставка на веществата, съдържащи се в емисиите на различните тютюневи изделия с оглед стратифицирането на здравния риск, т.е. подход, базиран на **рисковия профил на продуктите**.

Както посочихме, според някои проучвания вдишването единствено на никотина е малко вероятно да е водещ фактор за смъртността и заболяемостта, свързани с употребата на тютюн, включително при такъв, употребяван чрез пушене.<sup>157</sup> Интересни заключения в тази връзка се съдържат в скорошен доклад относно оценката на законодателната рамка в ЕС за контрол на тютюна, изготвен от "*European Tobacco Harm Reduction Advocates*," обединение на 25 потребителски асоциации в ЕС, както и здравни експерти.<sup>158</sup>

Според проучването на ETHRA вдишването на дим, а не на никотин, е основната причина за здравните проблеми на пушачите. Следователно според асоциацията здравните политики на ЕС следва да са фокусирани върху намаляването на пушенето, като най-масовата и широко разпространена форма на употреба на тютюн. В този контекст 98% от глобалната смъртност, свързана с употреба на тютюн, се дължат на тютюнопушенето, като основната вреда произтича не от никотина, а от вдишването на веществата, които се отделят в дима в рамките на процеса на горене, т.е. токсични химикали, включително смесица от прахови частици, наричани „катрани“, както и химични вещества, образувани при горенето на тютюна в цигарата.

В проучването е цитиран британският учен проф. Майкъл Ръсел, според когото рискът от развитие на рак на белия дроб и бронхит може да се намали, ако фокусът се пренасочи от приема на никотин към този на катрани. Стратегията за намаляване на вредата от тютюна следва да има за цел намалено излагане на пушачите към токсични вещества, включително на катраните в цигарения дим.<sup>159</sup> В този смисъл, здравните политики може да са насочени

---

<sup>156</sup> "Polosa и други: A fresh look at tobacco harm reduction: the case for the electronic cigarette." Harm Reduction, Journal 2013; 1.

<sup>157</sup> "WHO raises alarm on tobacco industry environmental impact": <https://www.who.int/news/item/31-05-2022-who-raises-alarm-on-tobacco-industry-environmental-impact>, достъп на 16 септември 2022 г.

<sup>158</sup> "Evaluation of the legislative framework for tobacco control – call for evidence", European Tobacco Harm Reduction Advocates (ETHRA).

<sup>159</sup> Пак там, стр. 6.

към намаляване на вредата от пушенето чрез заместване на най-вредните тютюневи изделия с по-малко вредни бездимни алтернативи.<sup>160</sup>

Повечето становища в подкрепа на идеята НГА да се използват като по-малко вредна алтернатива се позовават на научни проучвания, които сочат, че основната причина за смъртоносните вредни ефекти за пушачите е димът, образуван в процеса на горене.<sup>161</sup> Като пример е цитиран доклад на Кралската лекарска колегия на Обединеното кралство, в който се посочва, че пушачите могат да си набавят никотин по ефективен начин без дим, генериран от процес на горене и така да се избегнат повечето вредни последствия от пушенето.<sup>162</sup> До подобен извод достига и Изпълнителната агенция за обществено здраве на Англия към Министерството на здравеопазването и социалните грижи (Public Health England), която отбелязва, че вдишването на пари (т.нар. „вейпинг“) води до малка част от риска, свързан с пушене, съответно заместването с електронни цигари носи значителни ползи в сравнение с продължаващото пушене.<sup>163</sup>

Независимо от това, според Европейската комисия в ЕС и по света в момента все още се води дебат относно дългосрочното въздействие от новите продукти (предимно електронни цигари и НТИ). Причината е значителното разминаване в мненията на експертите по обществено здраве относно присъщия риск на НГА и техния потенциал за спиране на пушенето.

Като пример за тази поляризация Комисията посочва, от една страна, споменатите доклади на Кралската лекарска колегия на Великобритания и Агенцията за обществено здраве на Англия и, от друга страна, доклад от 2016 г. на Министерството на здравеопазването и социалните грижи на САЩ. Във въпросния доклад се достига до заключение, че аерозолът от електронните цигари не е безвреден и че употребата на електронни цигари от подрастващи и младежи може да представлява опасност за общественото здраве.<sup>164</sup>

### **3. Връзка между здравните и икономическите цели на акцизното облагане в ЕС**

Здравните аспекти са неделима част от акцизното облагане на тютюневите изделия. В тази връзка, Директивата за акцизите върху тютюна на ЕС от самото начало е насочена към постигането на две цели:

- (i) гарантиране на функционирането на общия пазар (икономическа цел); и
- (ii) защита на човешкото здраве (цел, свързана с общественото здраве).

В този смисъл, за разлика от хармонизираното облагане с акциз на други акцизни стоки в ЕС (например енергийни продукти и алкохол), при облагането на тютюна, тези две основни

---

<sup>160</sup> "Nicotine without smoke Tobacco harm reduction." Tobacco Advisory Group of the Royal College of Physicians. London: RCP, 2016.

<sup>161</sup> "Nicotine without smoke Tobacco harm reduction".

<sup>162</sup> Пак там.

<sup>163</sup> "Evidence review of e-cigarettes and heated tobacco products 2018," Public Health England.

<sup>164</sup> Проучване относно Директива 2011/64/ЕС Съвета от 21 юни 2011 г. относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн, Окончателен доклад – Том 1, януари 2019 г., стр. 140–141.



цели са равнопоставени<sup>165</sup>, като се отчита, че по принцип целта на национално равнище е осигуряване на стабилни бюджетни приходи от акциз.

Европейска комисия все пак отбелязва, че фокусът на Директивата за акцизите върху тютюна винаги е бил преобладаващо ориентиран към плавното функциониране на общия пазар.<sup>166</sup> Нещо повече. Двете цели може дори да се разглеждат като взаимно противоречащи си. Това се дължи на факта, че, от една страна, данъчните политики имат за цел тютюневият сектор да се възползва от свободите, присъщи на единния европейски пазар, посредством хармонизирана акцизна структура и минимални ставки. От друга страна, Директивата за акцизите би трябвало да допринася и за ограничаването на тютюнопушенето с оглед опазване на общественото здраве чрез мерки за намаляване достъпността на цигарите и тютюна (например чрез увеличаване на цените на тютюневите изделия, забрана или ограничаване на продажбите на безмитни продукти или стоки, освободени от акциз).<sup>167</sup> Именно поради тази причина, Европейската комисия посочва, че декларираната здравна цел е по-скоро заявен принцип, който не е подкрепен от количествени индикатори или политики, поставящи си конкретна цел.<sup>168</sup>

Следва да се има предвид, че доброто функциониране на вътрешния пазар включва базовата стопанска свобода на производителя да определя продажните цени на своите продукти. Поради това в Директивата за акцизите върху тютюна се отбелязва, че нуждата от наличие на лоялна конкуренция предполага съществуването на система от свободно формирани цени за всички тютюневи изделия. Следователно всяка система, която предвижда пряко/непряко въздействие върху производителите и вносителите по отношение на цените с цел опазване на общественото здраве всъщност би противоречала и на самата Директива за акцизите върху тютюна.<sup>169</sup> С оглед на това, една от целите на бъдещото законодателство следва да е сближаване на двете основни цели (икономическа и здравна) и постигане на определен баланс между тях.<sup>170</sup>

#### **4. Категории тютюневи и никотинови изделия**

Преди да разгледаме основните данъчни политики за тютюневите и никотиновите изделия, е необходимо да представим обобщена информация за основните видове продукти, които са обект на облагане. За целите на нашия анализ разделяме продуктите в две основни категории в съответствие с действащия данъчен режим за тях и начин на употреба:

---

<sup>165</sup> Работен документ на службите на Комисията относно оценката на Директива 2011/64/ЕС на Съвета от 21 юни 2011 година относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн, Брюксел, 10.2.2020, стр. 7.

<sup>166</sup> Пак там, стр. 46.

<sup>167</sup> Проучване относно Директива 2011/64/ЕС Съвета от 21 юни 2011 г. относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн, Резюме, стр. 5.

<sup>168</sup> „Проучване относно Директива 2011/64/ЕС на Съвета от 21 юни 2011 година относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн“, Окончателен доклад – Том 1, януари 2019 г., стр. 146.

<sup>169</sup> Пак там, стр. 146–147.

<sup>170</sup> „Работен документ на службите на Комисията относно оценката на Директива 2011/64/ЕС на Съвета от 21 юни 2011 година относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн, Брюксел, 10.2.2020, стр. 56.

(i) традиционни горими изделия, които са предмет на хармонизирано акцизно облагане в рамките на ЕС и (ii) нови НГА, за които все още не се прилагат хармонизирани акцизи на европейско ниво.

#### (А) Горими тютюневи изделия

В обхвата на Директивата за акцизите върху тютюна попадат следните три основни вида продукти:

- (i) цигари;
- (ii) пури и пурети;
- (ii) тютюн за пушене, разделен в две подгрупи:
  - а. фино нарязан тютюн за свиване на цигари;
  - б. друг тютюн за пушене.

Член 3 до член 5 от Директивата за акцизите върху тютюна съдържат дефиниции за различните продукти въз основа на техните характеристики, като те са определени като „тела, годни за пушене“. В този смисъл и независимо от липсата на изрично уточнение в Директивата за акциза върху тютюна, може да се твърди, че обхватът на действащите правила се простира върху продукти, чиято употреба е свързана с пушене, съответно свързани с процес на горене на тютюна. Такъв процес, от друга страна, отсъства при НГА, което може да послужи като критерий за разграничаване на двете продуктови категории за целите на тяхното бъдещо данъчно облагане.

Следва също така да се отбележи, че за разлика от директивите за другите акцизни продукти (като алкохол и енергийни продукти), в Директивата за акцизите върху тютюна няма позоваване на кодовете в Комбинираната номенклатура (КН) за митнически цели.

