

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



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

Становище

Изготвено 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 в този документ са на Ърнст и Янг и не отразяват непременно възгледите на Филип Морис България ЕООД.*

# Съдържание

Увод.....	5
I. Обхват на изложението.....	5
II. Поведенческа икономика.....	6
III. Диференцирано данъчно облагане.....	7
Диференцирано данъчно облагане - изводи.....	9
I. Енергийни продукти.....	9
II. Хранителни продукти и безалкохолни напитки.....	10
III. Алкохолни напитки.....	11
IV. Тютюневи и никотинови изделия.....	13
1. Здравни и данъчни аспекти, свързани с тютюнопушенето.....	13
2. Категории тютюневи изделия.....	14
3. Данъчно облагане на тютюневите изделия.....	15
4. Нов български акцизен календар за увеличени ставки на тютюневите изделия.....	17
5. Възможни законодателни мерки относно данъчното облагане на НГА.....	19
Заклучение.....	22

# Увод

## I. Обхват на изложението

Настоящото становище обобщава основните изводи на нашия доклад, озаглавен „Диференцирано данъчно облагане за намаляване на рисковете от продукти с неблагоприятни външни ефекти“. Целта на доклада е преглед и анализ на принципите на „диференцирано данъчно облагане“, които се прилагат по отношение на няколко вида продукти.

Обща характеристика на продуктите в обхвата на нашия анализ е тяхната употреба, която води до отрицателни (вредни) последици/ ефекти за човешкото здраве и/ или околната среда. Въпросният ефект най-често представлява дейност, извършвана от дадено физическо или юридическо лице или група лица, които оказват вредно въздействие върху същото или друго лице без последните да бъдат компенсирани за отрицателните ефекти върху здравето или околната среда (от въпросната дейност).

Нашият доклад разглежда четири вида продукти заедно с техните неблагоприятни външни ефекти и съответните данъчни политики, както следва:

Продукти	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

Горепосочените продукти включват специфични икономически и социални характеристики по отношение на тяхното производство и употреба. Общият знаменател е, че данъчното облагане на четирите групи по принцип се счита за фактор със значителен потенциал за въздействие върху тяхното ниво на разпространение и крайно потребление. В тази връзка данъчните мерки, насочени към въпросните продукти, често се съчетават с допълнителни обществени или частни стимули за целенасочени политики и финансиране (например в областта на социалното осигуряване, здравните профилактики, информационните кампании, спортните дейности).

Част от продуктите са обект на хармонизирано данъчно облагане в ЕС (например енергийните продукти и горимите тютюневи изделия), докато други имат специфично данъчно третиране в държавите от и извън ЕС в съответствие с конкретни политики (например по отношение на някои храни и безалкохолни напитки, алтернативни негорими тютюневи изделия).

Целта на настоящото становище е да обобщи нашите заключения в доклада относно диференцираното данъчно облагане на енергийните продукти, храните, безалкохолните и алкохолните напитки, тютюневите и никотиновите изделия. Прегледът и препоръките в него целят да обхванат както хармонизираното данъчно облагане в ЕС, така и нехармонизираното, какъвто е случая с новите негорими алтернативи (НГА). По отношение

на последните различни държави членки, включително България, вече са въвели разнородни мерки за облагане.

Въз основа на нашите проучвания, свързани с общоевропейското законодателство, относно традиционните горими тютюневи изделия и специфичните подходи в отделни страни по отношение на негоримите алтернативи считаме, че бъдещото данъчно облагане на тютюневите и никотиновите изделия в ЕС следва да отчита принципа на „данъчна диференциация“ на базата на характеристиките им. Една от фундаменталните разлики е **наличието или отсъствието на процес на горене/ изгаряне**, което води и до разлика във вредните последици за човешкото здраве. Аналогично на диференцираното облагане при останалите продукти, подлежащи на акцизно облагане поради вредните им последици, при тютюневите и никотиновите изделия следва да се вземе предвид потенциалът на негоримите продукти да представляват алтернативи на традиционните цигари с редуцирани рискове за здравето на пушачите, които не са се отказали, не могат или не желаят да се откажат напълно от употребата на тютюн/ никотин, както и за “пасивните” пушачи.

Оценка на логиката на данъчната диференциация би била непълна, ако не се вземат предвид глобалните тенденции, които са основен стимул за данъчните политики. В това отношение през последните десетилетия Световната здравна организация (СЗО) и Организацията на обединените нации (ООН) разработиха широк спектър от политики в подкрепа на националните усилия и фискални инициативи, насочени към подобряване на общественото здраве. Например СЗО одобри т. нар. „Глобален план за действие“ в подкрепа на ключови компоненти от глобалната си стратегия за превенция на незаразните болести (например сърдечни заболявания, рак, хронични респираторни заболявания, диабет) и насочена към основни поведенчески рискови фактори като тютюнопушене, консумация на алкохол, нездравословни хранителни навици.<sup>1</sup>

В това отношение през последните години първоначалната цел на данъчните политики за увеличаване на приходите все повече се допълва, а в някои случаи и доминира, от мерки за подобряване на общественото здраве и устойчивост на въздействието върху околната среда. Сред причините за тази промяна е развитието на „поведенческата икономика“ и нейното въздействие върху данъчните политики.

