
ДАНЪЧНИТЕ ОБЛЕКЧЕНИЯ КАТО АНТИКРИЗИСНА МЯРКА

РАЛИЦА МИЛЕВА*

Катедра „Административноправни науки“

Резюме: Целта на настоящата студия е да проследи видовете данъчни облекчения, въведени в нашата страна в отговор на последователните кризи, предизвикани от пандемията Covid-19 и войната в Украйна, и да се направи извод за тяхната приложимост и ефективност като антикризисни мерки.

Ключови думи: криза, облекчения, освобождавания, разходи, бюджет.

TAX RELIEFS IN RESPONSE TO CRISES

RALITSA MILEVA*

Department of Administrative Law Studies

Abstract: The purpose of this article is to follow through the forms of tax reliefs introduced in our country in response to the successive crises triggered by the Covid-19 pandemic and the war in Ukraine and to form a conclusion on their applicability and effectiveness as anti-crisis measures.

Keywords: crisis, reliefs, exemptions, expenses, budget.

* Асистент по финансово и данъчно право в Юридическия факултет на Софийския университет „Св. Климент Охридски“.

* Assistant Professor of Finance and Tax Law, Faculty of Law, Sofia University „St. Kliment Ohridski“.

През 2022 година светът все още бавно изправящ се под тежестта на последиците от глобалната икономическа криза, предизвикана от SARS-CoV-2 пандемията, беше поставен пред ново сътресение – войната в Украйна, което помрачи перспективите за икономическо възстановяване и растеж през следващата 2023 г. В световен мащаб, динамиката на икономическите показатели бе повлияна от влошеното обществено здраве и свързаната с него социална изолация, която предизвика свиване на производството, прекъсване на веригите за доставки, спад в потреблението на стоки и услуги, затваряне на търговски обекти и загуба на работни места. В тези безпрецедентни по своите мащаби условия, темпът на икономическо възстановяване бе допълнително забавен и от последвалите продоволствена и енергийна кризи, породени от войната в Украйна.

В отговор на Covid-19 пандемията държавите приеха спешни мерки в областта на фискалната политика, насочени към финансово подпомагане както на здравните системи, така на най-засегнатата част от гражданите и бизнеса. Като част от пакетите от мерки бяха предвидени и различни по вид данъчни облекчения, целящи основно осигуряване на ликвидни средства за предприятията, финансова подкрепа за домакинствата и по-евтин достъп до ваксини.

Като най-разпространена сред държавите мярка, свързана с данъчното облагане бе временното безлихвено отсрочване на данъчните задължения, които се плащат месечно или на тримесечие, като тук се включват ДДС и авансовият данък върху печалбите на предприятията и доходите на физическите лица. По данни на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР), приблизително $\frac{3}{4}$ от държавите членки на ОИСР са въвели такава мярка¹. Някои държави като Чешката Република, Норвегия, Полша и САЩ въведоха данъчни облекчения във вид на ретроактивно пренасяне на данъчната загуба за 2020 г., което даде възможност на задължените лица в тези държави да намалят финансовите си резултати за предходни години и съответно да намалят дължимия данък върху печалбата². Австралия въведе правила за ускорена амортизация, с цел насърчаване на инвестициите и потреблението³. В помощ на здравната система, Белгия, Италия и Китай въведоха приспадане в увеличен размер или пълно приспадане на разходите за дарения, направени в полза на болнични заведения при облагането на печалбите и на доходите на физическите лица.

В контекста на все още непреодоляната икономическа криза, през 2022 г. военният конфликт в Украйна предизвика внезапно разселване на милиони украинци, предимно в държави членки на Европейския съюз, което се оценя-

¹ Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience. OECD, 2020.

² Пак там.

³ Пак там, с. 18 и 19.

ва като най-голямата хуманитарна криза след края на Втората световна война⁴. За целите на оказваната от ЕС хуманитарна помощ, с Решение (ЕС) 2022/1108 на Комисията от 1 юли 2022 година на най-засегнатите от миграционния натиск държави членки беше разрешено при определени условия временно да освободят от облагане с ДДС при внос предоставяните на засегнатите лица стоки от първа необходимост⁵. Освен освобождаването от ДДС, някои държави като Чехия приеха и законодателни изменения, разширяващи обхвата на разходите за дарения, които се приспадат от основата за облагане, като изрично се допусна приспадане на разходите за дарения от всякакво естество в полза на украински граждани, предприятия или държавни органи, включително за нуждите на отбраната на украинската държава⁶.

Тези най-актуални примери от световната практика показват, че освен надежден фискален инструмент за насърчаване на чуждестранните инвестиции, икономическия растеж и заетостта и за преодоляване на съществуващото неравенство между отделни социални кръгове, установените с правни норми данъчни облекчения се въвеждат и като средство за провеждането на антикризисни политики.

Настоящото изложение си поставя за цел да проследи въведените в Република България форми на данъчни облекчения в отговор на последователно насложилите се кризи, предизвикани от Ковид пандемията и войната в Украйна и да формира извод относно приложимостта и ефективността на правната им уредба като антикризисни мерки.

§ 1. Правна същност на данъчните облекчения

Като елемент на данъчната система, облекченията винаги се свързват с частично намаляване или с пълно освобождаване от данъчна тежест, предоставени от социалната значимост на обекта или субекта на облагане и предоставено под различни форми – намаляване на данъчната основа, намалени данъчни ставки, приспадане на разходи, отсрочване или разсрочване на дължими данъци, освобождаване от облагане и др.

Чрез въвеждането им държавата се отказва от част от потенциалните данъчни приходи, за да постигне определена икономическа или социална цел. В този смисъл данъчните облекчения проявяват *sui generis* негативна фискална

⁴ Fleeing Ukraine: Displaced people's experiences in the EU, FRA EU Agency For Fundamental Rights, Report 28 February 2023.

⁵ С решението освобождаването от ДДС се допуска за внос, осъществяван в периода от 24.02.2022 г. до 31.12.2022 г., като впоследствие с Решение (ЕС) 2023/829 на Комисията от 17.04.2023 г. този период беше удължен до 31.12.2023 г.

⁶ Виж <https://www.dreport.cz/en/blog/tax-reliefs-for-donations-in-support-of-ukraine/>

функция⁷. Това води до намаляване на бюджетните приходи, което от гледна точка на държавата и обществения интерес е оправдано с приоритетния характер на заложените законодателни цели.

От друга страна, намаляването на данъчното бреме винаги проявява благоприятен ефект върху имущественото състояние на задължените за данъци лица. От гледна точка на въздействието му върху данъчните субекти има две основни функции – да компенсира лицата в неравностойно спрямо социалната среда финансово положение, като им позволи равен достъп до финансираните от държавата блага (компенсаторна функция) и да стимулира определено поведение, чрез което законодателят преследва постигането на цели от обществен интерес (стимулираща)⁸. Чрез компенсаторната функция се гарантират конституционно установени права на гражданите, каквито са правото на достойно съществуване и равенството пред закона, а чрез стимулиращата – създаването на условия за балансирано развитие на отделните райони на страната и защитена конкурентна среда.

Паралелно с това, като данъчна мярка облекченията могат да бъдат класифицирани като държавни помощи, тъй като в нередки случаи изпълняват критериите за държавна помощ, изведени в практиката на съда на Европейския съюз⁹. От гледна точка правилата за държавните помощи, няма разлика между случаите, в които едно лице получава конкурентно предимство като получател на директни бюджетни субсидии и случаите, в които такова предимство се следва от спестени данъци чрез правото на данъчно облекчение¹⁰.

Като се отчитат тези характеристики, би могло да се приеме, че данъчните облекчения имат комплексна правна същност, тъй като засягат обществени отношения с различна отраслова принадлежност, което налага разглеждането им поотделно в контекста на регулацията на тези отношения.