От своя страна, КН в момента включва следните кодове за тютюневи изделия в Глава 24 „Тютюн и обработени заместители на тютюна“:<sup>171</sup>

Позиции по КН/ ХС (4-цифрови)
2401 Сурови и необработени тютюни; отпадъци от тютюн
2402 Пури (включително тези с отрязани краища), пурети и цигари от тютюн или от заместители на тютюна
2403 Други видове тютюн и заместители на тютюна, обработени; „хомогенизирани“ или „възстановени“ тютюни; тютюневи екстракти и сокове

<sup>171</sup> Глава 24 „Тютюн и обработени заместители на тютюна“; продукти със или без никотин, предназначени за вдишване без горене на продуктите; други продукти, съдържащи никотин, предназначени за въвеждане на никотин в човешкото тяло: <http://www.wcoomd.org/en/topics/nomenclature/instrument-and-tools/hs-nomenclature-2022-edition/hs-nomenclature-2022-edition.aspx>, достъп на 18 септември 2022 г.

2404 Продукти, съдържащи тютюн, възстановени тютюни, никотин или заместители на тютюна или никотина, предназначени за вдишване без горене на продуктите; други продукти, съдържащи никотин, предназначени за въвеждане на никотин в човешкото тяло

Във версията на КН от 2022 г. за първи път се въвежда нова отделна четирицифрена позиция 2404 за продуктите, предназначени за вдишване без горене, т.е. предходните версии на КН съдържат само позиции 2401, 2402 и 2403, отнасящи се до горимите продукти. В забележките в КН по отношение на позиция 2404 е пояснено, че изразът „вдишване без горене“ означава вдишване чрез загряване на тютюна или чрез други средства, без горене на продуктите. С други думи, отсъствието на процес на горене се разглежда като определяща характеристика на новите продукти за целите на тяхната митническа класификация. Оттук може да се направи изводът, че НГА логично са включени в обхвата на приетата КН и това обстоятелство може да послужи като стабилна основа при преразглеждането на Директивата за акцизите върху тютюна, като в същата се предвиди изрично позоваване на КН, подобно на подхода за енергийните продукти и алкохолните напитки.

#### **(В) Негорими алтернативи (НГА)**

НГА са нови продукти, които придобиват популярност през последното десетилетие, но за които все още не се прилага хармонизирано акцизно облагане на ниво ЕС. Въпросните изделия включват:

- (i) **Електронни цигари;**
- (ii) **Нагреваеми тютюневи изделия (НТИ);**
- (iii) **Бездимни тютюневи изделия**, като дъвки, спрейове за вдишване през носа, тютюн за орална употреба (т.е. снус)<sup>172</sup>;
- (iv) **Никотинови пликчета.**

По-долу представяме подробен коментар за всеки вид продукт.

- **Електронни цигари**

Проучвателната група на СЗО определя електронните цигари като „системи за доставяне на никотин по електронен път и за чиято работа не е необходим тютюн“.<sup>173</sup> Тези продукти на практика се състоят от контейнер с течност, батерия, нагревател и мундщук, като електронните цигари от по-ново поколение дават възможност за модификации и замяна на

---

<sup>172</sup> “Measuring the public-health and economic effects when changing consumer habits by switching from traditional tobacco products for smoking to new non-combustible nicotine alternatives”, Stoyan Panchev and Arkadi Sharkov, стр. 2.

<sup>173</sup> “Polosa и други: A fresh look at tobacco harm reduction: the case for the electronic cigarette.”

отделни компоненти според предпочитанията на потребителя. Електронните цигари могат да бъдат за еднократна или многократна употреба.

Следва да се отбележи, че в тези продукти не се използва тютюн. Електронните цигари са бездимни, негорими продукти, които съдържат естествен никотин, а не тютюн, и които нагряват разтвор със или без никотин, който е съставен от пропиленгликол, глицерин и аромати, класифицирани от Агенцията по храни и лекарства на САЩ (FDA) като „*принципно безопасни*“.<sup>174</sup>

Образуването чрез нагряване на течността и след това вдишан аерозол представлява на практика пара, откъдето идва и широкоразпространеният термин „вейпинг“ (от ‘vape’ – пара на английски език), който се използва по отношение употребата на електронни цигари.<sup>175</sup>

Въпреки че в Директивата за акцизите върху тютюна няма изрично позоваване на електронните цигари, дефиницията за тях се съдържа в член 2 от Директива 2014/40/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 3 април 2014 година за сближаване на законовите, подзаконовите и административните разпоредби на държавите членки относно производството, представянето и продажбата на тютюневи и свързани с тях изделия. Според тази дефиниция електронна цигара е изделие, което може да се използва за консумация на съдържащи никотин пари чрез мундщук, или компонент на това изделие, включително патрон и резервоар, и устройството без патрон или резервоар. Електронните цигари могат да бъдат за еднократна употреба или за многократна употреба посредством контейнер за многократно пълнене и резервоар, или да бъдат презареждани чрез патрони за еднократна употреба.

Именно течностите са елементът на електронните цигари, подлежащ на акцизно облагане. Вейпингът не води до образуване на дим, защото той се формира в процеса на горене. Поради тази причина в някои проучвания се посочва, че макар и парата от електронните цигари да съдържа редица потенциално токсични съединения, те са в по-ниски концентрации в сравнение с тези в цигарения дим.<sup>176</sup> Освен това, според научно изследване, осъществено от Кралската лекарска колегия на Обединеното кралство, парата е по-малко вредна от тютюневия дим, защото:

*„е известно..., че в парата не се отделят значителни количества въглероден окис, а това е съществено предимство в сравнение с тютюневия дим. Проучване на екскретирани в урината канцерогени след употреба на електронни цигари или тютюневи цигари установява значително по-ниски нива на специфични за тютюна нитрозамини (TSNA), бензен и полиароматни въглеводороди при електронните цигари, което сочи за системно абсорбиране на тези канцерогени и следователно*

---

<sup>174</sup> “An updated overview of e-cigarette impact on human health”. Department of Pharmacology, Faculty of Medicine, University of Valencia, Avda. Blasco Ibañez 15, 46010 Valencia, Spain. Institute of Health Research INCLIVA, University Clinic Hospital of Valencia, Valencia, Spain. CIBERDEM–Spanish Biomedical Research Centre in Diabetes and Associated Metabolic Disorders, ISCIII, Av. Monforte de Lemos 3-5, 28029 Madrid, Spain, May 2021; 7–8

<sup>175</sup> Проучване относно Директива 2011/64/ЕС на Съвета от 21 юни 2011 година относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн, Окончателен доклад – Том 1, януари 2019 г., стр. 107–108.

<sup>176</sup> “Polosa and други: A fresh look at tobacco harm reduction: the case for the electronic cigarette”.

*известна степен на потенциален риск от развитие на рак, макар че той очевидно е много по-малък от риска при пушене.* <sup>177</sup>

В момента в българския Закон за акцизите и данъчните складове (ЗАДС) е включена дефиниция за електронни цигари, като същите са обект на облагане от март 2023 г., Съгласно дефиницията „течност за електронна цигара, съдържаща никотин“ е течност, която се употребява чрез вдишване на пари, получени в резултат на нагряване, без горене, и е предназначена за употреба с електронни цигари или се съдържа в контейнерите за многократно пълнене по смисъла на § 1, т. 39 и 40 от допълнителните разпоредби на Закона за тютюна, тютюневите и свързаните с тях изделия (ЗТТСТИ).

Съгласно определението течностите за електронни цигари, съдържащи никотин, се третираат като тютюнево изделие. От своя страна, течностите за електронни цигари се използват посредством вдишване на пара, формирана чрез нагряване без горене и са предназначени за употреба с електронни цигари или в контейнери за многократно пълнене. Следва да се отбележи, че определението съдържа изричното уточнение за липса на процес на горене.

От друга страна, според определението в ЗТТСТИ „електронна цигара“ е устройство, което може да се използва за консумация на съдържащи никотин пари чрез мундщук или компонент на това изделие, включително патрон и резервоар, и устройството без патрон или резервоар. Електронните цигари могат да бъдат за еднократна употреба или за многократно употреба чрез контейнер за многократно пълнене и резервоар или да бъдат презареждани чрез патрони за еднократна употреба.<sup>178</sup>

- **Нагреваеми тютюневи изделия (НТИ)**

НТИ са тютюневи изделия, употребявани с устройства за нагряване на тютюн, които стават все по-популярни в редица държави в ЕС, включително и България. Тези устройства нагряват тютюна до строго определена температура посредством електронна система за контрол на нагряването (предотвратяваща горенето на тютюна). Те се различават съществено от електронните цигари по това, че при тях се използва тютюн (докато при електронните цигари – течност).

НТИ не са хармонизирани в действащата Директива за акцизите върху тютюна към декември 2022. Последната предстои да бъде преразгледана и да обхване и новите тютюневи и никотинови изделия. В този смисъл, мнозинството държави – членки на ЕС, понастоящем третираат НТИ като акцизен продукт от обработен тютюн и ги класифицират като бездимни, т.е. предвид отсъствието на процес на горене НТИ не са продукти, предназначени за пушене.

През 2017 г. НТИ бяха включени в българския ЗАДС в категорията „тютюневи изделия“. Според дефиницията в закона те са „вид бездимно тютюнево изделие, при чиято употреба

---

<sup>177</sup> Tobacco Advisory Group of the Royal College of Physicians. Nicotine without smoke Tobacco harm reduction. London: RCP, 2016; 81–82

<sup>178</sup> § 1, т. 39 от Допълнителните разпоредби на Закона за тютюна, тютюневите и свързаните с тях изделия.