## II. Поведенческа икономика

Поведенческата (бихейвиористична) икономика е съчетание от психология и икономика, която изследва пазари, в които се проявяват специфични човешки ограничения и усложнения – като например индивидуални възприятия, определящи поведенческите реакции на производители и потребители. В контекста на данъчното облагане същата се фокусира върху определени „коригиращи“ данъци, които целят да постигнат целенасочени промени в човешкото поведение. Поради това се приема, че самата ефективност на данъка зависи от степента, в която отделните потребители или производители реагират на облагането и променят своите нагласи и поведенчески навици.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> WHO: *Global Action Plan for prevention and control of noncommunicable diseases 2013-2020*, стр. 8.

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

Причината за този подход е, че икономическият избор на домакинствата и предприятията често води до пазарни несъвършенства под формата на недостатъчно или свръхпроизводство на дадена стока (от гледна точка максимизиране на благосъстоянието на обществото). Пазарното несъвършенство или провал технически се характеризира с неоптимално разпределение на ресурсите. Сред средствата за коригиране на подобни пазарни несъвършенства е насърчаването на поведенчески промени чрез данъчни политики. Следователно данъците могат да целят коригиране на такива несъвършенства чрез промяна на поведението към желана посока, като по този начин действат и като коригиращ механизъм (например чрез обезкуражаване или насърчаване на определена поведенческа реакция). Пример за такова коригиращо данъчно облагане е прилаганото спрямо потреблението на горими тютюневи изделия, при което се предполага, че по-високите цени действат като възпиращ фактор, който пушачите не могат лесно да пренебрегнат.<sup>3</sup>

Важно е да се отбележи, че данъчните политики, основани на поведенческата икономика, не са насочени единствено към повишаване на крайните цени на облаганите продукти и увеличаване на публичните приходи. Облагането се използва и като инструмент с потенциал за по-широко въздействие върху благосъстоянието на обществото, както и като източник на приходи за финансиране на публично предоставяни стоки и услуги, свързани с ограничаване на вредните продукти/ дейности. Примери за това са обществените здравни услуги за борба със заболявания, причинени от злоупотреба с алкохол, финансирането на програми за социално осигуряване, основани на принципа на "солидарността" и други.

Цялостното въздействие от данъците, трансформиращи поведенческите навици, може да се различава в зависимост от бизнес сектора и облаганите продукти. Поради това обстоятелство политиките в областта на данъчното облагане следва да бъдат внимателно разработени, прилагани и наблюдавани, за да се избегнат или смекчат потенциални отрицателни странични ефекти. Например независимо че консумацията на алкохол, тютюн, замърсяващи горива и нездравословни храни може да изглежда като сфера, в която увеличените данъчни ставки са подходящо средство за постигане на здравни и екологични ефекти, рязкото повишаване на данъците може да способства за развитието на сив пазар, като по този начин намали или дори анулира търсения положителен ефект. Освен това повишеното данъчно облагане, водещо до намаляване на потреблението, може да противоречи на интересите на определени групи от населението, географски региони или цели икономически сектори, чийто основен източник на доходи е производството и продажбата на облаганите стоки. Не на последно място, обхватът на облаганите продукти следва да отчита възможните рискове от дискриминационни политики спрямо определени изделия, нарушаване на правилата на конкуренцията, както и потенциална замяна от страна на потребителите на облаганите стоки с други „вредни“ продукти.

### **III. Диференцирано данъчно облагане**

Под „диференцирано данъчно облагане“ разбираме данъчно облагане, основано на логиката на поведенческата икономика. Диференцираното данъчно облагане предвижда

---

<sup>3</sup> "A Behavioural Economics Perspective on Tobacco Taxation," Rajeev Cherukupalli, *American Journal of Public Health*, April 2010, Vol. 100, No. 4", стр. 612.

различна данъчна ставка на определен продукт или ограничен брой продукти, за които се счита, че водят до специфичен отрицателен външен ефект като тяхна основна характеристика. Посоченият външен ефект може да е свързан с риск за здравето на човека, с вредно въздействие върху околната среда или дори с двете.

В този контекст диференцираното данъчно облагане може да се разглежда като насочено към оказване на специфично въздействие върху човешкото поведение чрез промяна на стимулите за вземане на решения от страна на производителите и потребителите. Посочените стимули могат да бъдат „отрицателни“ – като например данъчно облагане, водещо до повишени ценови нива, които обезкуражават производството или употребата на определени продукти. От друга страна, възможни са и „положителни“ стимули, които позволяват на производителите и потребителите по-лесно да преминат към алтернативи с потенциална намалена вреда, включително като направят подобни алтернативи по-достъпни и приемливи, съответно намалят процента или количеството на най-вредната съставка или компонент в тях.

Посочените цели обикновено се постигат чрез данъци, които са:

- (i) наложени върху крайното потребление (обикновено на ниво продажби на дребно);
- (ii) еднократни данъци на даден етап (не кумулативни на много етапи от веригата доставки);
- (iii) приложени за ограничен брой продукти, които са изрично диференцирани, т. е. не представляват универсални данъци върху всички стоки;
- (iv) целят да направят производството/ потреблението на конкретния продукт по-малко желано от гледна точка на потребителите и/ или производителите;
- (v) съответстват на нивото на вреда/ обема на вредното съдържание/ съставка (напр. съдържанието на етанол в алкохола) или към продукт, чието вредно съдържание е по-високо в сравнение с това при негов вероятен заместител (напр. конвенционални изкопаеми горива спрямо горива с ефект на декарбонизация).