1.1. Облекченията като привилегии

Принципът на равенство пред закона е основен конституционен принцип на гражданското общество и правовата държава по смисъла на второто съображение в преамбюла на Конституцията на Република България (КРБ). По отношение на гражданите този принцип е закрепен в чл. 6, ал. 2 КРБ, който

⁷ **Ofiarski**, Zbigniew. New Income Tax Reliefs for Donations Made by Taxpayers for Purposes Related to Combating the Effects of the COVID-19 Pandemic. – *Bialystok Legal Studies. Bialostockie Studia Prawnicze*, 2021, vol. 26, nr 4.

⁸ **Carbone**, Vincenzo. The Role of Tax Relief In Time of Crisis.

⁹ **Lang**, Michael. State Aid and Taxation: Recent Trends in the Case Law of the ECJ. *ESTAL* 2|2012.

¹⁰ От гледна точка на теорията за субективните права и задължения, данъчните облекчения са субективни права в публичното право на гражданите и техните организации. Повече за облекченията като права, виж **Милева**, Ралица. Данъчните облекчения при преките данъци като субективни права в публичното право. – *Съвременно право*, 2022, № 4, с. 56 и сл.

не допуска никакви ограничения на правата или привилегии, които се основават на социалните признаци, изчерпателно изброени в ал. 2: раса, народност, етническа принадлежност, пол, произход, религия, образование, убеждения, политическа принадлежност, лично и обществено положение или имуществено състояние. Равенството е прокламирано и в чл. 1 от Всеобщата декларация за правата на човека, както и в чл. 14 от Европейската конвенция за защита на правата на човека и основните свободи.

По отношение на стопанските субекти, които могат да бъдат и юридически лица, принципът на равно третиране намира проявление в изискването на чл. 19, ал. 2 КРБ чрез законите да се създават и гарантират на всички граждани и юридически лица еднакви правни условия за стопанска дейност. В тълкувателната дейност на Конституционния съд се е затвърдило разбирането, че чл. 19, ал. 2 КРБ има предвид еднакви правни условия за всички стопански субекти, осъществяващи еднакви или сходни дейности в определена сфера, но не непременно еднаквост между всичките многообразни стопански сфери, които се характеризират с вътрешни специфики и които по необходимост изискват прилагането на гъвкав нормативен подход за постигане на целите на правната уредба и нюансирани законодателни решения¹¹.

От гледна точка на правния егалитаризъм, данъчните облекчения и преференциалните режими са привилегии и форма на юридическо неравенство. В практиката на Конституционния съд обаче е установено разбирането, че равенството пред закона не означава еднаквост за всички субекти на едно право или задължение и че за да се постигне желаното равенство, правната уредба следва да бъде диференцирана и да отчита субективните и обективни различия между тях¹². Според съда, за да се постигне необходимата справедливост чрез равно третиране, диференциацията на правната уредба на правата и задълженията в Конституцията и в другите нормативни актове следва да се основава на определен критерий и на него да отговарят всички субекти от дадена група. Изборът на този критерий е въпрос на социална, икономическа и политическа целесъобразност.

Уредбата на задълженията за данъци в Конституцията и тяхната детайлна уредба в материалните данъчни закони се изгражда на основата на диференциация, основаваща се на член 60, ал. 1 КРБ, който изисква плащането на данъци да бъде съобразно с доходите и имуществото на лицата, така че да не се окаже прекомерно обременително за дадена група правни субекти. Така се постига справедливост в облагането, която е основен принцип на данъчната система¹³.

¹¹ Решение № 5 от 14 юни 2022 г. по конституционно дело № 13 от 2021 г.

¹² Решение № 6 от 27 април 2010 г. по конституционно дело № 16 от 2009 г.

¹³ Минкова, Ганета. Данъчни задължения. София: Сиела, 2012.

Данъчните облекчения са правното средство, предоставено на законодателя с чл. 60, ал. 2 КРБ, чрез което в своята нормотворческа дейност той привежда в изпълнение изискването за диференцирано облагане, съобразено с доходите и имуществото на задължените лица. Чрез тях се създава различен данъчен режим по отношение на определени данъчни субекти, докато по отношение на останалите е приложим общият режим. Изборът на критерий за установяване на нееднаквост на задълженията на данъчните субекти е въпрос на законодателна целесъобразност и не подлежи на конституционен контрол¹⁴. Единственото изискване е това да се извършва при условия и по ред, определени със закон (принцип за законоустановеност)¹⁵. От чл. 60, ал. 2 КРБ следва, че установяването на преференциални данъчни режими е изключително правомощие на Народното събрание.

Първоначалният вариант на разпоредбата на чл. 60, ал. 2 от Конституцията, приет на първо четене, е предвиждал, че „данъчни облекчения и утежнения могат да се установяват със закон за насърчаване или ограничаване на определени дейности, **а не в полза или във вреда на физически или юридически лица**“. Гласуваният на второ четене текст е гласял: „Данъчни облекчения и утежнения могат да се установяват със закон само за насърчаване или ограничаване на определени дейности“¹⁶. Единственото споменато при обсъждането съображение в полза на приетия текст е „по-стегната редакция“. Изводът, който може да се направи е, че при установяването на данъчни облекчения Народното събрание, не трябва да облагодетелства, нито да поставя в по-неблагоприятно положение определени данъчно задължени лица. Макар изрично да не се съдържа в разпоредбата на чл. 60, ал. 2 от Конституцията, в съвременната правна система това изискване е в основата на правилата за държавните помощи и защитата на конкуренцията, които ще бъдат разгледани по-долу.

В обобщение, от гледна точка на конституционноправната доктрина и практика данъчните облекчения представляват допустими от Конституцията, обществено необходими и оправдани привилегии, които се създават за преодоляване на обективно съществуващото неравноправие и които не нарушават изискването за равенство пред закона и за еднакви правни условия за осъществяване на стопанска дейност.

¹⁴ Решение № 12 от 1 ноември 1994 г. по конституционно дело № 12 от 1994 г.

¹⁵ **Пенов**, Сашо. Принципът на законоустановеност на данъчните задължения в Република България в практиката на Конституционния съд. – В: *Римско и съвременно публично право*. Сборник статии и доклади от Международната научна конференция. София: Университетско издателство „Св. Климент Охридски“, 2013.

¹⁶ Вж. Стенограма на 156-ото заседание на ВНС от 18 юни 1991 г., достъпна на следния адрес: <http://betterjustice.bg/bg/node/686>

1.2. Облекченията като данъчен разход

Основната функция на всяка данъчна система е чрез справедливо разпределяне на данъчната тежест да акумулира преобладаващата част от приходите на държавата, необходими за финансиране на публичните разходи. Данъците са главният източник на бюджетни средства, който влияе върху осъществяването на стопанската дейност и разкрива тенденциите в развитието на икономиката¹⁷. В теорията на бюджетното право паричните постъпления от данъци се обозначават като данъчни приходи или данъчно-осигурителни приходи, които се разграничават по своите правни белези от неданъчните приходи¹⁸.

Погледнати от този ъгъл, данъчните облекчения винаги проявяват негативна фискална функция. С установяването им държавата се отказва да упражни своето публично субективно право да получи безвъзмездно определена парична сума. Но този отказ не е самоцелен. Той е необходим за създаване на стимули за развитие на стопанската предприемаческа дейност или за постигане на други цели в дългосрочен план, които имат приоритетен характер спрямо фискалния интерес. Образно казано, държавата „плаща“ за провеждането на определени политики чрез загуба на приходи (англ. *revenue forgone*). Това е причината от гледна точка на бюджетното право облекченията и преференциите да се разглеждат като разход, който държавата прави чрез данъчната система. В бюджетната терминология се обозначават като *данъчни разходи*¹⁹.