не протича процес на горене на съдържащия се в него тютюн, а употребата се извършва чрез нагриването му, в резултат на което се отделя аерозол.“<sup>179</sup>

В този смисъл в българския ЗАДС изрично е отбелязано отсъствието на процес на горене при употребата на тези продукти. Както отбелязва Европейската комисия, макар че се различават в много аспекти, **общото между НТИ и електронните цигари е отсъствието на самоподдържащ се процес на горене и това е причината същите често да бъдат дефинирани като „негорими“ в законодателствата на държавите членки.**<sup>180</sup>

През 2020 г. FDA издава разрешение, според което конкретна система за електронно нагриване на тютюн може да се предлага на пазара като „тютюнево изделие с модифициран риск“ (ТИМР). FDA констатира, че тъй като системата нагрива тютюна без да го гори, тя значително намалява излагането на организма на вредни или потенциално вредни вещества и по този начин може да помогне на пушачите да се пренасочат от горими цигари, както и да намалят излагането си на вредни вещества, при условие че преминат изцяло към въпросната система (като FDA предупреждава, че продължава своя мониторинг доколко продуктът отговаря на посочените очаквания).<sup>181</sup>

Независимо, че крайните ефекти за здравето остават отворен научен въпрос, сравнението между НТИ и цигарите в редица научни изследвания показва, че НТИ могат да са потенциално по-малко вредна алтернатива за пълнолетните пушачи, които в противен случай ще продължат да пушат цигари.<sup>182</sup>

Аргумент в подкрепа на този извод е, че НТИ образуват аерозол с много по-прост състав от този в дима на цигарите, съответно по-малък брой и по-ниски концентрации на вредни токсични вещества. Смята се, че това се дължи на факта, че вредните съединения в цигарения дим се формират при горенето на тютюна. В различни изследвания се твърди, че нагриването без горене на тютюна може да намали вредните вещества, вдишвани от потребителя. По този начин, макар и токсичните вещества да не са напълно премахнати от аерозола, получен чрез нагриване на тютюна, самото намаление на същите води и до намалени вредни биологични ефекти, включително за пасивните пушачи.<sup>183</sup> Това е така, тъй като аерозолът, получен чрез нагриване на тютюна, не оказва вредно въздействие върху качеството на въздуха в затворени помещения.

С оглед подпомагане на анализа на здравните ефекти, свързани с употреба на НТИ, СЗО понастоящем си поставя за цел да проучи подробно химическите и физични процеси, през които продуктите преминават, включително да характеризира техните емисии. Целта е да се формулират евентуални редакции на дефинициите/ терминологията, както и да се изготвят

---

<sup>179</sup> Член 12(а) от Закона за акцизите и данъчните складове.

<sup>180</sup> Проучване относно Директива 2011/64/ЕС на Съвета от 21 юни 2011 година относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн, Окончателен доклад – Том 1, януари 2019 г., стр. 114–115.

<sup>181</sup> Прессъобщение на FDA: <https://www.fda.gov/news-events/press-announcements/fda-authorizes-marketing-iqos-tobacco-heating-system-reduced-exposure-information>; достъпна 25 септември 2022 г.

<sup>182</sup> Connor R Miller, Edward Sutanto, Danielle M Smith, Sara C Hitchman, Shannon Gravely, Hua H Yong, Ron Borland, Richard J O'Connor, K Michael Cummings, Geoffrey T Fong, Andrew Hyland, Anne C K Quah, Maciej L Goniewicz: Awareness, trial and use of heated tobacco products among adult cigarette smokers and e-cigarette users: findings from the 2018 ITC Four Country Smoking and Vaping Survey, September 2020; 11, 13–14.

<sup>183</sup> Cochrane Database of Systematic Reviews published by John Wiley & Sons, Ltd. on behalf of The Cochrane Collaboration: Heated tobacco products for smoking cessation and reducing smoking prevalence (Review), 2022.

препоръки за подходяща класификация от гледна точка на относимата регулаторна рамка за изделията.<sup>184</sup>

- **Бездимни тютюневи изделия за орална употреба**

Предлагането на бездимни тютюневи изделия за орална употреба на българския пазар е незначително.<sup>185</sup> Тези продукти (най-вече продукти за дъвчене или смъркане), по-специално снус, са забранени в ЕС и се употребяват основно в някои Скандинавски държави.

Швеция е единствената държава в ЕС, където продажбата на снус е разрешена от закона, но също така е законно чужди туристи да купуват и пренасят към своите страни снус за лична употреба. Налице са данни, които показват, че в Швеция употребата на снус е съпътствана от по-ниски нива на тютюнопушене, заболяемост от НЗБ и смъртност.<sup>186</sup> Според Европейската комисия тази възможна зависимост заслужава да бъде обект на допълнително проучване, въпреки че на този етап е трудно да се докаже пряка връзка между спада в потреблението на цигари в Швеция и увеличената употреба на снус.<sup>187</sup>

Европейската комисия също така откроява едно интересно противоречие между правилата на ЕС и договорите за присъединяване на някои държави по отношение на тютюна за орална употреба. В тази връзка, продажбата на определени видове тютюн за орална употреба е забранена по силата на Директиви 89/622/ЕИО и 2001/37/ЕО. От друга страна, при присъединяването си Австрия, Финландия и Швеция получават дерогация от тази забрана, което дава възможност на шведското правителство и производители многократно да оспорват забраната. Според Комисията обаче включването на тези продукти в общия хармонизиран режим на облагане с акциз може по парадоксален начин да доведе до бъдещи правни спорове във връзка с тяхното свободно движение в рамките на ЕС.<sup>188</sup>

В настоящия анализ не се спираме повече на бездимните тютюневи изделия за орална употреба, защото, от една страна, тяхната популярност и употреба са силно ограничени в ЕС и България в сравнение с електронните цигари и НТИ и, от друга страна, защото няма достатъчно научни анализи или проекти за политики, свързани с включването на тези продукти в обхвата на ревизираната Директива за тютюна.

- **Никотинови пликчета и други никотинови продукти – бездимни никотинови продукти за орална употреба**

Никотиновите пликчета и всякакви други вариации на никотинови продукти започват да придобиват популярност в ЕС и България, което е възможен индикатор за интереса на

---

<sup>184</sup> Проучване относно Директива 2011/64/ЕС на Съвета от 21 юни 2011 година относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн, Окончателен доклад – Том 1, януари 2019 г., стр. 114.

<sup>185</sup> "Measuring the public-health and economic effects when changing consumer habits by switching from traditional tobacco products for smoking to new non-combustible nicotine alternatives", Stoyan Panchev and Arkadi Sharkov, стр. 2.

<sup>186</sup> "Evaluation of the legislative framework for tobacco control – call for evidence", European Tobacco Harm Reduction Advocates (ETHRA), стр. 4.

<sup>187</sup> Работен документ на службите на Комисията относно оценката на Директива 2011/64/ЕС на Съвета от 21 юни 2011 година относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн, Брюксел, 10.2.2020 г., стр.35–36.

<sup>188</sup> Проучване относно Директива 2011/64/ЕС на Съвета от 21 юни 2011 година относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн, Окончателен доклад – Том 1, януари 2019 г., стр. 124.

потребителите към по-малко вредни алтернативи за употреба на никотин. Тези продукти не съдържат тютюн, а друг вид твърда основа или субстрат, които въвеждат никотин в човешкото тяло. Често те се предлагат под формата на сашета или пликчета, но могат да бъдат и дъвки, разтворими таблетки или продукт в друга твърда форма. Макар че носят белезите на заместващата никотина терапия, тези нови заместители на тютюна не са лекарствени продукти и не целят постигане на терапевтична цел за спиране на пушенето.

Възможно е Европейската комисия да вземе решение тези нови никотинови изделия да бъдат включени в Директивата за акциза върху тютюна при нейното преразглеждане.

## II. Данъчно облагане на тютюневите изделия

### 1. Видове данъци върху тютюна

Данъците върху тютюневите изделия се разделят на данъци върху потреблението и мита<sup>189</sup>, като и двата вида попадат в категорията на косвените данъци. Данъците върху потреблението представляват „данъчна система, при която облагането става върху потреблението на продуктите“ и включват ДДС и акцизи.<sup>190</sup>

ДДС е „универсален“ данък върху продажбите, който обикновено не зависи от вида на облаганите стоки (освен в случаите, когато се прилага намалена ставка или режим на освобождаване от ДДС). Акцизите се начисляват върху конкретни групи стоки, включително тютюневи изделия. И накрая, мита се налагат за внос на стоки от държави извън ЕС и обикновено са специфични или адвалорни.<sup>191</sup>

По принцип увеличаването на всеки от горепосочените косвени данъци оказва влияние върху цените на тютюневите изделия. Същевременно акцизите са най-подходящият вид данък в случаите, при които се търси промяна в цените на всички тютюневи изделия, предлагани на вътрешния пазар за крайните потребители, включително и с оглед подпомагане на политиките за защита на здравето в съответната европейска страна. ДДС, от друга страна, е общ данък върху потреблението, приложим за всички стоки/ услуги, докато митата се налагат само върху стоки от държави извън Съюза.

Акцизите върху горимите изделия в ЕС са хармонизирани чрез Директивата за акцизите върху тютюна. Инструментите на данъчната политика включват:<sup>192</sup>

- (i) определяне на общи данъчни категории, подлежащи на облагане с акциз;
- (ii) хармонизиране на акцизните структури, включително смесен акциз за цигарите;
- (iii) установяване на минимални акцизни ставки.

Към датата на изготвяне на анализа НГА не подлежат на хармонизирано облагане с акциз в ЕС, като облагането се осъществява по преценка на всяка държава членка. В този контекст

---

<sup>189</sup> "IARC Handbooks of Cancer Prevention, Chapter 2: Overview to tobacco taxation".

<sup>190</sup> Пак там.

<sup>191</sup> Пак там.

<sup>192</sup> Проучване относно Директива 2011/64/ЕС на Съвета от 21 юни 2011 година относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн, Окончателен доклад – Том 1, януари 2019 г., Резюме, стр. 5–6.



облагането на новите продукти остава важен отворен въпрос от гледна точка на общия европейски пазар и прилагането на унифициран здравен подход.

Предвид изложените по-горе различия между двете групи продукти, считаме за подходящо възприемането на диференцирано облагане с акциз на традиционните горими продукти и НГА.