Данъкът, който в най-голяма степен отговаря на горните примерни характеристики, е акциз или данък с подобен профил и механизъм, дори когато не е изрично определен като акциз.

Подобни цели могат да бъдат постигнати и чрез други косвени данъци като ДДС (например под формата на намалена ставка или освобождаване от данък за определена категория продукти).

Като цяло диференцираното данъчно облагане е ефективно, когато води до поведенчески реакции, свързани с намаляване на производството/ потреблението или пълно спиране на вредните продукти, или преминаване от по-вредни към по-малко вредни алтернативи, което има цялостно положително въздействие върху общественото здраве и околната среда.



# Диференцирано данъчно облагане – ИЗВОДИ

## I. Енергийни продукти

В исторически аспект законодателната рамка на ЕС за енергийните продукти в областта на акцизите се е основавала на „икономически“ критерии, чиято основна цел е да се гарантира правилното функциониране на единния европейски пазар. Обхватът на продуктите включва определени чрез кодовете им по Комбинираната номенклатура (КН) енергийни продукти, използвани като моторни или горива за отопление, природен газ и електроенергия.

През годините икономическата цел е била преследвана основно чрез определяне на минимални нива на акцизни ставки съгласно Директива 2003/96/ЕО от 23 октомври 2003 г. за реструктуриране на правната рамка на Общността за данъчно облагане на енергийните продукти и електроенергията (т. нар. „Енергийна Директива“). Минималните ставки изпълняват ролята на „долен“ праг, под който отделните държави членки нямат право да облагат енергийните продукти, като по този начин се избягва конкуренцията в рамките на ЕС чрез въвеждането на прекалено ниски ставки. Други мерки за хармонизиране включват специфични данъчни режими, общи методи за контрол, специални правила и ставки за определени дейности/ сектори (транспорт, въздушна и морска логистика и други).

Съществуващото акцизно законодателство облага данъчна основа, включваща обема или количеството, като ставките се определят например в зависимост от килограмите/ литрите на облаганите продукти. Подобно данъчно облагане не отчита енергийното съдържание и въздействието на продуктите върху околната среда и на практика благоприятства замърсяването ѝ с изкопаеми горива, като в същото време не стимулира иновациите към устойчиви продукти. Поради това настоящите правила за акцизите не осигуряват равно третиране на енергийните продукти въз основа на техните отрицателни външни ефекти (например замърсяване на въздуха).<sup>4</sup> Потреблението на по-евтини замърсяващи изкопаеми горива се насърчава и от съществуването на различни стимули за определени сектори и индустрии в ЕС. В съчетание с остарелите минимални ставки (последно актуализирани през 2010 г.), всички тези фактори водят до необходимост от преразглеждане на основните принципи за диференциране на енергийните продукти.

Въз основа на стратегията на Европейската зелена сделка, Европейската комисия предложи план за постигане на 55% намаление на въглеродните емисии до 2030 г. Целите на „зелената сделка“, както и увеличеното използване на устойчиви горива, постепенно насочват логиката на енергийното данъчно облагане в ЕС към цели, свързани с околната среда и устойчивостта, които са хармонизирани с икономическия растеж и развитието на

---

<sup>4</sup> Commission staff working document „Evaluation of the Council Directive 2003/96/EC“, стр. 14-38

европейския пазар. Тази тенденция се наблюдава в законодателния пакет "Fit for 55", част от който е и предложението за нова Енергийна Директива.

Проектът за нова Енергийна Директива измества фокуса върху данъчното диференциране на енергийните продукти въз основа на техните вредни характеристики и външни ефекти (замърсяване).<sup>5</sup> В това отношение основният принцип на разграничаване включва определянето на актуализирани минимални ставки въз основа на енергийното съдържание (в гигаджаули) на всеки енергиен продукт и неговите екологични показатели, т.е. не само въз основа на неговия обем/ количество. Тази логика цели постигането на няколко цели, включително енергийна ефективност, намаляване на емисиите на парникови газове и генериране на публични приходи.

Поради това данъчното облагане въз основа на енергийното съдържание се счита от Европейската комисия за по-добър показател с оглед сравняване на различните енергийни продукти и електроенергия и за премахване на неблагоприятното данъчно третиране на по-малко енергоемките продукти (като биогорива). Концепцията за „екологични характеристики“ и съответното категоризиране на приложимите ставки отчита специфичните черти на различните продукти. Посочените цели ще бъдат постигнати чрез въвеждането на пет отделни категории енергийни продукти, като се започне от най-вредните изкопаеми горива (облагани с най-високи ставки) и се стигне до нисковъглеродните и модерни устойчиви биогорива (облагани с най-ниски ставки).

Сред другите предложени мерки са въвеждане на преходен период и постепенно коригиране на ставките (с оглед избягване на шоково поскъпване на цените), годишно индексирание на ставките с нивото на инфлация, стимули за въвеждане на нови и по-чисти горива в авиационния и морския сектор и други.