Понятието данъчен разход е легално понятие, дефинирано в § 1, т. 9 от Допълнителните разпоредби на Закона за публичните финанси (ЗПФ): „Данъчен разход“ е индиректен разход, направен чрез данъчната система по силата на законова разпоредба, който води до намаляване или отсрочване на бюджетни приходи за постигане на определена икономическа или социална цел.“

Макар от правна гледна точка данъчните преференции да разкриват многообразие от форми – намалени данъчни ставки, отсрочване и разсрочване на данъци, данъчни кредити, ускорена данъчна амортизация, пренасяне на данъчни загуби, приспадане на разходи и др., общата характеристика между тях е намаляването на вземанията от данъци и следователно намаляване на потенциалните данъчни приходи в бюджета към даден момент. Като се добави и изискването на чл. 60, ал. 2 от Конституцията за законоустановеност (т.е. установеност по силата на законова разпоредба) и тяхната икономическа или социална предпоставеност, преференциите несъмнено представляват данъчни разходи по смисъла на § 1, т. 9 от ДР на ЗПФ. В литературата по темата се споделя разбирането, че изброените по-горе форми на данъчни облекчения са

¹⁷ Пенов, Сашо. Финансово право. Специална част. София: Университетско издателство „Св. Климент Охридски“, 2020, с. 208.

¹⁸ Пак там, с. 199–204.

¹⁹ Министерство на финансите, Дирекция Данъчна политика. Доклад за данъчните разходи 2007–2009.

всъщност различни форми на данъчен разход.²⁰ А в някои изследвания данъчните разходи се дефинират като преференциални данъчни режими²¹.

Данъчните разходи са алтернатива на бюджетните разходи, представляващи директни трансфери от държавния или общинския бюджет. За разлика от бюджетните разходи обаче, те нямат парично изражение във финансовия план на държавата. Стойността им не е известна предварително, нито е прогнозируема. Бюджетните разходи подлежат на задълбочен контрол и стриктно отчитане в рамките на бюджетната процедура. За разлика от тях, данъчните разходи много често са извън обхвата на този контрол, поради това че уредбата им се съдържа в различни данъчни закони, което поражда съображения за прозрачността на финансовото управление на държавата при тяхното установяване. Това е наложило практиката разходите, направени чрез данъчната система да се оценяват с нарочни доклади. В България, разпоредбата на чл. 16, ал. 4 ЗПФ²² задължава Министерството на финансите да изготвя информация относно въздействието на данъчните разходи върху бюджетните приходи, която се публикува на неговата интернет страница. В изпълнение на тази разпоредба Министерството на финансите изготвя ежегодни доклади за данъчните разходи в България на базата на отчетни данни, съдържащи се в данъчните декларации, предоставени от Националната агенция за приходите, както и на база статистическа информация от Българската народна банка и Националния статистически институт.

Финансирането на антикризисни политики чрез данъчни разходи би могло на по-късен етап да предизвика неизпълнение на данъчните задължения от страна на задължените лица. В кризисни условия подобни данъчни мерки се въвеждат в спешен порядък и действат временно. Последващата им отмяна, с цел да се неутрализира ефектът от направените извънредни разходи, би се отразила демотивиращо за изпълнението на данъчния дълг.

1.3 Облекченията като държавни помощи

Както вече бе коментирано, преференциалните данъчни режими са израз на юридическо неравенство и макар да са допустими от Конституцията привилегии, те разкриват дискриминационен потенциал и дават възможност за антиконкурентни практики.

²⁰ Polackova Brixi, Hana, Valenduc, Christian M.A., Swift, Zhicheng Li. 2004. Tax Expenditures--Shedding Light on Government Spending through the Tax System: Lessons from Developed and Transition Economies. © Washington, DC: World Bank.

²¹ Barrios, Salvador, Figari, Francesco, Gandullia, Luca and Riscado, Sara. (2016). The fiscal and equity impact of tax expenditures in the EU; JRC Working Papers on Taxation and Structural Reforms No 1/2016, European Commission, Joint Research Centre, Seville.

²² Чл. 16, ал. 4 ЗПФ е в съответствие с член 14, параграф 2 от Директива 2011/85/ЕС на Съвета от 8 ноември 2011 година относно изискванията за бюджетните рамки на държавите-членки.

Целта на режима на държавните помощи е да се предотврати нарушаването на правилата за конкуренцията чрез селективно предоставяне от правителството на финансови привилегии. Установяването на правила относно защита на конкуренцията е от изключителната компетентност на Европейския съюз (ЕС)²³, защото тези правила са от особена значимост за функционирането на вътрешния пазар. Част от тези правила регулират държавното подпомагане като потенциално вредоносно за конкуренцията²⁴.

Понятието *държавни помощи* е легално понятие, въведено в първичното право на ЕС – Раздел I „Държавни помощи“ от Глава II, Дял VII от Договора за функционирането на Европейския съюз (ДФЕС), с който в чл. 107–109 са положени нормативните основи на регулацията в областта на държавното подпомагане на ниво ЕС. На национално ниво уредбата на тази материя е предмет на Закона за държавните помощи (ЗДП)²⁵. Централна в този режим е забраната за предоставяне на държавни помощи, съдържаща се в чл. 107 ДФЕС, съгласно който: „Освен когато е предвидено друго в Договорите, всяка помощ, предоставена от държава-членка или чрез ресурси на държава-членка, под каквато и да било форма, която нарушава или заплашва да наруши конкуренцията чрез поставяне в по-благоприятно положение на определени предприятия или производството на някои стоки, доколкото засяга търговията между държавите-членки, е несъвместима с вътрешния пазар.“ Принципната несъвместимост с вътрешния пазар е прогласена и в чл. 4, ал. 1 ЗДП.

От разпоредбата на чл. 107 ДФЕС се извеждат и основните четири елемента на фактическия състав на държавната помощ: мярка, представляваща държавна намеса или намеса чрез публичен ресурс без оглед на формата (1), предоставяща селективно предимство на получателя (2), която нарушава или застрашава да наруши конкуренцията (3), в търговията между държавите членки (4). Понятието не индивидуализира формата на помощта, нито в какво се състои предоставеното с нея предимство.

Държавните помощи могат да бъдат предоставяни под разнообразни форми: като субсидии, заеми при облекчени условия, държавни гаранции и др., в това число и като фискална помощ – опрощаване на данъчни задължения, амнистия и предоставяне на данъчни облекчения.

В българската литература вече е застъпено становището, че предоставянето на данъчни преференции на определени предприятия, представлява публично подпомагане, което ако предоставя икономическо предимство на

²³ Вж. чл. 3 от Договора за функционирането на Европейския съюз.

²⁴ Правилата относно конкуренцията се съдържат в Глава Втора от Договора за функционирането на Европейския съюз и включват разпоредби, обособени в два раздела: Раздел I – Правила приложими по отношение на предприятията и Раздел II – Държавни помощи и Раздел III.

²⁵ Обн. ДВ. бр. 85 от 24 октомври 2017 г.

бенефициера, може да се квалифицира като фискална държавна помощ²⁶. Авторът разглежда елементите на държавната помощ в контекста на данъчното облагане и застъпва становището, че макар данъчните облекчения да не представляват реален публичен ресурс, който да е отпуснат директно или индиректно на бенефициера, те могат да покриват критериите, на които трябва да отговаря едно публично подпомагане, за да бъде квалифицирано като държавна помощ. Чрез данъчните облекчения правоимащите лица получават непряко предимство под формата на облекчаване на разходите, които са присъщи за тяхната стопанска дейност. Богата е тълкувателната практика на Съда на Европейския съюз, която доктринира това разбиране.²⁷

Ето защо когато разкриват едновременно наличие на всички елементи от фактическия състав на държавната помощ, данъчните облекчения попадат под забраната на чл. 107 ДФЕС и чл. 4, ал. 1 ЗДП. Тази забрана обаче не е абсолютна. В чл. 107, параграф 2 от ДФЕС изчерпателно са изброени случаи, в които държавна намеса, изпълняваща фактическия състав на държавните помощи, е обявена за съвместима с вътрешния пазар *ex lege*. А в чл. 107, параграф 3 ДФЕС са предвидени пет категории помощи, които изпълняват критериите на първия параграф на чл. 107, но въпреки това могат да бъдат обявени за съвместими с вътрешния пазар с решение на Европейската комисия, поради това, че преследват обществено значими цели: насърчаване на икономическото развитие на региони, където жизненото равнище е необичайно ниско или където има високо равнище на непълна заетост; насърчаване изпълнението на важен проект от общоевропейски интерес или за преодоляването на сериозни затруднения в икономиката на държава членка; улесняване развитието на някои икономически дейности или на някои икономически региони; насърчаване на културата и опазване на наследството. В преобладаващата част тези цели представляват търсения от законодателя икономически ефект при установяване на данъчните преференции.