## 2. Облагане с акциз на горимите продукти в ЕС и България

Още от 70-те години на ХХ век в ЕС се прилагат хармонизирани правила за акциза върху обработения тютюн, като някои от дефинициите, формулирани тогава, остават приложими и до днес.<sup>193</sup> Първоначалният тласък за хармонизиране на европейско ниво идва от необходимостта за сближаване между държавите производителки на тютюн в ЕС (при които преимуществено се прилагат пропорционални на цената данъци, благоприятстващи поевтиното местно производство) и държавите членки, потребители на тютюневи изделия (в които обикновено се налага специфичен данък на база бройки).<sup>194</sup>

Директивата за тютюна от 2011 г. кодифицира три предходни директиви<sup>195</sup> и определя структурата и акцизните ставки, както и съдържа дефиниции за различните тютюневи изделия според техните характеристики.<sup>196</sup> Данъчната тежест върху цигарите в ЕС надхвърля 70%, като данъчното облагане има голям ефект върху цените на тютюневите изделия.<sup>197</sup> Същевременно избраният от държавите членки метод за облагане на горимите изделия не трябва да нарушава правилата за конкуренция в рамките на общия пазар, както и не трябва да ограничава свободното движение на тези стоки.<sup>198</sup>

Хармонизираното законодателство на ЕС установява само **минимални ставки**, но държавите – членки на ЕС имат свободата да прилагат акцизни ставки над тези минимални нива според националните си нужди.

- **Цигари**

За разлика от ставките за другите тютюневи изделия, минималната ставка за цигарите се състои от следните компоненти:

- ▶ **Специфичен** – между 7.5% и 76.5% от общата данъчна тежест, изразена като фиксирана сума за 1000 къса;
- ▶ **Адвалорен** – като процент от продажната цена;
- ▶ **Общи минимум** (обща акцизна ставка), която трябва да е поне: (i) EUR 90 за 1000 къса и (ii) 60% от среднопретеглената продажна цена.

---

<sup>193</sup> Работен документ на службите на Комисията относно оценката на Директива 2011/64/ЕС на Съвета от 21 юни 2011 година относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн, Брюксел, 10.2.2020 г.

<sup>194</sup> "Introduction to the European Excises (2008/118/EC)", Ben Terra, Julie Kajus and Hans Winkels, стр. 101.

<sup>195</sup> Пак там, стр. 108.

<sup>196</sup> Доклад на Комисията до Съвета относно оценката по Програмата за пригодност и резултатност на регулаторната рамка (R) на Директива 2011/64/ЕС на Съвета от 21 юни 2011 година относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн, Брюксел, 21.12.2015, стр. 3.

<sup>197</sup> Tobacco Tax Reform A Multisectoral Perspective, "At the Crossroads of Health and Development", стр. 110–111.

<sup>198</sup> Член 26, член 113 и член 168 от Договора за функционирането на Европейския съюз (ДФЕС).

След присъединяването на България към ЕС през 2007 г. европейските изискванията постепенно бяха въведени в местното законодателство чрез ЗАДС.<sup>199</sup> В акцизната политика на България в периода след присъединяването може да се разграничат три основни периода.<sup>200</sup> В първия етап (непосредствено след присъединяването до 2010 г.) се наблюдава ясна тенденция за бързо нарастване на акциза върху цигарите с цел достигане на минималните нива в ЕС. В резултат на увеличението обаче, минималният праг в ЕС (EUR 64 за 1000 къса) е надвишен през 2010 г. и достига EUR 76 за 1000 къса, което води до нежелано разрастване на незаконния пазар.<sup>201</sup> Вторият етап между 2010 г. и 2015 г. се характеризира със „замразяване“ на ставките. Тази тенденция се променя отново в третия етап (2016 г.–2018 г.), когато са осъществени някои противоречиви промени, довели до приемането на график (календар) за постепенно увеличаване на акцизите до достигане на минималното ниво EUR 90 за 1000 къса през 2018 г.<sup>202</sup>

Към началото на декември 2022 г. акцизните ставки в България са:

- ▶ специфичен акциз – 109 лв. за 1000 къса;
- ▶ адвалорен акциз (пропорционален) – 25% от продажната цена; и
- ▶ обща акцизна ставка – не по-малко от 177 лв. за 1000 къса.<sup>203</sup>

Общата минимална ставка от 177 лв. за 1000 къса се равнява на минималната ставка от EUR 90 за ЕС и това на практика поставя България сред държавите членки с най-ниски акцизи включително след последното увеличение на данъка от 2018 г.

- Други продукти (фино нарязан тютюн, пури, пурети и други)

Директивата за акциза върху тютюна позволява на държавите членки да изберат дали да прилагат специфичен или адвалорен акциз, или комбинация от двете, при облагането на „другите тютюневи изделия“. Минималните ставки в ЕС са, както следва:<sup>204</sup>

Продуктова категория	Минимална ставка
<i>Фино нарязан тютюн за пушене</i>	48% от среднопретеглената продажна цена* или EUR60 за килограм*
<i>Пури и пурети</i>	5% от продажната цена Или EUR12 за 1 000 или за килограм
<i>Други тютюневи изделия за пушене</i>	20% от продажната цена или EUR22 за килограм

<sup>199</sup> Законът за акцизите и данъчните складове е обнародван в Държавен вестник бр. 91/15.11.2005 г., влиза в сила на 1.01.2006 г.

<sup>200</sup> „Measuring the public-health and economic effects when changing consumer habits by switching from traditional tobacco products for smoking to new non-combustible nicotine alternatives“, Stoyan Panchev and Arkadi Sharkov.

<sup>201</sup> Пак там.

<sup>202</sup> Пак там.

<sup>203</sup> Виж член 39 от ЗАДС.

<sup>204</sup> Работен документ на службите на Комисията относно оценка на Директива 2011/64/ЕС на Съвета от 21 юни 2011 година относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн, Брюксел, 10.2.2020 г., стр. 72–73.

\* Предстои да се увеличи постепенно до 2020 г. на 50% или EUR 60

В българския ЗАДС са предвидени следните ставки:

- ▶ **Тютюн за пушене (предназначен за лули и цигари)** –152 лв. за килограм (единна специфична ставка за килограм)<sup>205</sup>;
- ▶ **Пури и пурети** – 270 лв. за 1 000 къса (специфична ставка за бройка).<sup>206</sup>

Горното показва, че действащата към началото на декември 2022 г. ставка за тютюна за пушене в България (близо EUR 78 за килограм) надвишава минималната ставка в ЕС за фино нарязан тютюн за пушене (EUR 60 за килограм), докато ставката за пури и пурети (EUR 138 за 1 000 къса) е значително по-висока от минималната в ЕС (EUR 12 за 1 000 къса).

### 3. Облагане с акциз на НГА в ЕС и в България

В държавите членки се прилагат разнородни подходи за облагане на НГА.

- **Електронни цигари**

Според доклад на Европейската комисия от 2020 г. по времето на изготвянето на доклада около половината от държавите членки вече са въвели *ad hoc* данък върху електронните цигари на национално равнище.<sup>207</sup> Този факт води до значително ниво на фрагментиране в облагането, което затруднява трансграничните продажби.<sup>208</sup>

В повечето случаи обект на облагане е течността за електронни цигари (от която се образува парата). Повечето държави в ЕС, където е наложен данък върху електронните цигари, прилагат ставка от няколко десетки евроцента за милилитър течност.<sup>209</sup> Това на практика е специфичен данък за обем продукт. Около половината държави обаче облагат само течностите, съдържащи никотин, докато останалите налагат данък върху всички течности, предназначени за употреба с електронна цигара.<sup>210</sup> Тези разнородни подходи са израз на един специфичен проблем при облагането на течностите за електронни цигари, а именно факта, че не всички течности за електронни цигари съдържат еднакви концентрации на никотин.

---

<sup>205</sup> Член 38 от ЗАДС

<sup>206</sup> Член 37 от ЗАДС

<sup>207</sup> Работен документ на службите на Комисията относно оценка на Директива 2011/64/ЕС на Съвета от 21 юни 2011 година относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн, Брюксел, 10.2.2020 г., стр. 13.

<sup>208</sup> Пак там, стр. 41.

<sup>209</sup> Пак там, стр. 42.

<sup>210</sup> Проучване относно Директива 2011/64/ЕС на Съвета от 21 юни 2011 година относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн, Окончателен доклад – Том 1, януари 2019 г., стр. 10.

Средната цена на течностите за електронни цигари в ЕС е приблизително EUR 0,51 за милилитър и, като цяло, тя е по-ниска от цената в някои държави извън ЕС като Норвегия и Австралия, но е по-висока от цената в Швейцария и САЩ.<sup>211</sup>

Съгласно българския ЗАДС течностите за електронните цигари се облагат с данък от март 2023 г. (виж следващата точка).

- **Нагреваеми тютюневи изделия (НТИ)**

НТИ вече се предлагат като облагаеми стоки на пазара в двадесет и две държави – членки на ЕС. Някои от тези страни прилагат *ad-hoc* данъчен режим за нехармонизирана категория (същото предполага, че въпросните държави третират НТИ като бездимни или негорими изделия, т.е. като специална акцизна категория, различна от тютюневите изделия за пушене). Други държави са определили ставки, които са на нивата на ставките за хармонизираната категория „други видове тютюн за пушене“.<sup>212</sup> Следва да се обърне внимание, че вторият подход се прави основно с цел да се улесни тяхното движение в рамките на европейската система за движение и контрол на акцизни стоки (EMCS).<sup>213</sup>

Повечето държави облагат НТИ на база тегло на тютюнева смес, т.е. на килограм. Данъчната основа на база тегло е най-подходящата и удобна данъчна основа, тъй като НТИ са нови тютюневи изделия, които се предлагат в разнообразни форми и видове, като общият знаменател за всички е съдържанието на тютюн. Някои изключения от това правило са Латвия и Унгария, където основата е бройка (късове) и Португалия, която прилага смесен режим от специфичен (на база тегло на тютюневата смес) и адвалорен (като процент от продажната цена на дребно) акциз.<sup>214</sup> По отношение на ставките в страните от ЕС са налице значителни вариации.

През 2017 г. в българския ЗАДС е въведен акциз за НТИ като подобно на повечето държави – членки на ЕС, данъчната основа е количеството тютюн, съдържащо се в продукта, измерено в килограми.<sup>215</sup> Първоначалната данъчна ставка е 152 лв. за килограм (същата като ставката на тютюна за пушене), но през 2018 г. тя е увеличена на 233 лв. за килограм.<sup>216</sup>

През март 2023 г. влиза в сила нов акцизен календар, който включва промени и по отношение на ставките за НТИ (виж следващата точка).