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.

## **II. Хранителни продукти и безалкохолни напитки**

По отношение на хранителните продукти и безалкохолните напитки диференцираното данъчно облагане обикновено е насочено към налагане на данък върху определено съдържание (съставка), което се счита за вредно или може да представлява риск за здравето поради високото му съдържание в даден краен продукт. По този начин данъкът се налага или директно спрямо обема/ съдържанието на опасния компонент или върху самия краен продукт, съдържащ такъв компонент.

Примери за облагаеми съставки са захарта, наситените мазнини и солта. Данъчното облагане на тези съставки не се регулира от хармонизирани правила в света или ЕС, но различни държави в рамките на ЕС (Франция, Дания, Унгария) и в трети страни (Мексико) приемат специфични подходи за справяне със здравните проблеми, произтичащи от прекомерната им употреба или съдържание.

---

<sup>5</sup> 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).

Облагането обикновено се извършва чрез данък, който съдържа в себе си специфичните белези на акциз, като например бива еднократен, косвен и дължим на етап крайно потребление (най-често чрез включване в продажната цена на дребно).

Основната цел на данъка е да възпрепятства/ намали употребата от страна на потребителите на продукти, съдържащи голям обем/ ниво на конкретното вредно вещество. Освен това данъчното облагане има за цел да увеличи стимулите за производителите да преминат към производство на продукти с променено съдържание и предполагаемо по-здравословен хранителен състав.<sup>6</sup> Допълнителна потенциална полза е генерирането на приходи, които впоследствие могат да се насочват към здравни кампании, както и такива за повишаване на осведомеността сред купувачите.

Наред с положителните последици, въвеждането на данъци върху храните и безалкохолните напитки крие определени рискове. Така например, резултатите в Дания относно въведения преди години данък върху изделия с наситени мазнини демонстрира обстоятелството, че налагането на „здравни“ данъци може да е обект на критики поради предполагаемо дискриминационно облагане на определени продукти, както и нездравословна замяна от страна на потребителите с други вредни продукти или съставки.<sup>7</sup>

### III. Алкохолни напитки

По своята същност „чистият алкохол“ (наричан още с химическото си наименование „етанол“) представлява психоактивно вещество, което е активна съставка на напитки като бира, вино и дестилирани спиртни напитки. Алкохолното съдържание (ABV) е стандартна мярка за измерване на количеството алкохол (етанол), съдържащо се в даден обем алкохолна напитка (изразено в обемни проценти). Определя се като броя милилитри (mL) чист етанол, съдържащи се в 100 ml (3,5 имп. фл. унции; 3,4 фл. унции САЩ) разтвор при 20 °C (68 °F).<sup>8</sup>

Производството на алкохолни напитки е основен сектор в рамките на хранително-вкусовата промишленост, който оказва значително въздействие и върху други отрасли като продажбите на дребно, туризма и ресторантьорството. Прекомерната консумация на алкохолни напитки обаче се свързва със сериозни вредни последици за здравето и развитието на незаразни хронични болести, опасни обществени поведения и различни нервно-психични разстройства. Злоупотребата с алкохол представлява и проблем на социалното развитие, тъй като нивото на рисковете от вредната употреба е много по-високо в развиващите се страни и тези с ниски доходи, отколкото в държави с високи доходи.<sup>9</sup>

Данъчното облагане на алкохола следва да има както икономически, така и здравни цели, доколкото може да се използва не само за генериране на публични приходи, но и за намаляване на консумацията на алкохол, съответно на рисковете за общественото здраве, свързани с прекомерната употреба на алкохол.

---

<sup>6</sup> WHO: *Fiscal policies for diet and prevention of noncommunicable diseases*, стр. 20.

<sup>7</sup> European Journal of Clinical Nutrition: *The Danish tax on saturated fat: why it did not survive*, 2014; стр. 224-225

<sup>8</sup> [https://en.wikipedia.org/wiki/Alcohol\\_by\\_volume](https://en.wikipedia.org/wiki/Alcohol_by_volume); достъп на 7 септември 2022.

<sup>9</sup> "Global strategy to reduce the harmful use of alcohol", World Health Organization, стр. 3-7.

В рамките на данъчното облагане акцизите се считат за ефективен инструмент за постигане на специфични ценови политики по отношение на алкохолните напитки. В това отношение акцизното облагане обикновено се основава на един от следните три подхода:

- (i) специфичен – на базата алкохолно съдържание;
- (ii) унитарен – на база обем/ количество;
- (iii) адвалорен – на база продажна цена.

Най-подходящият подход с оглед данъчна диференциация до голяма степен зависи от целите, които се преследват с конкретната политика.<sup>10</sup>

Така например СЗО изразява становище, че диференциация, основана на алкохолно съдържание (ABV), е най-подходящият метод за подкрепа на политиките в областта на общественото здраве и насърчаване на иновациите от страна на производителите към производство на напитки с по-ниско алкохолно съдържание, приемливи за потребителите. Подобен подход принципно пренебрегва историческите различия между различните видове спиртни напитки и/ или индустрии в полза на единна политика, основно отчитаща „вредното“ съдържание на алкохол. Следователно, последното е основният фактор, по който следва да се облага всеки алкохолен продукт. Подобна логика на данъчна диференциация стои и зад предложението от 2021 г. за изменение на облагането на алкохолните продукти в Обединеното кралство.