Процедурата за получаване на решение за съвместимост изисква уведомяване (нотификация) от страна на държавите членки на Комисията относно мерките за държавна помощ преди самите те да бъдат приети. Това е причината при въвеждането на някои данъчни облекчения да бъде уведомявана Европейската комисия и да се изчаква решението за съвместимост преди да бъдат прилагани тези мерки. В България под формата на данъчно облекчение, състоящо се в преотстъпване на корпоративен данък, са предоставени нотифицирани държавни помощи за производствена дейност в общини с безрабо-

²⁶ Симеонова, Гинка. Фискална държавна помощ. – Год. НБУ. Департамент „Право“, 2016, с. 252–253.

²⁷ Решение на Съда от 15 март 1994 г. по дело Banco Exterior de España, C-387/92, ECLI:EU:C:1994:100, т. 13; Решение на Съда от 19 септември 2000 г. по дело Германия/Комисия, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, т. 25; Решение на Съда от 19 май 1999 г. по дело Италия/Комисия, C-6/97, ECLI:EU:C:1999:251, т. 15 и др.

тица, по-висока от средната за страната (чл. 183–185 ЗКПО), за инвестиции в земеделски стопанства (чл. 189б ЗКПО) и за регионално развитие (чл. 189 и 189в ЗКПО)²⁸.

В извънредните условия на хуманитарни, здравни и икономически кризи, процедурата по нотификация би могла да бъде твърде продължителна за спешността на мярката.

§ 2. Данъчни облекчения в България във връзка с Ковид–19

Във връзка с обявеното с Решение от 13 март 2020 г. на Народното събрание извънредно положение, в България бяха въведени редица данъчни мерки, сред които и данъчни облекчения в областта на прякото и косвеното облагане. Тези мерки ще бъдат проследени в настоящия раздел.

2.1. Облекчения при преките данъци

2.1.1 Облекчения при облагането на доходите на физическите лица

През 2020 г. беше изготвен и приет Законът за държавния бюджет (ЗДБ) за 2021 г., в който като временна мярка в подкрепа на домакинствата беше предвидено увеличение на размера на данъчното облекчение за деца по чл. 22в и данъчното облекчение за деца с увреждания по чл. 22г от Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ). С § 9 от Преходните и заключителни разпоредби на ЗДБ бяха въведени:

1. по-висока спрямо предвидената с чл. 22в, ал. 1, т. 1–3 ЗДДФЛ сума, която се приспада от годишните данъчни основи по чл. 17 ЗДДФЛ: от 200 лв. на 4500 лв. за едно ненавършило пълнолетие дете, от 400 лв. на 9000 лв. за две и от 600 лв. на 13500 лв. за три;

2. по-висок размер на сумата, с която се намаляват годишните данъчни основи за отглеждане на дете с 50 и с над 50 на сто вид и степен на увреждане спрямо размера на тази сума по чл. 22г, ал. 1 ЗДДФЛ – от 2000 лв. на 9000 лв.

Тази мярка беше продължена и през 2022 г. с разпоредбата на § 2 от ПЗР на ЗДБ за 2022 г. Подлежащите на приспадане суми бяха допълнително увеличени с § 18 от ЗИД на ЗДБ за 2022 г.²⁹, с който се предвидиха: 6000 лв. за едно ненавършило пълнолетие дете, 12000 лв. за две и 18000 лв. за три и повече деца, а при ползване на облекчение за деца с увреждания – 12 000 лв. Тези допълнително увеличени след изменението размери на облекченията запазиха

²⁸ Преотстъпване на корпоративен данък е правото на данъчно задължено лице да не внася в държавния бюджет определените по реда на този закон суми за корпоративен данък, които остават в патримониума на данъчно задълженото лице и се разходват за цели, определени със закон.

²⁹ Обн. ДВ. бр. 52 от 5 юли 2022 г.

действието си и за доходите, получени през 2023 г. по силата на § 2 от ПЗР на ЗДБ за 2023 г.

Така, вече три последователни години се прилагат значително увеличени размери на облекчения за деца, които не се съдържат в съответните разпоредби на материалния данъчен закон – ЗДДФЛ, а в годишните закони за държавния бюджет.

Предвид особеностите на закона за държавния бюджет като финансов план, лимитираното му темпорално действие и правомощието на Министерския съвет по отношение на законодателната инициатива, се повдига въпросът доколко тази практика е съвместима с конституционния принцип за законоустановеност на данъчните облекчения, прогласен в чл. 60, ал. 2 от Конституцията.

На плоскостта на юридическата техника законоустановеността означава установяване само със закон като нормативен акт по смисъла на чл. 3, ал. 1 от Закона за нормативните актове (ЗНА)³⁰ и приет по процедурата за това съгласно чл. 81 КРБ³¹ от Народното събрание. С оглед на това стои въпросът дали годишният закон за държавния бюджет е закон по смисъла на ЗНА, с който могат да се въвеждат данъчни облекчения, предвид особеностите на законодателната инициатива, срочното му действие и характеристиките му на финансов план, които го различават от класическия закон. Отговор на този въпрос е даден в Решение на Конституционния съд № 2 от 2009 г. по конституционно дело № 1 от 2009 г., според мотивите на което законът за държавния бюджет не е закон в материален смисъл, а е формален закон, тъй като съдържа предписания, засягащи планираните приходи и разходи на държавата за следващата година. Според Конституционния съд неговата форма обаче отваря възможност за разпоредби с нормативна натовареност.

Следователно, предвид признатата от Конституционния съд възможност за нормативно съдържание, формално не е в противоречие с чл. 60 КРБ практиката с годишния закон за държавния бюджет да бъдат изменяни и допълвани разпоредби от данъчните закони, в това число да бъдат увеличавани размерите на данъчните облекчения, особено когато икономическата конюнктура налага мерки от спешен порядък.

Макар и формално съвместим с изискването на чл. 60 КРБ, във финансово-правната литература е изразено съмнение относно съответствието на този законодателен подход с изискванията на ЗНА и на съобразената с принципите на правната държава юридическа техника³².

³⁰ Съгласно чл. 3, ал. 1 ЗНА, закон е нормативен акт, който урежда първично или въз основа на Конституцията обществени отношения, които се поддават на трайна уредба, според предмета или субектите в един или няколко института на правото или техни подразделения.

³¹ Процедурата изисква присъствие на повече от половината народни представители относно кворума и обикновено мнозинство относно приемането.

³² **Пенов**, Сашо. Финансово право. Специална част. София: Университетско издателство „Св. Климент Охридски“, 2020. Авторът приема, че тази практика не е в пълно съответствие

От принципната им съвместимост с чл. 60, ал. 2 КРБ в частта на увеличените размери на данъчните облекчения за деца и деца с увреждания следва, че годишните закони за държавния бюджет за 2021 г., 2022 г. и 2023 г. проявяват действието на закон за изменение и допълнение спрямо ЗДДФЛ. Приетите с тях текстове обаче не съдържат изменителна диспозиция по отношение на чл. 22в и чл. 22г ЗДДФЛ и с това разкриват съществени несъответствия с правилата на ЗНА и на Указ № 883 от 24.04.1974 г. за прилагането на ЗНА.