#### **4. Нов български акцизен календар за увеличени ставки на тютюневите изделия**

В брой 100 на Държавен вестник от 16 декември 2022 г. е обнародван Закон за изменение и допълнение на Данъчно-осигурителния процесуален кодекс, с който са приети и промени в ЗАДС. Въпросните промени в акцизното законодателство касаят въвеждането на

---

<sup>211</sup> Проучване относно Директива 2011/64/ЕС на Съвета от 21 юни 2011 година относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн – Окончателен доклад – Том 1, януари 2019 г., стр. 111.

<sup>212</sup> Работен документ на службите на Комисията относно оценката на Директива 2011/64/ЕС на Съвета от 21 юни 2011 година относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн, Брюксел, 10.2.2020 г., стр. 15.

<sup>213</sup> Проучване относно Директива 2011/64/ЕС на Съвета от 21 юни 2011 година относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн, Резюме, стр. 10.

<sup>214</sup> Пак там.

<sup>215</sup> Член 29(3) от Закона за акцизите и данъчните складове.

<sup>216</sup> Член 38(2) от Закона за акцизите и данъчните складове.

български календар за поетапно увеличение на ставките за всички категории тютюневи изделия, който влиза в сила от март 2023 г. и ще се прилага до януари 2026 г.

Календарът предвижда следното общо процентно увеличение (спрямо сегашните нива) на ставките между отделните категории тютюневи изделия:

- **Цигари** – обща акцизна ставка не по-малко от 211 лв. за 1000 къса от 1 януари 2026 г.; спрямо сегашната цена от 177 лв. за 1000 къса, това е процентно увеличение от 19,20%;
- **Пури и пурети** – акцизна ставка 396 лв. за 1000 къса от 1 януари 2026 г.; спрямо сегашната ставка от 270 лв. за 1000 къса, процентното увеличение е 46,66%;
- **Тютюн за пушене** – акцизна ставка 222 лв./кг от 1 януари 2026 г.; спрямо сегашната цена от 152 лв./кг процентното увеличение е 46,05%;
- **Нагреваеми тютюневи изделия** – акцизна ставка 400 лв./кг от 01.01.2026 г.; спрямо сегашната цена от 233 лв./кг процентното увеличение е 71,67%;
- **Течност за електронни цигари, съдържаща никотин** – акцизна ставка от 0,18 лв. на милилитър от 1 март 2023 г. и достигане на 0,35 лв. на милилитър от 1 януари 2026 г. или процентно увеличение след въвеждане на акциза в размер на 94,44%.

Въвеждането на подобен календар по принцип е положителна стъпка за предвидимост на данъчната и регулаторна среда, включително с оглед избягване на рязко повишаване на акцизните ставки, както и нежелани последици за бизнеса, фиска и потребителите. В допълнение, в рамките на обсъжданията на промените в ЗАДС, в Народно събрание бе проведен и дебат за здравния аспект и различния рисков профил на НГА спрямо изделия за пушене.

В допълнение, в съответствие с тенденциите в ЕС, все повече държави прилагат многогодишни планове за акцизно облагане на НТИ като тринадесет държави-членки (включително България) имат многогодишни данъчни календари за НТИ. За справка, през 2022 г. Австрия и Румъния въвеждат нови многогодишни данъчни календари като отчитат целта за намаляване на вредите от тютюнопушенето (Австрия) и/или по-малкия рисков потенциал на НТИ и електронните цигари (Румъния).<sup>217</sup> Освен това Италия подновява предишния си многогодишен данъчен план за НТИ (за период 2021 - 2023 г.) до 2026 г. със становище на Сметната палата в което се посочва, че диференцирането на акцизите за НТИ *"теоретично отчита принципа, че нивото на акцизите следва да съответства на степента на обществени вреди, причинени от потреблението на тези продукти."*<sup>218</sup>

Въпреки въпросните положителни развития, остава съмнение относно възприетата местна политика по отношение на увеличените ставки за различните тютюневи изделия в контекста на европейската практика. Това е така, тъй като с въведените конкретни ставки се стига до облагане, при което най-масово използваните, но опасни за здравето продукти (цигарите), са обект на най-ниско общо процентно увеличение без ясни съображения за общественото здраве или приходите от акциз (за разлика от ставките, заложили за НГА). Този факт създава

<sup>217</sup> Austria: Budgetbegleitgesetz 2023 – BBG 2023 (1776 d.B.) | Parlament Österreich Romania: Legea nr.227/2015 (anaf.ro)

<sup>218</sup> Corte Dei Conti, Hearing on the State Estimated Budget for the Financial Year 2023 and Multi-year Budget for the three-year period 2023-2025 (A.C. 643): Download (corteconti.it)

неяснота какви са основните цели на новия календар, т.е. дали същите са здравно или фискално ориентирани.

С оглед очакваните изменения в европейското акцизно законодателство по отношение на ставките за тютюневите изделия е вероятно българската ставка за цигарите да продължи да бъде около минималните нива в ЕС (понастоящем същата продължава да е сред ниските в Съюза). В случай, че акцизното облагане на цигарите в страната остане под нивото на бъдещите минимални ставки в ЕС, България може да се окаже в „догонваща“ позиция с необходимост от бъдещи увеличения в цигарените ставки и риск от засилване на сивия пазар в сектора като резултат от такива увеличения. Подобен ефект би имал негативно въздействие върху публичните приходи и търсената законодателна предвидимост за бизнеса и потребителите.

Приетите акцизни ставки включват силно различаващи се общи процентни увеличения за различните видове тютюневи изделия, като причината за това не е коментирана в мотивите към проектозакона. Така, на практика, ставките за изделия с предпологаем по-нисък риск за здравето на потребителите (НГА) са обект на по-голямо процентно увеличение от това за по-рисковите изделия за пушене. В тази връзка, доколкото местните ставки за НТИ и течностите за електронни цигари понастоящем са над средните европейски нива, би било логично бъдещи законодателни промени в България по отношение на НГА да отчитат този факт.

Съответно, евентуално „догонващо“ увеличение на акциза за цигарите (при необходимост от съобразяване с европейската директива за тютюневите изделия) не би следвало да кореспондира с автоматично увеличение на акциза за НГА. Данъчното облагане на последните би било логично да бъде съобразено както с минималните ставки съгласно общоевропейската акцизна рамка, която се очаква да обхване НГА, така и вече постигнатото увеличение за НГА в България, при което относимата ставка е над средните нива за страните от ЕС.

Предстоящото предложение на Европейската комисия за актуализация на акцизната директива по отношение на тютюневите изделия се очаква да отрази нов общоевропейски подход по отношение на диференцирането на двете категории продукти (изделия за пушене и НГА), съответно въпросните законодателни аспекти би следвало бъдат взети предвид и при формирането на бъдещите данъчни политики в България.

### **III. Възможни бъдещи законодателни мерки относно облагането на НГА**

Според Европейската комисия Директивата за акцизите върху тютюна изостава от развитието на пазара и не отразява появата на нови продукти като електронни цигари и НГА като цяло.<sup>219</sup> Това обстоятелство е сред причините за нейното предстоящо преразглеждане.

---

<sup>219</sup> Работен документ на службите на Комисията „Резюме на оценката на Директива 2011/64/ЕС на Съвета от 21 юни 2011 година относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн“, Брюксел, 10.2.2020 г., стр. 1.

В този смисъл, в настоящата глава представяме някои аспекти, в които акцизното облагане на НГА може да бъде усъвършенствано.

## **1. Диференциране на НГА в отделна данъчна категория въз основа на липсата на процес на „горене“**

Като начало, смятаме, че е препоръчително НГА да бъдат обособени в отделна акцизна категория, различна от категорията на традиционните тютюневи изделия, като разграничението да е по критерий наличие/ отсъствие на процес на горене. Съществуват няколко аргумента в полза на подобна диференциация.

На първо място, вече е налице преобладаващ консенсус за това, че методът на употреба, характерен за „традиционните“ тютюневи изделия, се различава от този за НГА (същото е видно дори и от дефинициите в българския ЗАДС). По-конкретно, присъща характеристика на първите е наличието на процес на горене (изгаряне). Основният отличителен белег на НГА, от друга страна, е отсъствието на процес на горене, т.е. тютюнът или течността се нагряват, но без да горят. Тази разлика е в основата на включването на нова позиция 2404 в КН за митнически цели за изделията, предназначени за вдишване без горене. Позиция 2404 в КН наред с нейното описание и обяснителните бележки представляват стабилна концептуална основа за консолидиране на НГА в отделна група.

На второ място, обособяването на отделна данъчна категория изглежда по-удачен вариант от здравна гледна точка. Въпреки че здравните рискове, свързани с употребата на НГА, все още са предмет на спорове в научните среди, а самите НГА не са безрискови продукти, значителен брой изследователи доказват намалено образуване на вредни вещества и значително по-ниски нива на излагане на човешкия организъм на вредно въздействие. Последното, от своя страна, предполага потенциал за намален здравен риск в сравнение с тютюнопушенето.

В тази връзка, в публикувана неотдавна статия изследователи от Университета Йоханес Гутенберг в Майнц и Института за оценка на политики във Франкфурт, достигат до извода, че данъчното облагане на негоримите изделия може да доведе до два противоположни резултата: (i) да допринесе за общо намаление на тютюнопушенето, като направи целия пазар по-малко привлекателен, в случай че хората решат да се откажат напълно от употребата на никотинови продукти или (ii) да попречи на пушешите традиционни цигари да заменят горимите изделия с по-малко вредни продукти и така да доведе до „завръщане“ на потребителите към горимите изделия. В случай че пушачите не откажат пушенето поради високите цени (което е възможен, макар и нежелан ефект, наблюдаван в множество държави), следващият най-добър вариант за тях би бил да заменят цигарите с по-малко вредни продукти. За да се случи това, е необходимо двата продукта да са алтернативи, а не допълващи се един друг.<sup>220</sup> Замяната може да се стимулира чрез диференцирането на продуктите за данъчни цели, включително и чрез различни ставки. Освен това, диференцирането има потенциала да спомогне за по-точен бъдещ мониторинг и анализ на потреблението на НГА и на здравните ефекти от тях.

---

<sup>220</sup> „Tobacco control and optimal taxation in a changing European market landscape“, Salvatore Barbaro and Nathalie Neu-Yanders, 30 March 2022.