По отношение на данъчните правила в ЕС, от около три десетилетия алкохолните напитки са предмет на хармонизирана законодателна рамка в областта на акцизите. Основните законодателни актове в това отношение са Директива 92/83/ЕИО от 19 октомври 1992 г. за хармонизиране на структурата на акцизите върху алкохола и Директива 2020/1151 от 29 юли 2020 г. за нейното изменение, както и Директива 92/84/ЕИО от 19 октомври 1992 г. за сближаване на акцизните ставки върху алкохола и алкохолните напитки.

Донякъде в противоречие с логиката за облагане, защитавана от СЗО, диференциацията на европейската акцизна политика се основава на разграничение между алкохолните напитки, при която се отчита историческото развитие на няколко основни категории за данъчни цели: бира, вино, други ферментирани напитки, междинни продукти и етилов алкохол. Вторият основен критерий за целите на данъчното облагане е относимият код по КН за митнически цели.

Подобно диференциране отчита съществуването на различни категории алкохолни напитки, чието данъчно облагане по-скоро не следва да се основава само на един-единствен критерий като алкохолно съдържание, който би довел до неоправдано преференциално данъчно третиране на определени продукти с по-нисък ABV, тъй като същите не водят непременно до по-нисък риск за здравето на потребителя. Поради тази причина понастоящем основният подход в ЕС за адресиране на здравните рискове, асоциирани с повишена консумацията на алкохол, е въвеждането на по-ниски акцизни ставки за напитки с по-ниска алкохолна концентрация в рамките на една и съща данъчна категория (например бира с ниска алкохолна концентрация, която не надвишава 3,5%).

---

<sup>10</sup> "Alcohol pricing in the WHO European Region – update report on the evidence and recommended policy actions", World Health Organization, Executive Summary, стр. 3.

## IV. Тютюневи и никотинови изделия

### 1. Здравни и данъчни аспекти, свързани с тютюнопушенето

Употребата на тютюн е съпътствала човешката история в продължение на хилядолетия. Според различни проучвания понастоящем зависимостта от тютюнопушенето засяга около 1,2 милиарда души по света. Този факт оказва влияние върху различни области на икономическия и социалния живот, включително чрез обременяване на системите за обществено здравеопазване и социално осигуряване и увеличение на общите разходи за здравеопазване.<sup>11</sup>

Сред основните глобални инициативи по отношение потреблението на тютюн е Рамковата конвенция за контрол на тютюна (РККТ) под егидата на СЗО и приета от Световната здравна асамблея през 2003 г. Съгласно Рамковата конвенция отделните държави се насърчават да прилагат данъчни и ценови политики по отношение на тютюневите изделия, чрез които се постигат здравни цели, свързани с намаляване на тютюнопушенето.<sup>12</sup>

Що се отнася до научните разработки и обществените политики, част от подходите са насочени към интервенции, целящи пълно отказване от тютюнопушенето, други са свързани с насърчаване на заместващи никотина терапии, а трета категория, все по-често ефективно прилагана през последните години след навлизането на пазара на иновативни тютюневи и никотинови изделия, отчита възможността за замяна на тютюневите изделия за пушене с алтернативни, които се консумират без процес на горене. Ценовите и данъчните политики се разглеждат като средство за цялостно намаляване на потреблението на тютюна и никотина сред различни слоеве от населението и особено сред младите хора. Независимо че здравните проучвания са категорични в заключенията си, че пълното отказване от тютюнопушенето е най-доброто възможно решение за пушачите, се увеличава броят на научните трудове, които подкрепят усилията за заместване на тютюнопушенето с предполагаемо по-малко вредни алтернативни продукти. В този смисъл, диференцираната данъчна политика представлява подходящ подход, съпътстващ и допълващ утвърдените методи за данъчно облагане на тютюневите и никотиновите изделия.

Въпросните възгледи отчитат, че окончателното спиране на тютюнопушенето е най-желано от здравна гледна точка, но често е трудно осъществимо на практика. Според някои научни изследвания никотинът не е основната причина за заболяванията, свързани с тютюнопушенето, поради което и заместващите никотина терапии са широко приети от здравната общественост като подход за отказ от тютюнопушенето. Наличието на ефективни и достъпни заместители на тютюна с горене може да генерира ползи в здравен аспект, като

---

<sup>11</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

<sup>12</sup> "Electronic nicotine delivery systems" Report by WHO, September 2014.