Съгласно чл. 11, ал. 3 ЗНА „нормативните актове се отменят, изменят или допълват с изрична разпоредба на новия, изменящия или допълващия акт“. Никъде в коментираните текстове на ЗДБ за 2021 г., ЗДБ за 2022 г. и ЗДБ за 2023 г. не е посочено изрично, че същите изменят данъчния закон по отношение на предвидените в него облекчения, както например е посочено в § 13 относно Закона за потребителския кредит³³. *Prima facie* те имат характер на самостоятелно уреждащи засегнатите обществени отношения норми по повод облагането на доходите на родителите на ненавършили пълнолетие деца и деца с увреждания. Едновременно с това, текстовете на чл. 22в и чл. 22г от ЗДДФЛ остават непроменени и предвид липсата на изрична разпоредба за тяхното изменение и допълнение, те продължават да действат със същата редакция. Съдържащите се в тях правни норми нито са изменени, нито са отменени. Това е в явно несъответствие с чл. 50 от Указа за прилагането на ЗНА, който изисква изменянето на отделен член или на негови подразделения да става с нова редакция на изменяния текст.

Спазването на правилата на ЗНА и указа за неговото прилагане осигурява непосредствената релация между изменящата и изменената данъчна норма, която улеснява правоприлагането. Обратно на това, липсата на езиков израз на тяхното взаимодействие оставя впечатлението за преуреждане на обществените отношения, а не за временното им изменение, каквато е обявената цел на тази законодателна мярка. Така сме изправени пред положение на едновременно действие на правила, предвиждащи различни размери на данъчните облекчения в ЗДДФЛ и в ЗДБ, което противоречи на чл. 10 ЗНА, изискващ: (1) обществени отношения от една и съща област да се уреждат с един, а не с няколко нормативни актове от същата степен и (2) обществени отношения, които спадат към област, за която има издаден нормативен акт, да се уреждат с неговото допълнение или изменение, а не с отделен акт от същата степен. Ето защо макар ЗДБ формално да се приема за акт от същата степен (закон във формален смисъл, съдържащ разпоредби с нормативна натовареност), с него

със ЗНА, а юридическата техника е спорна от гледна точка на принципите на правовата държава.

³³ § 13. **В Закона за потребителския кредит** (обн., ДВ, бр. 18 от 2010 г.; изм., бр. 58 от 2010 г., бр. 91 от 2012 г., бр. 30 от 2013 г., бр. 35 и 61 от 2014 г., бр. 14 и 57 от 2015 г., бр. 59 от 2016 г., бр. 20 и 51 от 2018 г. и бр. 17 от 2019 г.) се правят следните изменения и допълнения: ...

по мое мнение не е редно да се уреждат отношенията, свързани с данъчните облекчения за деца и деца с увреждания, които спадат към областта на облагането на доходите на физическите лица, формираща предметния обхват на друг нормативен акт – ЗДДФЛ. Тази практика оставя впечатление за извеждането на данъчни правила от обхвата на съдържанието на ЗДДФЛ и поставянето им за необосновано дълъг период от време в обхвата на актове, чието нормативно съдържание е по-скоро изключение, отколкото тяхна основна характеристика.

Уредбата на данъчните облекчения за деца започва все по-осезаемо да се насладва като фрагментирана, предвид това, че основанието за ползване на облекченията е в ЗДДФЛ, но размерът им се определя с годишните закони за държавния бюджет. От гледна точка на правоприлагането изглежда невъзможно членове 22в и 22г от ЗДДФЛ да се прилагат без задължителната вече справка за размера на облекченията в съответния ЗДБ.

От временна и спешна мярка, този законодателен подход се превръща в повтаряща се законодателна практика, която следва да не бъде допускана, защото нарушава основни правила на нормотворческия процес, води до фрагментиране на уредбата и създава правна несигурност в адресатите на правните норми, чиито оправдани правни очаквания предполагат те да съобразяват поведението си с правилата на нормативния акт, в чийто предметен обхват е трайната уредба на облекченията за деца. Основанията за предвидените в ежегодния бюджет данъчни разходи под формата на данъчни облекчения би следвало при стриктното тълкуване на чл. 60, ал. 2 КРБ предварително да са уредени в закона, уреждащ общия режим на конкретния вид данък.

Съгласно доклада за годишните данъчни разходи за 2021 г. на Министерството на финансите³⁴, повишаването на размера на подлежащите на приспадане суми от данъчната основа е довело до повишен интерес от ползване на преференцията и до значително увеличаване на броя на лицата, използвали данъчното облекчение чрез основен работодател или с подаване на годишната данъчна декларация за придобитите през 2021 г. доходи. Повишеният размер на тези данъчни облекчения е довел и до значителен ръст на данъчния разход за периода. В сравнение с отчетеното за 2020 г. по тази мярка (двете данъчни облекчения за деца), се наблюдава увеличение на данъчния разход с 294,1 млн. лв., или близо 36 пъти. Това увеличение представлява 25,8% от общата стойност на данъчните разходи. Като се отчитат дори по-високите размери на облекченията, въведени със ЗИД на ЗДБ за 2022 г., може да се предположи, че тенденцията към драстично увеличаване на данъчните разходи се е задълбочила през 2022 г. и 2023 г.³⁵

³⁴ Достъпен на интернет-страницата на Министерството на финансите: www.minfin.bg/bg/1300

³⁵ Докладите за данъчните разходи на МФ за 2022 г. все още не са публикувани.

2.1.2 Облекчения при облагането на печалбите на юридическите лица

В отговор на пандемията от COVID-19 със Съобщение от 13.03.2020 г. за координирани икономически мерки, Европейската комисия обяви, че поради ограничения бюджет на ЕС, основният фискален отговор във връзка с коронавируса следва да дойде от националните бюджети на държавите членки, както и че правилата на ЕС за държавните помощи дават възможност те да предприемат бързи и ефективни действия в подкрепа на гражданите и предприятията и по-специално на малките и средни предприятия, които са изправени пред финансови затруднения, дължащи се на епидемичния взрив и изпитват остра нужда от ликвидност. На 19.3.2020 г. беше приета и Временна рамка за мерки за държавна помощ в подкрепа на икономиката в условията на пандемията, с която Комисията определи условията за съвместимост, които ще прилага за помощта, предоставяна от държавите членки на основание член 107, параграф 3, буква б) от ДФЕС.

Съгласно член 107, параграф 3, буква б) от ДФЕС, Комисията може да обяви дадена помощ за съвместима с вътрешния пазар, ако тя е предназначена „за преодоляването на сериозни затруднения в икономиката на държава членка“. Въз основа на тази разпоредба с временната рамка комисията увеличи възможностите за държавна подкрепа и обяви за съвместима с вътрешния пазар държавна помощ под формата на преки безвъзмездни средства, подлежащи на връщане авансови средства **или данъчни предимства**, която не надхвърля 800 000 EUR на предприятие и е предоставена не по-късно от 31 декември 2020 г., въз основа на схема с прогнозен бюджет³⁶. Временната рамка беше изменяна няколко пъти. С изменение от 3 април 2020 г. се разшири обхватът ѝ, като се предвидиха пет допълнителни вида мерки за помощ, сред които данъчни предимства за научноизследователска и развойна дейност, свързана с коронавируса, данъчни предимства за изграждането или модернизирването на инфраструктури, необходими за разработване и изпитване на продукти, които са от полза в борбата с пандемичното разпространение, данъчни предимства в подкрепа на инвестиции, позволяващи бързото производство на продукти, свързани с коронавируса (лекарствени продукти вкл. ваксини, медицински изделия, апаратура, предпазно облекло, диагностични инструменти и др.) и отсрочване на данъчни плащания с цел допълнително намаляване на ликвидните затруднения на предприятията и запазване на заетостта. На 28.01.2021 г., поради продължаващото развитие на пандемията, Европейската комисия удължи до 31 декември 2021 г. срока на действие на всички мерки, предвидени във Временната рамка.

В България, отчасти заради Covid-19 пандемията, отчасти заради влошените климатични условия и по предложение на браншови организации в сектор „Земеделие“, с § 75, ал. 1 от ПЗР на Закона за изменение и допълнение

³⁶ https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/?uri=OJ%3AJOC_2020_091_I_0001

на Закона за данък върху добавената стойност (обн. ДВ, бр. 104/08.12.2020 г.) бе удължен с една година срокът за инвестиране на преотстъпения данък по държавна помощ „Помощ за инвестиции в земеделските стопанства чрез преотстъпване на корпоративен данък“, представляваща данъчно облекчение по чл. 189б ЗКПО. В резултат от тази мярка срокът за инвестиране на преотстъпения от земеделските стопани данък за 2019 г. се удължи до края на 2021 г. вместо до края на 2020 г., а преотстъпеният данък за 2020 г. – до края на 2022 г. вместо до края на 2021 г. Измененията бяха насочени към осигуряване на ликвидни средства за предприятията, за които стана възможно да отложат разходите за инвестиции за по-късен момент.