На трето място, създаването на отделна данъчна категория има смисъл и от икономическа гледна точка поради потенциала да намали настоящата фрагментация на данъчните подходи в ЕС. Подобна синхронизация би допринесла за функционирането на единния пазар, както и би спомогнала за съгласуваното движение и проследяване на стоките съгласно общите акцизните правила в ЕС (например системата EMCS).

И накрая, обособяването на отделна категория може да насърчи бъдещи иновации в тютюневия сектор и да стимулира компаниите да пренасочат научноизследователската си и развойна дейност към създаване на нови и потенциално по-нискорискови продукти.<sup>221</sup>

Заслужава да се отбележи, че според проучване на Европейската комисия от 2020 г. въвеждането на нова данъчна категория за електронните цигари и НТИ се подкрепя от повечето държави – членки на ЕС.<sup>222</sup>

## **2. Въвеждане на общи принципи за облагане на НГА**

Според доклад на Европейската комисия относно Директивата за акцизите върху тютюна предложеният подход за облагане на електронните цигари, които не съдържат тютюн чрез приемане на хармонизирана данъчна категория за всички видове консумативи, употребявани с електронни цигари (основно течности за електронни цигари) може да се приложи чрез определяне на умерена минимална ставка за обем продукт. Тази ставка може да бъде променена на по-късен етап, когато се постигне достатъчен консенсус по отношение на здравния профил на тези продукти.<sup>223</sup>

Що се отнася до НТИ, Комисията препоръчва подход, включващ специфичен акциз „за единица тегло“ с наличие на минимална ставка.<sup>224</sup> Отбелязваме, че въвеждането на минимална ставка, която е по-ниска от ставката за горимите изделия, може да послужи като стимул за замяна на горимите изделия с НТИ или други НГА. Последното може да спомогне за по-бързия спад на тютюнопушенето и за намаляване на вредата, свързана с употребата на тютюн (в съответствие с целите за опазване на общественото здраве).

## **3. Въвеждане на календар за постепенно увеличаване на ставките**

Макар че изглежда очевиден, този аспект следва да бъде внимателно обмислен от европейските и българските законодатели. Облагането на всички тютюневи и никотинови изделия (например чрез въвеждане на минимални ставки и постепенното им увеличаване), както предвиждат например предложените изменения за енергийните продукти, трябва да цели плавно увеличаване на цените, но без да се увеличава делът на незаконния пазар в ЕС. Освен това приемането на такъв календар ще осигури прозрачност, предвидимост за бизнеса и стабилност за потребителите чрез поетапно и балансирано увеличаване на

---

<sup>221</sup> "Evaluation of the legislative framework for tobacco control – call for evidence", European Tobacco Harm Reduction Advocates (ETHRA).

<sup>222</sup> Работен документ на службите на Комисията „Резюме на оценката на Директива 2011/64/ЕС на Съвета от 21 юни 2011 година относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн“, Брюксел, 10.2.2020 г., стр. 41–42.

<sup>223</sup> Проучване относно Директива 2011/64/ЕС на Съвета от 21 юни 2011 година относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн, Окончателен доклад – Том 1, януари 2019 г., стр. 12.

<sup>224</sup> Пак там.



ставките, което отговаря на целта за гарантиране на доброто функциониране на общия пазар в ЕС.

#### 4. Постигане на оптимални данъчни нива

Един от аргументите за предстоящото преразглеждане на Директивата за акцизите върху тютюна е свързан с необходимостта от данъчно облагане на НГА „пропорционално на риска“, свързан тях. Подобен подход съответства на стандартната регулаторна практика тежестта на регулаторния режим да е съобразена с риска от различните видове продукти. Следователно най-строги ограничения и най-високи данъчни ставки следва да се прилагат за най-вредните продукти (предполагаемо горимите изделия и особено цигарите), докато за бездимните алтернативи (предполагаемо по-малко вредни за употребяващите ги и за хората около тях) се прилагат по-ниски ставки.<sup>225</sup>

Изложеният подход е донякъде спорен, доколкото може да се възприеме като причина за загуба на публични приходи или имплементиран в интерес на производителите на НГА. Същевременно, в дългосрочен план той има потенциала да доведе до намаляване на финансовата тежест за здравната система и до ползи за здравето на потребителите. Макар че може да бъде обект на критики, според нас той следва да бъде взет предвид при взимането на решения относно оптималните нива на облагане на НГА, защото това е широкообхватен подход, комбиниращ фискални и здравни публични политики.

В споменатата по-горе статия изследователите от Университета Йоханес Гутенберг в Майнц и Института за оценка на политики във Франкфурт изтъкват, че по-високите данъци обикновено се смятат за единствената възможна мярка за намаляване на тютюнопушенето. Същевременно обаче данъците се отразяват различно на различните потребители и поведението на пушачите може да е различно при тяхното повишаване. Това означава, че една група пушачи може да не е еластична и би приела да отдели повече средства за цигари, друга група пушачи биха спрели или намалили потреблението си, а трета група биха заменили цигарите с НГА. Следователно предизвикателството при преразглеждане на Директивата за тютюна е минималните ставки да бъдат определени по начин, който да спомогне повече потребители да преминат във втората група (от първата група), но без да се отнемат стимулите да се пренасочат към третата група.<sup>226</sup> Накратко казано, данъчното облагане може да бъде насочено към подтикване на потребителите в посока намаляване на тютюнопушенето чрез пълно отказване или чрез преминаване към по-малко вредни продукти.

В този смисъл, увеличаването на цените на по-малко вредните продукти може да ги направи по-малко привлекателни и да доведе до ограниченото им разпространение на пазара. Освен това, потребителите на горими изделия може да не са склонни да преминат към по-малко вредни продукти, ако последните се облагат с висок данък. Според авторите предвид събраните доказателства, че НГА са по-малко вредни, желателно е данъчната тежест за

---

<sup>225</sup> "Evaluation of the legislative framework for tobacco control – call for evidence", European Tobacco Harm Reduction Advocates (ETHRA), стр. 13.

<sup>226</sup> "Tobacco control and optimal taxation in a changing European market landscape", Salvatore Barbaro and Nathalie Neu-Yanders, 30 March 2022.

горимите изделия и НГА да бъде различна, за да се насърчи преминаването от горими продукти към НГА. Следователно добре обмисленият данък върху НГА следва да е относително по-нисък с цел да се стимулира преминаването от горими изделия към НГА и да се предотврати връщането към употреба на горими изделия.<sup>227</sup>

## 5. Съответствие между класификациите на НГА за акцизни и митнически цели

Както бе посочено, тютюневите и никотиновите изделия се единствените акцизни стоки, чиито дефиниции се базират само на техните характеристики без позоваване на кодове в КН. Според Европейската комисия това води до субективност на дефинициите и правна несигурност (пример за това са определения като „без да е необходима допълнителна индустриална обработка“, „очакванията на потребителите“, „изключително предназначени за пушене“). От друга страна, по този начин се създават две отделни класификации за едни и същи продукти, съответно за акцизни и митнически цели.<sup>228</sup>

Казвайки това, в своето проучване относно Директивата за акцизите върху тютюна Европейската комисия заключава, че разминаването не е проблем само по себе си, тъй като двете класификации изпълняват различни цели и адресират различни нужди.<sup>229</sup>

Въпросното заключение може да бъде поставено под въпрос предвид включването в КН от 1 януари 2022 г. на позиция 2404 за негоримите изделия. Позицията вероятно ще обхване повечето НГА, включително и такива, които преди това са били включвани в други позиции (например 3824 за никотинови контейнери и контейнери за многократно пълнене на електронни цигари). Следователно транспонирането на тази позиция по отношение на облагането с акциз на цигарите, НТИ, никотинови торбички и другите никотинови изделия може да осигури по-добро съответствие между класификациите за акцизни и митнически цели, каквото например е налице при алкохолните напитки.

---

<sup>227</sup> Пак там.

<sup>228</sup> Работен документ на службите на Комисията относно оценката на Директива 2011/64/ЕС на Съвета от 21 юни 2011 година относно структурата и ставките на акциза върху обработен тютюн, Брюксел, 10.2.2020 г., стр. 11.

<sup>229</sup> Пак там, стр. 121.

Употребата на тютюн е социален проблем, който води до сериозни рискове за здравето. Поради тази причина, основни цели на хармонизираното облагане с акциз на тютюневите изделия в ЕС са опазването на общественото здраве и гарантирането на доброто функциониране на единния пазар. Общоприета теза в този контекст е, че здравните цели могат да бъдат постигнати чрез по-високи данъци върху тютюневите изделия например чрез увеличаване на ставките, приложими в ЕС (а оттам и до намаляване на възможностите за надпревара между страните с оглед достигане на най-ниските възможни равнища на облагане).

Навлизането на пазара през последното десетилетие на негорими алтернативи (НГА) като електронни цигари и нагреваеми тютюневи изделия (НТИ) налага необходимост от преразглеждане на Директивата за акцизите върху тютюна на ЕС. Такова преразглеждане е необходимо и предвид фрагментираните подходи, прилагани в различните държави – членки на ЕС.

Хармонизираното облагане на НГА би могло да се базира на принципа на диференциацията, като се отчитат техните специфики в сравнение с „традиционните“ тютюневи изделия, а именно отсъствие на процеса на горене и потенциала за намаляване на рисковете за здравето.



## *Заключение*

# Заклучение

Поведенческата икономика анализира икономическия избор на потребителите и предприятията, като отчита, че същите не са съвършено рационални и техните предпочитания рядко са стандартизирани. Принципите на поведенческата икономика оказват значително въздействие върху данъчната политика. Въпросното въздействие се изразява в налагането на различни данъци, които целят „коригиране“ на определено поведение и/ или подтикване на производителите и потребителите към по-добър избор от гледна точка на общественото здраве и екологичната устойчивост. Поради тази причина, ефектът от коригиращите данъци се оценява не само през призмата на генерираните приходи, но и на база тяхното въздействие върху системите за социално подпомагане и здравеопазване.