позволи на пушачите да намалят вредата от пушенето, без напълно да прекратят употребата на никотин.<sup>13</sup>

Подобна теза се защитава в проучване на неправителствената организация European Tobacco Harm Reduction Advocates (ETHRA). В споменатото изследване се поддържа тезата, че никотинът не е основната причина за здравословните проблеми сред пушачите, а по-скоро вдишването на съставки, възникващи по време на процеса на горене, т.е. токсични химикали, отделяни при изгарянето на цигарата. Следователно политиките за намаляване на вредите от тютюнопушенето могат да целят не само неговото пълно спиране, но и намаляване на вредите от него, чрез отчитане на възможността за замяна на най-вредните тютюневи изделия с потенциално по-малко вредни (като нагреваеми тютюневи изделия).<sup>14</sup>

В светлината на гореизложеното, някои научни разработки през последните десетилетия са фокусирани върху изследване на вещества и елементи, съдържащи се в емисиите на различни тютюневи изделия, които могат да представляват основа за структуриране на риска от здравна гледна точка, т.е. към данъчен подход, основан на **рисковия профил** на съответното изделие.

Споменатото разграничаване на риска все още е предмет на спорове. Така например, според Европейската комисия е налице продължаващ научен дебат относно крайното въздействие върху здравето от новите тютюневи изделия, съответно тяхната вреда за човешкото здраве в дългосрочен аспект.

Както бе отбелязано, здравните съображения са неотделим фактор при акцизното облагане на тютюневите изделия. В тази връзка, от самото си създаване законодателството на ЕС относно акцизите върху тютюна е изрично насочено към постигане на двойна цел. Въпросната цел е насочена, от една страна, към осигуряване функционирането на вътрешния пазар (икономическа цел) и от друга страна, защита на човешкото здраве (здравна цел). В този смисъл европейската законодателна рамка цели да намали тютюнопушенето, което се счита за най-вредната форма на употреба на тютюн и никотин, чрез мерки като намалена възможност за предлагане и/или консумация на цигари и тютюн (например чрез увеличаване на цените на тютюневите изделия, забрана или ограничаване на продажбите на безмитни и необлагаеми стоки и други).<sup>15</sup>

## 2. Категории тютюневи изделия

За целите на данъчното облагане в нашия анализ правим разграничение между две основни категории тютюневи и никотинови изделия.

От една страна са традиционните „горими тютюневи изделия“ за пушене, които от десетилетия са обект на хармонизирано акцизно законодателство в рамките на ЕС (цигари,

---

<sup>13</sup> Polosa et al.: *A fresh look at tobacco harm reduction: the case for the electronic cigarette.* Harm Reduction, Journal 2013; стр. 1.

<sup>14</sup> *“Evaluation of the legislative framework for tobacco control – call for evidence”*, European Tobacco Harm Reduction Advocates (ETHRA).

<sup>15</sup> *“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, стр. 146.

пури, пурети и тютюн за пушене). Споменатите горими продукти са в обхвата на Директива 2011/64/ЕС на Съвета относно структурата и ставките на акциза, прилаган за обработения тютюн („Директивата за акциза върху тютюна“). Следва да се отбележи, че за разлика от другите акцизни стоки (енергийни продукти и алкохолни напитки), тютюневите изделия са единствената акцизна категория, която не съдържа препратки към кодове по КН, а се основава само на писмени описателни определения.

Втората основна категория в нашия анализ включва новите „негорими алтернативи“ на тютюна и никотина или просто „НГА“. Споменатите продукти все още не са предмет на хармонизирани акцизни правила в ЕС, като понастоящем се облагат въз основа на индивидуални политики в рамките на отделните държави членки, включително България. Тези продукти включват както най-широко използваните електронни цигари и нагреваеми тютюневи изделия („НТИ“), така и „нишови“ продукти като тютюн за дъвчене/ смъркане и никотинови торбички.

Основният критерий за разграничаване на двете групи е наличието или отсъствието на **процес на горене** при тяхната употреба. В тази връзка, докато традиционните продукти са неразривно свързани с процес на горене, НГА се характеризират с липса на такъв процес и вместо това, с нагряване на тютюна (при НТИ) или никотинова течност (електронни цигари).

### 3. Данъчно облагане на тютюневите изделия

Акцизните данъчни политики могат да бъдат разграничени въз основа на това дали се отнасят до горими изделия или НГА.

#### (А) Горими тютюневи изделия

Хармонизираното законодателство на ЕС определя общи **минимални ставки**, като държавите членки са свободни да прилагат акцизни ставки над минималните и в съответствие със собствените си национални нужди.

Минималната ставка за най-широко използвания горивен продукт, а именно **цигарите**, се състои от два акцизни компонента: (i) „специфичен“, изчислен като фиксирана сума в евро за 1000 цигари и (ii) „адвалорен“ (пропорционален), изчислен като процент от продажната цена на дребно. Двата компонента могат да се прилагат от държавите членки при условие, че общата акцизна ставка е най-малко 90 евро за 1000 къса и 60% от среднопретеглената продажна цена на дребно.

По отношение на останалите продукти, минималните ставки за ЕС са:<sup>16</sup>

Продуктова категория	Минимални ставки
Фино нарязан тютюн за пушене	48% от среднопретеглената продажна цена на дребно* или 60 евро на килограм*
Пури и пурети	5% от продажната цена на дребно или

<sup>16</sup> „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, стр. 72-73.