Допълнително, с § 25 от ПЗР на Закона за мерките и действията по време на извънредното положение бяха удължени сроковете за деклариране и внасяне на корпоративния данък, на данъка върху разходите по ЗКПО, на данъка върху приходите на бюджетните предприятия и на данъка върху дейността от опериране на кораби – до 30 юни 2020 г. Тази мярка е въведена като временна мярка с еднократно действие, касаеща декларирането и внасянето на дължимите данъци за 2019 г., но подобно на увеличените размери на облекченията за деца и деца с увреждания, измененията бяха трайно приети с § 72 от ПЗР на Закона за изменение и допълнение на Закона за данък върху добавената стойност (обн. ДВ, бр. 104/08.12.2020 г.).

Съгласно годишните доклади на Министерството на финансите за данъчните разходи за 2020 г. и 2021 г, разходите от преотстъпване на корпоративния данък на регистрирани земеделски стопани се равняват на 26 872 133 лв. за 2020 г., което е 0,94% от данъчните приходи от корпоративните данъци и 62 507 354 лв. за 2021 г., представляващи 1,78% от данъчните приходи от корпоративни данъци. През 2021 г. е налице 132,61% увеличение в размера на данъчния разход.

2.2. Облекчения при косвеното облагане

Данъчното облагане и по-специално облагането с косвени данъци е от основно значение за функционирането на единния европейски пазар. Макар първичните източници на правото на Европейския съюз да не предвиждат изрично компетентност на Съюза за провеждане на единна данъчна политика, на равнище ЕС, в определени в учредителните договори граници и в съответствие с принципа на субсидиарност³⁷ са приети общи данъчни правила, насо-

³⁷ В областите, които не попадат в изключителната компетентност на ЕС, принципът на субсидиарност легитимира намесата на Съюза, ако целите на дадено действие не могат да бъдат постигнати в достатъчна степен от държавите членки, но могат да бъдат по-добре постигнати на равнището на Съюза, „поради обхвата или последиците от предвиденото действие“.

чени към съгласуване, сближаване и хармонизиране на данъчните системи на държавите членки³⁸.

Постигането на целта за изграждането на вътрешен пазар е наложило установяването на обща система на данъка върху добавената стойност, чрез която се премахват във възможно най-голяма степен факторите, които могат да възпрепятстват свободното движение и да нарушат условията на конкуренция. Действащата понастоящем обща система на ДДС е установена с Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година, която съдържа обвързващи за държавите членки правила, с които те трябва да съобразят вътрешното си законодателство. Такива правила са въведени относно данъчните ставки и освобождаванията в Дял VIII, Раздел II „Намалени ставки“, респективно Дял IX „Освобождавания“. В чл. 98 и 99 от директивата са предвидени ограничения във връзка с прилагането на намалени ставки на ДДС. Директивата допуска държавите членки да прилагат една или две намалени ставки, които не могат да бъдат по-ниски от 5%, при това само за доставки на стоки и услуги, посочени в Приложение III от директивата. Ето защо въвеждането на данъчни облекчения под формата на намалени ставки следва да бъде съобразено с тези ограничения.

В Дял IX за доставките на някои стоки и услуги³⁹ е предвидено задължително освобождаване от облагане с ДДС. Тези правила са императивни, като с тях се създават задължения за държавите членки, на които съответства правото на освобождаване на определени стопански субекти, поради което тези норми са годни да проявят вертикален директен ефект⁴⁰. Извън тези задължителни освобождавания, директивата съдържа и разпоредби, които без да задължават, предоставят възможност за избор на държавите членки за освобождаване от облагане с ДДС⁴¹. Следователно, преференциите във вид на освобождавания от облагане с ДДС също са подчинени на правилата на европейското право.

През 2020 ваксинирането срещу SARS-CoV-2 се приемаше за трайно решение за овладяване на пандемията и намаляване на смъртността. С цел да се осигури по-достъпна цена за ваксините и диагностичните комплекти с Директива (ЕС) 2020/2020 от 7 декември 2020 година Съветът на ЕС прие изменение в Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, даващи въз-

³⁸ **Димитрова**, Евелина. Данъчното облагане като общностна политика. – *De Jure*, 2011, № 2, с. 15–21.

³⁹ Например освобождаванията за някои дейности от обществен интерес (чл. 132), доставките на финансови услуги (чл. 135–136), освобождаванията с право на приспадане на вътреобщностните доставки на стоки и др.

⁴⁰ Вертикален директен ефект проявяват норми, които са противопоставими на държавата.

⁴¹ Виж напр. чл. 156 от директивата.

можност на държавите членки временно да освобождават от ДДС ваксините срещу COVID-19 и комплектите за тестване, както и тясно свързаните с тях услуги и да прилагат намалена ставка на ДДС.

В България с § 1 и § 2 от Закона за изменение и допълнение на Закона за данъка върху добавената стойност (ЗИД на ЗДДС) от 10.12.2020 г., обн. с ДВ, бр. 107 от 18.12.2020 г. бяха приети нови разпоредби, с които се предвиди временно облагане с 0% ставка на данъка на някои доставки и придобивания. С новите разпоредби на чл. 36б се въведе 0% ставка на данъка за доставки на ваксини срещу Covid-19 и услугите, пряко свързани с тези ваксини, както и за доставки на ин витро диагностични медицински изделия, предназначени за диагностика на Covid-19 и услугите, пряко свързани с тези изделия. Нулевата ставка се прилагаше и при вътреобщностните придобивания на посочените ваксини и медицински изделия съгласно новата разпоредба на чл. 64а ЗДДС.

За приложение на нулевата ставка на данъка беше въведено условието ваксините и комплектите за тестване да отговарят на изискванията на Закона за лекарствените продукти в хуманната медицина и на Закона за медицинските изделия – чл. 36б, ал. 2 ЗДДС. Законът не постави изисквания по отношение на доставчиците и получателите на посочените доставки и нулевата ставка се прилагаше независимо дали се касае за сделки между търговци или получател е крайният потребител на тези стоки. Така, получатели по облагаеми с нулева ставка доставки по чл. 36б и чл. 64а ЗДДС бяха както ваксинираното или диагностицираното лице, така и лицето, предоставящо медицински услуги, болнична помощ или център за диагностика, които използват тези стоки в дейността си. Цялата верига на разпространение на посочените стоки можеше да се възползва от приложението на ставката. Във връзка с тези изменения не бе предвиден преходен режим, поради което 0% ставка на данъка бе приложима за всички доставки, извършени след 01.01.2021 г., включително и по отношение на продажбите на стоки, които са придобити и налични към 31.12.2020 г.

Нулевата ставка беше приложима и по отношение на услугите, пряко свързани с ваксините и изделията за диагностика, като услугите по поставяне на ваксини, вземане на проби, лабораторен анализ и др. До 31.12.2020 г. тези услуги бяха или облагаеми с 20% ДДС или освободени от облагане, ако отговарят на изискванията на чл. 39, т. 1 и т. 8 ЗДДС – да са част от извършването на здравни (медицински) услуги, оказвани от здравни заведения и детски ясли по Закона за здравето, от лечебни заведения по Закона за лечебните заведения или от лице, упражняващо медицинска професия съгласно Закона за здравето. В случаите на освобождаване обаче съответният доставчик няма право на приспадане на платения от него ДДС при покупката на ваксините и комплектите за тестване, тъй като използва тези стоки за извършването на освободени доставки (чл. 70, ал. 1, т. 1 ЗДДС) и това дава отражение върху цената,

която крайният потребител плаща за тези услуги. Приложимостта на нулевата ставка при доставката на услуги, състоящи се в поставяне на ваксини и съпътстващите услуги няма за последица ограничения в правото на данъчен кредит, защото доставките са облагаеми, макар и с 0%⁴². Така, временното действие на намалените ставки позволи цената на тези услуги да бъде намалена с размера на данъка, който доставчикът на здравна и медицинска услуга плащаше до този момент и нямаше право да възстанови.