Диференцираното данъчно облагане е форма на фискална политика, която предполага налагане на различна данъчна тежест за съставки и продукти, за които се смята, че поражда специфични неблагоприятни външни последици, като например риск за човешкото здраве или вредни последици за околната среда. В идеалния случай, относимата данъчна тежест следва да отразява нивото / обема на вредния компонент или на количеството му, когато той е част от друг краен продукт.

Основната цел на диференцираното данъчно облагане е да се промени поведението на потребителите и да се стимулират иновациите от страна на производителите чрез избор на по-здравословни или по-малко вредни алтернативи (например преминаване от производство и употреба на конвенционални изкопаеми горива към изкопаеми горива с известна степен на декарбонизация и след това към устойчиви горива). Следователно при този вид данъчно облагане се приема, че промяната в поведението може да включва не само пълен отказ от употреба на дадено вредно вещество/ продукт, но и преориентиране към по-малко вредни алтернативи (например от напитки, съдържащи захар към плодови/ зеленчукови сокове или от напитки с високо съдържание на алкохол към нискоалкохолни). В този смисъл, наличието на алтернативи е от ключово значение при въвеждането на данъчен модел, в който се прилага успешна политика за диференциация (например негорими алтернативи като заместител на стандартните горими тютюневи изделия).

Успехът на диференцирания подход за данъчно облагане зависи от възможността да се определи конкретен компонент или продукт, който е по-опасен/ вреден за човешкото здраве или околната среда (например енергийно съдържание на енергийните продукти, наличие/ отсъствие на процес на горене за тютюневите и никотиновите изделия, съдържание на етанол в спиртните напитки). Наред с това, резултатите от политиките за диференциация са обусловени и от допълнителни фактори, включително еластичност на търсенето. По отношение на техните характеристики, диференцираните данъци най-често са данъци върху потреблението, косвени (обикновено акцизи, но и ДДС), които се удържат на определен етап (например при покупка от краен потребител) и за които данъчната основа отчита специфично вредно съдържание, вещество или продукт.

Освен положителните аспекти, прилагането на диференцирано данъчно облагане поражда и специфични рискове. Възможните недостатъци са свързани със създаване на пречки за

свободната търговия, дискриминационни практики, засягащи конкретни стоки или икономически сектори и дори спорен общ здравен ефект (при възможност за заместване с други по-вредни продукти). Поради тази причина, успешната политика за диференцирано данъчно облагане следва да отчита не само желаните данъчни и здравни/екологични ефекти, но и възможните пречки и рискове, свързани с промяната на човешкото поведение. Следователно в процеса на формулиране на политики е необходимо да се изготви дългосрочна стратегия, която да включва постепенно увеличаване на ставките и разширяване на обхвата на данъка, балансиране на тежестта на различните ставки, актуализиране на облагаемото вредно съдържание или продукт с цел насочване на реакцията на производителите и потребителите в желаната посока. Предвид обстоятелството, че по принцип данъците върху потребителските стоки са чувствителна тема, важните стъпки в рамките на данъчната политика е препоръчително да се предприемат след консултации с експерти в конкретната област и провеждане на образователни кампании. Не на последно място, мерките за диференцирано данъчно облагане е необходимо да бъдат придружени с оценка на въздействието, която следва да включва като минимум правната допустимост на мерките и връзката им с други секторни законодателни актове, както и оценка на цялостните икономически и социални ефекти.



## *Библиография*

# Библиография

1. Alcohol pricing in the WHO European Region – update report on the evidence and recommended policy actions,” World Health Organization, executive summary.
2. A Systematic Review of the Evidence, The George Institute for Global Health, University of New South Wales, Sydney, Australia; Wolfson Institute of Preventive Medicine, Barts and The London School of Medicine and Dentistry, Queen Mary University of London, London, UK; University of Calgary, Calgary, Alberta, Canada; 4Resolve to Save Lives Initiative of Vital Strategies, New York City, NY, USA; Center for Science in the Public Interest, Washington, DC, USA; National Institute for Health Innovation University of Auckland, Auckland, New Zealand; and Global Practice on Health, Nutrition, and Population, The World Bank, Washington, DC, USA: Effectiveness and Feasibility of Taxing Salt and Foods High in Sodium, 12 May 2020.
3. A typology of beverage taxation: multiple approaches for obesity prevention and obesity prevention-related revenue generation. *J Public Health Policy*, 2013; 34:403–423.
4. A social and cultural history of smoking - <https://www.britannica.com/topic/smoking-tobacco/A-social-and-cultural-history-of-smoking> accessed on 16 September 2022.
5. A brief history of smoking - <https://www.cancercouncil.com.au/news/a-brief-history-of-smoking/> accessed on 16 September 2022.
6. “A Behavioural Economics Perspective on Tobacco Taxation,” Rajeev Cherukupalli, *American Journal of Public Health*, April 2010, Vol. 100, No 4.
7. Andreyeva T, Long M, Brownell KD. The impact of food prices on consumption: a systematic review of research on price elasticity of demand for food. *American Journal of Public Health*. 2010;100:216–222.
8. Assessing the potential effectiveness of food and beverage taxes and subsidies for improving public health: a systematic review of prices, demand and body weight outcomes. *Obes Rev*. 2013; 14(2):110–28., Powel LM, Chriqui JF, Khan T, Wada R, Chaloupka FJ.
9. An updated overview of e-cigarette impact on human health. Department of Pharmacology, Faculty of Medicine, University of Valencia, Avda. Blasco Ibañez 15, 46010 Valencia, Spain. Institute of Health Research INCLIVA, University Clinic Hospital of Valencia, Valencia, Spain. CIBERDEM-Spanish Biomedical Research Centre in Diabetes and Associated Metabolic Disorders, ISCIII, Av. Monforte de Lemos 3-5, 28029 Madrid, Spain, May 2021.
10. Awareness, trial and use of heated tobacco products among adult cigarette smokers and e-cigarette users: findings from the 2018 ITC Four Country Smoking and Vaping Survey, Connor R Miller, Edward Sutanto , Danielle M Smith , Sara C Hitchman , Shannon Gravely, Hua H Yong , Ron Borland, Richard J O’Connor, K Michael Cummings , Geoffrey T Fong, Andrew Hyland, Anne C K Quah, Maciej L Goniewicz, September 2020.
11. “Behavioural Economics and Tax Policy,” William J. Congdon, Jeffrey R. Kling, and Sendhil Mullainathan.
12. Case Study Report – Classification “Evaluation of Council Directive 92/83/EEC”, European Commission.



13. Case Study Report – Classification “Evaluation of Council Directive 92/83/EEC”, May 2016, European Commission.
14. Chapter 24 Tobacco and manufactured tobacco substitutes; products, whether or not containing nicotine, intended for inhalation without combustion; other nicotine containing products intended for the intake of nicotine into the human body - <http://www.wcoomd.org/en/topics/nomenclature/instrument-and-tools/hs-nomenclature-2022-edition/hs-nomenclature-2022-edition.aspx>.
15. Commission staff working document “Evaluation of the Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity,” Brussels, 11.9.2019, SWD(2019) 329 final.
16. Commission Staff Working Document Evaluation of the Council Directive 2011/64/EU of 21 June 2011 on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco., Brussels, 10.2.2020.
17. Commission staff working document “Impact assessment report” accompanying the document.
18. Cochrane Database of Systematic Reviews published by John Wiley & Sons, Ltd. on behalf of The Cochrane Collaboration: Heated tobacco products for smoking cessation and reducing smoking prevalence (Review), 2022.
19. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Social Committee on “Tax policy in the European Union – Priorities for the years ahead” Brussels, 23/05/2001, COM(2001) 260 final.
20. Council Directive 92/81/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on mineral oils.
21. Council Directive 92/82/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duties on mineral oils.
22. Council Directive 92/12/EEC of 25 February 1992 on the general arrangements for products subject to excise duty and the holding, movement and monitoring of such products.
23. Council Directive 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC.
24. Council Directive 2003/96/EC of 23 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity.
25. “CO2-based motor vehicle taxes in the EU, by country” from 1 July 2022, accessed at: <https://upcommons.upc.edu/bitstream/handle/2117/18150/vehicles.pdf>, May 2023.
26. Directive 92/83/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages.
27. Directive 92/84/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duty on alcohol and alcoholic beverages.
28. Directive (EU) 2020/1151 of 29 July 2020 amending Directive 92/83/EEC on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages.
29. “Deal confirms zero-emissions target for new cars and vans in 2035” accessed at: <https://www.europarl.europa.eu/news/en/press-room/20221024IPR45734/deal-confirms-zero-emissions-target-for-new-cars-and-vans-in-2035> , May 2023.

30. European Journal of Clinical Nutrition: The Danish tax on saturated fat: why it did not survive, 2014.
31. Epidemiology of Tobacco Use: History and Current Trends., National Academies of Sciences, Engineering, and Medicine. 2007. *“Ending the Tobacco Problem: A Blueprint for the Nation.”* Washington, DC: The National Academies Press. - <https://nap.nationalacademies.org/read/11795/chapter/4#47> accessed on 16 September 2022.
32. Epidemiology of Tobacco Use: History and Current Trends” National Academies of Sciences, Engineering, and Medicine. 2007. *“Ending the Tobacco Problem: A Blueprint for the Nation.”*, Washington, DC: The National Academies Press.
33. ECORYS: Food taxes and their impact on competitiveness in the agri-food sector (Final report), 2014.
34. ECORYS: Food taxes and their impact on competitiveness in the agri-food sector Annexes to the Main report, 2014.
35. Evaluation of Council Directive 92/83/EEC on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages, Final report, June 2016, European Commission.
36. Evidence review of e-cigarettes and heated tobacco products 2018., Public Health England.
37. Energy Taxation Directive, KPMG International., accessed at: <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2021/08/energy-taxation-directive.html> on 16 September 2022.
38. Electronic nicotine delivery systems” Report by WHO, September 2014.
39. Evaluation of the legislative framework for tobacco control – call for evidence., European Tobacco Harm Reduction Advocates (ETHRA).
40. “EU countries approve 2035 phaseout of CO2-emitting cars” by Kate Abnett accessed at: <https://www.reuters.com/business/autos-transportation/eu-countries-poised-approve-2035-phaseout-co2-emitting-cars-2023-03-28/>, May 2023.
41. “Electric car costs to remain higher than traditional engines,” Financial Times accessed at <https://www.ft.com/content/a7e58ce7-4fab-424a-b1fa-f833ce948cb7>, May 2023.
42. History of Tobacco - <https://tobaccofreelife.org/tobacco/tobacco-history/> accessed on 15 September 2022.
43. Hauff, K.; Pfahl, S.; Degenkolb, R. Taxation of Electric Vehicles in Europe: A Methodology for Comparison. *World Electr. Veh. J.* 2018, p. 2.
44. IARC Handbooks of Cancer Prevention, Chapter 2: Overview to tobacco taxation.
45. Introduction to the European Excises (2008/118/EC), B. Terra, J. Kajus & H. Winkels, Global Topics IBFD.
46. “Implications of behavioural economics for tax policy”, J. Acheson and Donal Lynch, Irish Government Economic and Evaluation Service, July 2017.
47. Impact of taxes on purchases of close substitute foods: analysis of cross-price elasticities using data from a randomized experiment., Jody C. Hoenink, Wilma E. Waterlander, Joreintje D. Mackenbach, Cliona Ni Mhurchu, Nick Wilson, Joline W. J. Beulens & Nhung Nghiem.