	12 евро на 1000 къса или на килограм
Други тютюни за пушене	20% от продажната цена на дребно или 22 евро на килограм

\* Постепенно увеличение до 2020 г. до 50% или 60 евро

Към началото на декември 2022 г. акцизните ставки за цигарите в България са: (i) специфичен акциз – 109 лв. за 1000 къса; (ii) пропорционален акциз – 25% от продажната цена и (iii) обща минимална акцизна ставка – не по-малко от 177 лв. за 1000 къса цигари.<sup>17</sup>

Законът за акцизите и данъчните складове предвижда следните ставки за останалите горими продукти: (i) тютюн за пушене (за лула и цигари) – 152 лв. за килограм (единна специфична ставка за килограм) и (ii) пури и пурети – 270 лв. за 1000 къса (специфична ставка за брой).<sup>18</sup>

В светлината на гореизложеното, българската обща минимална ставка за цигари (177 евро) е равна на общата минимална ставка, приложима за ЕС. От друга страна, ставката за тютюн за пушене (около 78 евро за килограм) надвишава минималната в ЕС за фино нарязан тютюн за пушене (60 евро за килограм), докато тази за пури и пурети (138 евро за 1000 къса) е значително над европейския минимум (12 евро за 1000 къса).

Този модел на данъчно облагане на практика води до висока данъчна тежест върху по-рядко употребяваните продукти (пури, пурети и тютюн за пушене) и ниска данъчна тежест върху най-широко използваните тютюневи изделия (цигари).

### (В) Негорими алтернативи (НГА)

Данъчното облагане на НГА е предмет на различни подходи в държавите – членки на ЕС.

- **Електронни цигари**

Според доклад на Европейската комисия от 2020 г. към момента на доклада около половината от държавите в ЕС вече са въвели *ad-hoc* данък на национално ниво върху електронните цигари.<sup>19</sup>

Данъчната основа за облагане е течността в електронната цигара, която се употребява чрез вдишване на пари. Страните от ЕС преимуществено прилагат ставка от няколко десетки евроцента на милилитър течност. Това на практика е специфичен данък за обем продукт. Следва да се отбележи, че около половината от страните в ЕС го прилагат само за течности, съдържащи никотин, докато останалите към всяка течност, предназначена за консумация в устройство на електронна цигара.<sup>20</sup>

<sup>17</sup> Article 39 of the EDTWA.

<sup>18</sup> Article 37 of the EDTWA.

<sup>19</sup> "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, стр. 13.

<sup>20</sup> "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, стр. 41–42.



Средната ставка на течностите в ЕС е приблизително 0,51 евро на милилитър, което е под нивото в някои страни извън ЕС като Норвегия и Австралия, но по-високо, отколкото в Швейцария и САЩ.<sup>21</sup>

В България течностите за електронни цигари, съдържащи никотин, са включени в обхвата на акцизните продукти, считано от март 2023 г.

- **Нагреваеми тютюневи изделия (НТИ)**

Акцизни ставки върху НТИ са вече въведени в двадесет и две държави – членки на ЕС. Повечето от тези страни прилагат *ad-hoc* данъчен режим върху нехармонизирана категория (като въпросните държави третират НТИ като бездимни продукти или като продукти без горене, следователно, като специална акцизна категория, различна от тютюневите изделия за пушене), като определят ставките около нивата на хармонизираната категория „друг тютюн за пушене“.<sup>22</sup>

Повечето от европейските страни облагат НТИ на база теглото на тютюневата смес, т.е. на килограм, като се наблюдават и някои изключения. Сред последните са Латвия и Унгария, които налагат данък на единица изделие (къс) и Португалия, в която е налице смесен специфичен (на база теглото на тютюневата смес) и адвалорен режим (като процент от продажната цена на дребно). Размерите на ставките в ЕС варират.<sup>23</sup>

Нагреваемите тютюневи изделия са включени в обхвата на Закона за акцизите и данъчните складове (ЗАДС) през 2017 г., като данъчната основа е определена на база теглото на тютюна в килограми. Първоначалната данъчна основа е 152 лв. за килограм (аналогично на тютюна за пушене), като през 2018 г. е увеличена на 233 лв. за килограм.

#### **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 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%

---

<sup>21</sup> "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, стр. 111.

<sup>22</sup> "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, стр. 15.

<sup>23</sup> Study on Council Directive 2011/64/EU on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco", Executive Summary, стр. 10.

- **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 Народното събрание бе проведен и дебат за здравния аспект и различния рисков профил на НГА спрямо традиционните 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 същественото значениена целта за намаляване на вредите от тютюнопушенето (Австрия) и/или по-малкия рисков потенциал на НТИ и електронните цигари (Румъния).<sup>24</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>25</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, заложи за НГА). Този факт създава 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

<sup>24</sup> Austria: Budgetbegleitgesetz 2023 – BBG 2023 (1776 d.B.) | Parlament Österreich Romania: Legea nr.227/2015 (anaf.ro)

<sup>25</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)

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 предполагаем 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 с 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 законодателните аспекти би следвало бъдат взети предвид и при формирането на бъдещите данъчни политики в България.

## **5. Възможни законодателни мерки относно данъчното облагане на НГА**

Според Европейската комисия настоящата Директива за акцизите върху тютюна не отчита появата на нови продукти на пазара като електронните цигари и НГА като цяло. В тази връзка очертаваме няколко възможни области за подобрене по отношение на диференцираното данъчно облагане на НГА.