Свързано с преодоляването на последиците от разпространението на Covid-19 беше и намаляването на данъчната ставка от 20 % на 9 % за доставките на стоки и услуги в някои от най-засегнатите икономически сектори. Със ЗИД на ЗДДС, обн. ДВ, бр. 55 от 19.06.2020 г. се приеха промени в чл. 66, ал. 2 ЗДДС, с който до този момент намалената 9% ставка се прилагаше единствено за настаняване, предоставяно в хотели и подобни заведения, включително предоставянето на ваканционно настаняване и отдаване под наем на места за площадки за къмпинг или каравани. След изменението, приложението на облекчението, състоящо се в намалената ставка, се разшири временно, за периода от 01.07.2020 г. до 31.12.2021 г. с включването на: доставка на книги на физически носители или извършвана по електронен път или и двете, различни от публикации, които са изцяло или основно предназначени за реклама, и различни от публикации, които са изцяло или основно съставени от видеосъдържание или аудио-музикално съдържание; ресторантьорски и кетъринг услуги, които се състоят в доставка на приготвена или неприготвена храна, **без доставката на храна за въщи и без доставката на бира, вино и спиртни напитки**, включително в случаите, когато тя съпътства ресторантьорската и кетъринг услуга; бебешки пелени и някои изчерпателно изброени в закона хигиенни артикули и бебешки храни.

Месец по-късно, с § 6 от ЗИД на Закона на местните данъци и такси, обн. ДВ, бр. 71 от 11.08.2020 г. в обхвата на намалената 9% ставка се включиха още и: доставките на бира и вино; доставките на обща туристическа услуга, както и екскурзиите, организирани от туристически оператори и туристически агенти със случаен автобусен превоз на пътници и доставките на услуги за използване на спортни съоръжения, в сила от 01.08.2020 г. до 31.12.2021 г.

Допълнително, под натиска на двете големи браншови организации – Българската асоциация на заведенията и Сдружението на заведенията в България, със ЗИД на ЗДДС, обн. с ДВ, бр. 104 от 2020 г., в сила от 01.12.2020 г. се прие намалената ставка от 9% да се прилага и за „ресторантьорски и кетъринг услуги, които се състоят в доставка на приготвена или неприготвена

⁴² По смисъла на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година прилагането на нулева ставка представлява освобождаване с право на приспадане, защото икономическият ефект от нулевата ставка е като при освобождаването, но разликата е в упражняването на правото на приспадане.

храна, **включително състояща се в доставка на храна за вкъщи**“, в сила от 01.12.2020 г. до 31.12.2021 г. До този момент доставките на храна за вкъщи бяха изрично изключени от дефиницията за „ресторантьорски и кетъринг услуги“ в § 1, т. 62 ДР на ЗДДС, която предвиждаше, че не се смятат за такива услуги: обикновената доставка на приготвена или неприготвена храна (например доставка от ресторанти, супермаркети и други подобни; доставката на приготвена храна и доставката, състояща се в храна за вкъщи от ресторанти и доставката, състояща се в приготвяне и доставка на храна и/или напитки без друга подпомагаща услуга. След изменението понятието за ресторантьорски и кетъринг услуги беше предефинирано, като се предвиди, че такива са услугите, които отговарят на изискванията на чл. 6 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета от 15.03.2011 г. за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО. Приетият законодателен подход на препращане към регламента създаде вътрешно противоречие между препращащата норма и чл. 6, параграф 1 от регламента, където е посочено: „Ресторантьорските и кетъринг услугите са услуги, които се състоят в доставката на приготвени или неприготвени храни или напитки, или и на двете, за консумация от човека, придружени от достатъчно помощни услуги, за да могат да се консумират непосредствено. Доставката на храна, на напитки, или и на двете е само един компонент от едно цяло, в което услугите играят по-голяма роля. Ресторантьорски услуги са доставката на такива услуги в заведенията на доставчика, а кетъринг е доставката на такива услуги извън помещенията на доставчика“. Изрично с разпоредбата на чл. 6, параграф 2 от регламента е предвидено, че „доставката на приготвени или неприготвени храни или напитки или и на двете, независимо дали е включен превозът, но без каквито и да било други помощни услуги, не се смята за ресторантьорска, нито за кетъринг услуга по смисъла на параграф 1“. Доставките на храна за вкъщи не включват съпътстващи услуги, поради което не са ресторантьорска, нито кетъринг услуга по силата на регламента. При временното действие на чл. 6б, ал. 2, т. 3 ЗДДС (изм. и доп. ДВ, бр.104 от 8 декември 2020 г.) доставката на храна за вкъщи се облагаше с намалената 9% ставка на данъка като ресторантьорска и кетъринг услуга. Така се създаде нормативно положение, при което доставките на храна за вкъщи не представляват ресторантьорски и кетъринг услуги по силата на регламента, към който българският закон препраща, но се ползват от облекчението на намалената ставка именно като такива услуги по силата на препращащата норма. Това противоречие не създаде проблеми в правоприлагането преди всичко поради липсата на правен интерес от страна на доставчиците на такива услуги, които са облагодетелствани от намалената ставка. Срокът на приложението на тази мярка беше продължен **първо до 31.12.2022 г.** със ЗИД на ЗДДС, обн. ДВ. бр. 111 от 31 декември 2021 г., в сила

от 01.01.2022 г., а впоследствие до 31.12.2023 г. със ЗИД на ЗДДС, обн. ДВ, бр. 102 от 23.12.2022 г.

При публичното обсъждане на проектобюджета за 2024 г. се предвижда връщане към прилагането на стандартната 20% ДДС ставка за ресторантьорските и кетъринг услугите и за фитнес услугите и запазване на преференцията за бебешките стоки, книгите и туристическите услуги. Това предизвика остра реакция в браншовите организации, които настояваха по-ниската данъчна ставка да остане трайно приложима за ресторанти и заведения, категоризирани по Закона за туризма.

Данъчният разход по ЗДДС за 2021 г. от тези антикризисни мерки с временен характер е оценен на общо 283 500 000 лв., от които 65 000 000 лв. разход в бюджета във връзка с освобождаването на доставките на диагностични комплекти и ваксини срещу COVID-19 и 218 500 000 лв. във връзка с прилагането на намалената данъчна ставка от 9%. Този разход се равнява на 2.18% от данъчните приходи от ДДС⁴³.

§ 3. Данъчни облекчения във връзка с войната с Украйна

През 2022 г. войната в Украйна предизвика безпрецедентно разселване на милиона хора, които потърсиха убежище в различни държави членки на Европейския съюз. С цел да възпрепятства руските способности за продължаване на войната, ЕС наложи като икономически мерки редица ограничения във вноса и износа от/към Русия, включително забрана върху вноса на суров нефт и рафинирани нефтопродукти от Русия, както и на всякакви видове руски въглища, чрез изменения и допълнения на Регламент (ЕС) № 833/2014 относно ограничителни мерки с оглед на действията на Русия, дестабилизиращи положението в Украйна. Като ответна мярка на санкциите Русия прекъсна доставките на газ по газопровода „Северен поток 1“, който преди войната осигуряваше почти 40% от вноса на природен газ в ЕС. Ограничените доставки на енергоресурси причиниха сериозна енергийна криза на целия континент. Блокираният износ на зърнени култури и торове доведе до значително поскупяване и на цените на пшеницата и царевицата.