48. "Infographic - Fit for 55: towards more sustainable transport" accessed at: <https://www.consilium.europa.eu/en/infographics/fit-for-55-afir-alternative-fuels-infrastructure-regulation/>, May 2023
49. International Council on Clean Transportation, "*Charging infrastructure in cities: Metrics for evaluating future needs*", accessed at <https://theicct.org/sites/default/files/publications/EV-charging-metrics-aug2020.pdf> , May 2023
50. Learning from the Mexican experience with taxes on sugar-sweetened beverages and energy-dense foods of low nutritional value., Maria-Eugenia Bonilla-Chacin, Roberto Iglesias, Agustina Suaya, Claudia Macías.
51. Measuring the public-health and economic effects when changing consumer habits by switching from traditional tobacco products for smoking to new non-combustible nicotine alternatives., Stoyan Panchev and Arkadi Sharkov.
52. "*Motor vehicle tax (mrb)*" accessed at: <https://business.gov.nl/regulation/motor-vehicle-tax/> , May 2023.
53. Nicotine without smoke Tobacco harm reduction., Tobacco Advisory Group of the Royal College of Physicians. London: RCP, 2016.
54. "*Overview – Electric vehicles: tax benefits & purchase incentives in the European Union (2022)*" by European Automobile Manufacturers' Association accessed at: <https://www.acea.auto/fact/overview-electric-vehicles-tax-benefits-purchase-incentives-in-the-european-union-2022/> , May 2023.
55. Resource tool on alcohol taxation and pricing policies, Editors: Bundit Sornpaisarn, Kevin D. Shield, Esa Österberg, Jürgen Rehm; World Health Organization, executive summary.
56. PAN American Health Organization and WHO: Taxes on Sugar- sweetened Beverages as a Public Health Strategy: The Experience of Mexico.
57. Position Paper – Energy Taxation Directive, ACEA, European Automobile Manufacturers' Association., accessed at: <https://www.acea.auto/publication/position-paper-energy-taxation-directive/> on 16 September 2022.
58. Proposal for a Council Directive amending Directive 2003/96/EC restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity, Brussels, 13.4.2011 COM (2011) 169 final 2011/0092 (CNS).
59. Proposal for a Council Directive restructuring the Union framework for the taxation of energy products and electricity (recast), Brussels, 14.7.2021, COM (2021) 563 final, 2021/0213 (CNS).
60. Proposal for a Council Directive restructuring the Union framework for the taxation of energy products and electricity Brussels, 14.7.2021, SWD (2021) 641 final.
61. Polosa et al.: A fresh look at tobacco harm reduction: the case for the electronic cigarette. Harm Reduction Journal 2013 10:19.
62. Public health lessons from the French 2012 soda tax and insights on the modifications enacted in 2018, 2022, Yann Le Bodo, Fabrice Etile, Chantal Julia, Marine Friant-Perrot, Eric Breton, Sébastien Lecocq, Christine Boizot-Szantai, Céline Bergeran, Françoise Jabot.
63. "Policies to promote electric vehicle deployment – Global EV Outlook 2021 Analysis" by International Energy Agency (IEA) accessed at: <https://www.iea.org/reports/global-ev-outlook-2021/policies-to-promote-electric-vehicle-deployment> , May 2023.

64. Resource tool on alcohol taxation and pricing policies, Editors: Bundit Sornpaisarn, Kevin D. Shield, Esa Österberg, Jürgen Rehm; World Health Organization.
65. Report from the Commission to the Council on the REFIT evaluation of Directive 2011/64/EU and on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco", Brussels, 21.12.2015.
66. Salt reduction: <https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/salt-reduction>; October 2022.
67. Science of food, Raymond L. Rodriguez, Sharon P. Shoemaker: Addressing the sugar, salt, and fat issue the science of food way, 2018.
68. Study on Council Directive 92/83/EEC on the structures of excise duty on alcohol and alcoholic beverages, Final Report, Directorate General for Taxation and Customs Union, June 2018.
69. Study on Council Directive 92/83/EEC on the structures of excise duty on alcohol and alcoholic beverages, Final Report, Executive Summary, June 2018.
70. Study on Council Directive 2011/64/EU on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco, Final Report - Volume 1, January 2019.
71. Siamak Zahedi, Cremades, Lázaro " *Vehicle Taxes in EU countries. How fair is their calculation?*" accessed at: <https://upcommons.upc.edu/bitstream/handle/2117/18150/vehicles.pdf>
72. Sandra Wappelhorst, Peter Mock, Zifei Yang, " *Using vehicle taxation policy to lower transport emissions: an overview of passenger cars in Europe,*" Executive Summary, accessed at: [https://theicct.org/sites/default/files/publications/EU\\_vehicle\\_taxation\\_Report\\_2018\\_1214\\_0.pdf](https://theicct.org/sites/default/files/publications/EU_vehicle_taxation_Report_2018_1214_0.pdf)
73. The Environment and Directed Technical Change., by Daron Acemoglu, Philippe Aghion, Leonardo Burszty, and David Hemous, accessed at: [economics/mit.edu/files/8076](https://economics.mit.edu/files/8076) on 15 September 2022.
74. The global context for public health nutrition taxation., Anne Marie Thow, Peter Heywood, Stephen Leeder and Lee Burns, Menzies Centre for Health Policy, Victor Coppleson Building, University of Sydney, Sydney, NSW 2006, Australia: Department of International Health, University of Sydney, Sydney, Australia: Department of Taxation Law, Sydney Law School, University of Sydney, Sydney, Australia.
75. The Hungarian public health product tax, 2019, Alison Giles, Danielle Costigan, Hannah Graff, Rebecca Stacey and Modi Mwatsama, Case study.
76. The new alcohol duty system: Consultation, HMRC, October 2021.
77. The Journal of Nutrition Nutritional Epidemiology: After Mexico Implemented a Tax, Purchases of Sugar-Sweetened Beverages Decreased and Water Increased: Difference by Place of Residence, Household Composition, and Income Level, 2014.
78. Tobacco Advisory Group of the Royal College of Physicians. Nicotine without smoke Tobacco harm reduction. London: RCP, 2016; 81-82.
79. Tobacco Tax Reform A Multisectoral Perspective, "At the Crossroads of Health and Development".
80. The Excise Duties and Tax and Warehouses Act was promulgated in State Gazette No. 91/15.11.2005, effective 1.01.2006.

81. Tobacco control and optimal taxation in a changing European market landscape., Salvatore Barbaro and Nathalie Neu-Yanders, 30 March 2022.
82. Tobacco: Its historical, cultural, oral, and periodontal health association - <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC3894096/> accessed on 15 September 2022.
83. What Is In A Cigarette? Chemicals and Ingredient List Confirm How Dangerous Smoking Really Is., <https://www.medicaldaily.com/what-cigarette-chemicals-and-ingredient-list-confirm-how-dangerous-smoking-really-279718> accessed on 16 September 2022.
84. WHO: Global Action Plan for prevention and control of noncommunicable diseases 2013-2020.
85. WHO: Fiscal policies to promote healthy diets: policy brief, 2022.
86. WHO: Using price policies to promote healthier diets, 2015.
87. WHO: Fiscal policies for diet and prevention of noncommunicable diseases
88. WHO raises alarm on tobacco industry environmental impact., <https://www.who.int/news/item/31-05-2022-who-raises-alarm-on-tobacco-industry-environmental-impact> accessed on 16 September 2022.
89. World Health Organization, Global strategy to reduce the harmful use of alcohol, 2010,
90. World Health Organization, "Noncommunicable diseases" accessed at: <https://www.who.int/news-room/fact-sheets/detail/noncommunicable-diseases> on 2 October 2022.
91. Austria: Budgetbegleitgesetz 2023 - BBG 2023 (1776 d.B.) | Parlament Österreich  
Romania: Legea nr.227/2015 (anaf.ro)
92. Corte Dei Conti, Hearing on the State Estimated Budget for the Financial Year 2023 and Multi-year Budget for the three-year period 2023-2025 (A.C. 643): Download (corteconti.it)

ЕУ | Осигуряване | Данъци | Сделки | Консултиране

За ЕУ

ЕУ е глобален лидер в областта на удостоверителните, данъчните, транзакционните и консултантските услуги. Прозренията и качествените услуги, които предоставяме, спомагат за изграждането на доверие в капиталовите пазари и в икономиките по света. Ние развиваме изключителни лидери, които работят в екип, за да изпълняват обещанията си към всички заинтересовани страни. По този начин ние играем важна роля в изграждането на по-добър работен свят за нашите служители, за нашите клиенти и за нашите общности.

ЕУ се отнася до глобалната организация и може да се отнася до една или повече фирми, членуващи в Ernst & Young Global Limited, всяка от които е отделно юридическо лице. Ernst & Young Global Limited, дружество с ограничена отговорност в Обединеното кралство, не предоставя услуги на клиенти. За повече информация за нашата организация, посетете [ey.com](http://ey.com).

[www.ey.com](http://www.ey.com)

© 2023 Ърнст и Янг България ЕООД

Всички права запазени.