- **Обособяване на НГА в отделна акцизна категория въз основа на липсата на процес на „горене“**

Считаме, че е препоръчително НГА да бъдат включени в отделна акцизна категория, различна от тази за традиционните тютюневи изделия за пушене и основаща се на липсата на процес на горене. Една от причините за това е, че основната характеристика на традиционните тютюневи изделия е наличието на горене (изгаряне), който липсва при НГА (характеризиращи се или с процес на нагриване или с употреба, която не изисква никакво прилагане на термична обработка). От гледна точка на данъчното облагане подобна диференциация има потенциала да намали настоящата фрагментация на подходите за данъчно облагане в ЕС.

- **Въвеждане на общи принципи на данъчно облагане към НГА**

Според доклад на Европейската комисия относно Директивата за акцизите върху тютюневите изделия, препоръчителен подход включва електронните цигари, които не съдържат тютюн, да се облагат с данък, като се приеме хармонизирана данъчна категория за всички видове консумативи (главно течности), които се използват в устройство на електронна цигара и умерена минимална ставка за обем продукт. Посочената ставка може да бъде преразгледана на по-късен етап, когато се постигне достатъчен консенсус относно здравния профил на тези продукти.<sup>26</sup>

По отношение на нагреваемите тютюневи изделия (НТИ), препоръчаният от Европейската комисия подход е специфично облагане на база тегло с определяне на минимално ниво на ставката. Такава минимална ставка, по-ниска от тази за горимите изделия, би могла да послужи като стимул за заместване на последните от страна на потребителите.

- **Календар за поетапно данъчно облагане**

Данъчното облагане на НГА (например въвеждането на минимални ставки и тяхното увеличение) следва да осигури постепенно повишаване на цените без да се увеличават, доколкото е възможно, дяловете на незаконните пазари в ЕС.

- **Постигане на оптимални нива на данъчно облагане**

За предпочитане е хармонизираното европейско данъчно облагане на НГА да се основава на принципа на диференциране, като се вземат предвид техните особености спрямо „традиционните“ тютюневи изделия за пушене. Както беше отбелязано, основната характеристика при НГА е липсата на процес на горене, както и възможността за намаляване на рисковете за здравето, свързани с пушенето. Въпреки, че последният аспект все още е спорен въпрос сред научните среди, смятаме, че той може да бъде взет предвид при вземането на бъдещи решения за оптималните нива на данъчно облагане на НГА, както и в случаите, когато нивата на данъчно облагане на тези продукти ще подлежат на актуализации.

- **Съгласуване между акцизните и митническите класификации на НГА**

Тютюневите и никотиновите изделия са единственият вид акцизни продукти, които се определят само чрез описателни характеристики и без позоваване на митническите кодове по КН. Според Европейската комисия това води, от една страна, до субективни критерии в определенията и до правна несигурност. Второ, този факт води до разлики при класифицирането на едни и същи продукти за акцизни и митнически цели.<sup>27</sup>

Споменатата липса на съгласуваност може да бъде преодоляна, като се вземе предвид неотдавнашното въвеждане от 1 януари 2022 г. на позиция 2404 от КН за продукти, които се употребяват без горене. Тази позиция вероятно ще обхване повечето от продуктите на НГА, включително такива, които в миналото са били класифицирани в други глави на КН.

---

<sup>26</sup> "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, стр. 12.

<sup>27</sup> "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, стр. 11.

Транспонирането на новата позиция от КН по отношение на акцизното облагане на електронните цигари и НТИ има потенциала да осигури по-голямо съответствие между митническата и акцизната класификация и правната сигурност (подобно например на алкохолните напитки).

# Заклучение

Основните принципи на поведенческата икономика могат да окажат въздействие върху поведението и/ или да подобрят избора на производителите и потребителите, когато са приложени в рамките на данъчни политики, основани на критерии за диференциране. Подобно въздействие може да има за цел защита и подобряване на нивата на обществено здраве, както и екологична устойчивост. Поради въпросната причина ефектите от въвеждане на корективни данъци се оценяват не само от гледна точка на увеличени публични приходи, но и съобразно въздействието им върху системите за социално осигуряване и здравеопазване.

Диференцираното облагане е форма на данъчно облагане, която води до налагане на различна данъчна тежест върху съставки или продукти, за които се счита, че водят до специфични отрицателни външни ефекти като риск за човешкото здраве и/ или вреда за околната среда.

По отношения на своята основна цел, диференцираното данъчно облагане може да бъде насочено не само към пълното преустановяване на дадена вредна дейност, но и към създаване на условия за промяна на потребителските навици на крайните потребители и за иновации от страна на производителите, насочени към преминаване към потенциално по-малко вредни алтернативи (напр. от подсладени със захар напитки към плодови/ зеленчукови сокове, от напитки с високо съдържание на алкохол към спиртни напитки с по-ниско съдържание, от горими тютюневи изделия към негорими алтернативи).

Съществуването на внимателно дефинирани данъчни политики спрямо такива алтернативи и заместители, следователно, е от съществено значение за данъчните модели, насочени към прилагане на успешна политика за диференциране на продукти с неблагоприятни последици.

EY | Осигуряване | Данъци | Сделки | Консултиране

За EY

EY 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.

EY 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.