При тези условия, с Временната рамка за мерки за държавна помощ при кризи в подкрепа на икономиката след агресията на Русия срещу Украйна, приета на 14.03.2022 г., Европейската комисия обяви, че ще счита за съвместима с вътрешния пазар съгласно член 107, параграф 3, буква б) от ДФЕС държавна помощ, предоставена под формата на данъчни предимства, не по-късно от 31 декември 2022 г. на предприятия, засегнати от кризата, въз основа на схема с прогнозен бюджет, общият размер на която не надхвърля 400 000 EUR на предприятие.

⁴³ Доклад на Министерството на финансите за данъчните разходи за 2021 г., стр. 25.

В България в отговор на продоволствената криза беше предоставена държавна помощ на земеделските стопани под формата на директен трансфер от Държавен фонд „Земеделие“⁴⁴. Помощи под формата на данъчни преференции не бяха предвидени при облагането с преките данъци. В областта на косвеното облагане обаче бяха предвидени данъчни облекчения в подкрепа на домакинствата в условията на задълбочаващи се енергийна и продоволствена кризи, състоящи се в намалени ДДС ставки за някои храни.

С § 25 от ЗИД на ЗДБ за 2022 г. в ПЗР на ЗДДС се създаде § 15д, с който беше предвидено временно (до 31.07.2023 г.) прилагане на намалената 9% ставка на ДДС за доставки на централно отопление и природен газ и освобождаване с право на приспадане чрез прилагане на нулева ставка за доставките на хляб и брашно. Срокът на приложението на тази мярка беше продължен до 31.12.2023 г. с изменение, прието със ЗИД на ЗДДС, обн. ДВ, бр. 102 от 23.12.2022 г. С публикувания на 26.09.2023 г. за обществено обсъждане проект на ЗИД на ЗДДС⁴⁵ Министерството на финансите е предложило удължаване на срока за прилагане на нулевата ставка на данъка за доставките на хляб и брашно – до 30.06.2024 г.

Към настоящия момент данъчните разходи от ДДС за 2022 г. във връзка с така приетите мерки не е оценен, предвид липсата на публикуван доклад от Министерството на финансите.

§ 4. Заключение

Диференцирането на данъчната тежест е ключов елемент от провежданата от държавата данъчна политика. Въвеждането на нови данъчни преференции винаги е свързано с риска от несправедливо преразпределяне на данъчната тежест, защото води до увеличаване на разходите на държавата, които в последна сметка ще бъдат компенсирани с въвеждане на нови данъци или увеличаване на ставките на настоящите, което ще промени дългосрочно структурата на данъчната система и поведението на данъчните субекти.

Данъчната система в България се характеризира със сравнително ниски ставки на данъците и въвеждането на нови данъчни облекчения влошава бюджетното салдо. Във всички страни, прилагащи намалена ставка за ресторантърските услуги например, стандартната ставка на ДДС е по-висока от тази в България. За сравнение: в Гърция – стандартна ставка е 24%, в Полша – 23%, в Унгария – 27%, в Швеция – 25%.

⁴⁴ „Помощ в подкрепа на ликвидността на земеделски стопани за преодоляване на негативното икономическо въздействие на руската агресия срещу Украйна“ – номер в публичния регистър на държавните помощи – SA.103875 (2022/N)

⁴⁵ Публикуван тук: <https://www.minfin.bg/bg/news/12331>

Прегледът на приетите в България антикризисни мерки във вид на данъчни преференции за преодоляване на влошените икономически условия, предизвикани от Covid-19 пандемията и войната в Украйна разкриват две спорни от гледна точка на правната техника тенденции. Като спешни мерки в условията на задълбочаваща се криза те бяха приети набързо, по т.нар. „къса писта“ – с изменения и допълнения в данъчните закони, направени с преходните и заключителните разпоредби на съответния годишен закон за държавния бюджет. На плоскостта на юридическата техника, това доведе до непрецизност в текстовете, вътрешни противоречия между приложимите разпоредби, фрагментиране на уредбата и нарушаване на правилата на Закона за нормативните актове и указа за неговото прилагане.

Този законодателен подход можеше да бъде оправдан със спешността на мерките и извънредния им характер, ако голяма част от тях не бяха запазили действието си като постоянни. Прегледът на въведените през периода 2020–2023 г. данъчни облекчения показва, че значителна част от тях се превърнаха в трайно установен данъчен стандарт. Това отчасти би могло да бъде обяснено с обстоятелството, че в отговор на кризата бяха въведени точно тези преференциални данъчни режими, за които отделни политически групи и браншови организации настояваха отдавна. Такъв е случаят с намалената ДДС ставка за ресторантьорите и нулевата ставка за хляба и брашното.

Независимо от това, въведените данъчни облекчения във връзка с възникналите здравна и енергийна криза и военните действия в Украйна се оценяват като ефективни мерки за финансовата подкрепа от страна на държавата, които не просто са изпълнили целта за подпомагане на най-уязвимите лица и за осигуряване на ликвидни средства за бизнеса, но и са станали причина за генериране на свръхпечалби от някои икономически оператори. Такива бяха мотивите за въведената със ЗИД на ЗКПО, обн. ДВ. бр. 99 от 13.12.2022 г. задължителна временна солидарна вноска за генерираните свръхпечалби от дружествата и местата на стопанска дейност от Съюза, извършващи дейност в отраслите на суровия нефт, природния газ, въглищата и нефтопреработването, в размер на 33 на сто върху основа, определена съгласно член 15 от Регламент (ЕС) 2022/1854 при спазване на изискванията за определяне на данъчните печалби за 2022 г. и за 2023 г. съгласно ЗКПО.

ЛИТУРАТУРА

- Димитрова, Евелина. Данъчното облагане като общностна политика. – *De Jure*, 2011, № 2.
- Минкова, Ганета. Данъчни задължения. София: Сиела, 2012.
- Пенов, Сашо. Принципът на законоустановеност на данъчните задължения в Република България в практиката на Конституционния съд. – В: *Римско и съвременно*

публично право. Сборник статии и доклади от Международната научна конференция. София: Университетско издателство „Св. Климент Охридски“, 2013.

Пенов, Сашо. Финансово право. Специална част. София: Университетско издателство „Св. Климент Охридски“, 2020.

Симеонова, Гинка. Фискална държавна помощ. – В: *Годишник на НБУ*, 2016, с. 252–253.

Barrios, Salvador, **Figari**, Francesco, **Gandullia**, Luca and **Riscado**, Sara. (2016). The fiscal and equity impact of tax expenditures in the EU; JRC Working Papers on Taxation and Structural Reforms No 1/2016, European Commission, Joint Research Centre, Seville.

Carbone, Vincenzo. The Role of Tax Relief In Time of Crisis.

Fleeing Ukraine: Displaced people's experiences in the EU, FRA EU Agency For Fundamental Rights, Report 28 February 2023.

Lang, Michael. State Aid and Taxation: Recent Trends in the Case Law of the ECJ. EStAL 2|2012.

Ofiarski, Zbigniew. New Income Tax Reliefs for Donations Made by Taxpayers for Purposes Related to Combating the Effects of the COVID–19 Pandemic. *Białystok Legal Studies. Białostockie Studia Prawnicze*, 2021, vol. 26, nr 4.

Polackova Brix, Hana; **Valenduc**, Christian M.A.; **Swift**, Zhicheng Li. 2004. Tax Expenditures--Shedding Light on Government Spending through the Tax System: Lessons from Developed and Transition Economies. © Washington, DC: World Bank.

Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience. OECD, 2020.

Решение № 12 от 1 ноември 1994 г. по конституционно дело № 12 от 1994 г.

Решение № 6 от 27 април 2010 г. по конституционно дело № 16 от 2009 г.

Решение № 5 от 14 юни 2022 г. по конституционно дело № 13 от 2021 г.

Решение на Съда от 15 март 1994 г. по дело Banco Exterior de España, C–387/92, ECLI:EU:C:1994:100, т. 13;

Решение на Съда от 19 септември 2000 г. по дело Германия/Комисия, C-156/98, ECLI:EU:C:2000:467, т. 25; Решение на Съда от 19 май 1999 г. по дело Италия/Комисия, C-6/97, ECLI:EU:C:1999:251, т. 15 и др.