

СОФИЙСКИ УНИВЕРСИТЕТ
„СВ. КЛИМЕНТ ОХРИДСКИ“



Юридически факултет
Катедра „Административноправни науки“

**ПРАВЕН РЕЖИМ НА АКЦИЗА ВЪРХУ
АЛКОХОЛА И АЛКОХОЛНИТЕ НАПИТКИ
В РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ**

Автореферат

на

Васил Ивайлов Силяновски
докторант по Финансово и данъчно право

Докторска програма 3.6. Право, „Финансово право“

Научен ръководител: проф. д-р Сашо Георгиев Пенев

София
2024

АВТОРЕФЕРАТ

I. ОБЩА ХАРАКТЕРИСТИКА НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД.

1. Актуалност на темата.

Актуалността на темата за правния режим на акциза върху алкохола и алкохолните напитки се предопределя от изключителното значение, което този специфичен вид косвен данък заема в съвременните финансово-правни системи, както на национално, така и на европейско равнище. В българската правна литература се акцентира основно върху хармонизацията на данъка върху добавената стойност и на заден план остава богатата проблематика, свързана с акцизите. В редица изследвания се констатира съществена промяна в данъчното законодателство при приемането на Република България в ЕС, като фокусът е общата (общоевропейската) система за облагане с ДДС. Но такава обща (общоевропейска) система, макар и да не е в такава степен нормативно развита, теоретично изследвана и концептуално проучвана, съществува и по отношение на акцизите

Въпросът за обхвата, особеностите, реда и систематиката на облагането с акциз върху алкохола и алкохолните напитки е сложен, от една страна поради редицата специално създадени правни конструкции за целите на облагането (въведени включително и с оглед на, в позитивно правен смисъл, функционирането на общата система за облагане с акциз в рамките на ЕС), а от друга страна заради интердисциплинарния елемент при изследването му, който обуславя изучаването на определени физиологични процеси, свързани с характеристиките на алкохола като органично химично съединение, особеностите на което имат пряка връзка с реда за облагане. Навярно именно и поради това е и един от най-малко обсъжданите въпроси в българската данъчно-правна наука.

Актуалността на темата допълнително се подчертава от недостатъчното изследване на взаимодействието между националното законодателство и правото на

Европейския съюз в тази област. При транспонирането на директивите, уреждащи акцизите, често възникват практически затруднения и противоречия, които изискват задълбочен анализ. Решенията на Съда на Европейския съюз по въпроси, свързани с акцизното облагане, показват значението на темата както за хармонизирането на правните режими, така и за гарантиране на ефективното функциониране на вътрешния пазар.

Ето защо настоящото изследване се явява не само необходимо, но и навременно, като цели да осветли правната уредба на акциза върху алкохола и алкохолните напитки в светлината на съвременните финансово-правни и социално-икономически предизвикателства. Анализът ще допринесе за обогатяване на правната доктрина в тази недостатъчно разработена област, като предостави концептуална рамка и практически насоки за усъвършенстване на нормативната уредба.

2. Предмет на изследването.

Дисертационният труд представлява цялостно монографично изследване, посветено на правния режим на акциза върху алкохола и алкохолните напитки в Република България. Предмет на настоящото изследване е националната правна уредба на акциза върху алкохола и алкохолните напитки, в която са транспонирани относимите актове от правото на ЕС. Обект на научния анализ са правните конструкции, нормативната уредба и приложението на акциза като косвен данък с важна роля за фискалната политика на държавата и за функционирането на вътрешния пазар на Европейския съюз.

Въпреки че в труда са изследвани по неизбежност общовалидни правни положения за облагането с акциз (в много случаи валидни и за останалите видове акцизни стоки), анализът е направен единствено през призмата на приложимите нормативни разрешения и съдебна практика, касаещи алкохола и алкохолните напитки като акцизни стоки.

Предметът на настоящото изследване е насочен и към това да се очертае комплексният характер на материята на правото на ЕС и националното законодателство, относима към облагането на алкохола и алкохолните напитки, и да даде на читателя систематична информация за тази материя. Поради тази причина и с оглед специфичността ѝ, не са следвани общоприетите концепции при изследването на материалноправните данъчни режими. (Понятие, Субект, Обект, Основа, Ставка и т.н.).

3. Методология на изследването.

Методологията на изследването е изградена върху прилагането на няколко основни научни подхода, които се допълват и обогатяват взаимно. Използваните методи включват:

Исторически метод – Чрез него се проследява еволюцията на правната уредба на акцизите върху алкохола и алкохолните напитки, както в националния, така и в европейския контекст. Анализът на историческото развитие предоставя основа за разбиране на съвременната правна рамка и очертава тенденциите в областта на данъчното облагане.

Сравнително правен метод – Чрез този метод се анализират сходствата и различията между европейските и националните правни източници, уреждащи акцизите върху алкохола и алкохолните напитки, като същевременно се извършва сравнение с правните системи на други държави членки на Европейския съюз. Целта е да се установят различните нормативни разрешения, да се оцени степента на хармонизация и да се анализира тяхното отражение върху функционирането на режима на облагане.

Нормативен метод – Основен акцент е поставен върху анализа на приложимото законодателство, включително анализа на източниците от гледна точка на тяхната йерархичност, систематизация и взаимодействие.

Системен метод – Този подход позволява разглеждането на акциза като елемент от цялостната данъчна система, като се изследват неговите взаимодействия с други данъци, например данъка върху добавената стойност. Системният метод се прилага и за анализ на субектите и обектите в данъчните правоотношения, както и на тяхната роля в регулирането на производството, складирането и движението на акцизни стоки.

Емпиричен метод – Подпомага изследването чрез анализ на конкретни казуси и съдебна практика, включително решения на Съда на Европейския съюз и националните съдилища. Този метод допринася за илюстрирането на теоретичните изводи и за обосноваването на предложения *de lege ferenda* за усъвършенстване на законодателството.

Комбинирането на тези методи осигурява многоаспектен анализ на правния режим на акциза върху алкохола и алкохолните напитки, като гарантира, че изследването ще предложи задълбочени и обосновани изводи и систематичен прочит, отнасящ се както до правоприлагането, така и до възможностите за подобрене на нормативната уредба.

4. Практическо значение.

Особено внимание в рамките на изследването е отделено на юриспруденцията и тълкувателните решения на Съда на Европейския съюз, които играят решаваща роля както в изграждането и развитието на общата система за облагане с акциз, така и в създаването на правопорядък, непосредствено приложим и в българската данъчноправна система.

Практическото значение на настоящото изследване се изразява и в направените предложения *de lege ferenda* за усъвършенстване на съществуващата законодателна уредба. Те са насочени към преодоляване на идентифицираните несъвършенства, свързани с несистематизирания и в много отношения неясен

характер на националната правна рамка за облагане с акциз върху алкохола и алкохолните напитки.

Изследването си поставя за цел не само да анализира и систематизира сложния режим на облагане с акциз, но и да го направи по-достъпен за разбиране. Надявам се, че с предложените теоретични и практически решения, изложени по прагматичен начин, трудът ще послужи като отправна точка както за подобряване на законодателството, така и за развитие на по-сериозни теоретични и научни концепции в областта. Акцентът върху същността на акциза като форма на косвено данъчно облагане, неговите присъщи белези и мястото му в данъчноправната система на Република България подчертава практическата значимост на изследването и неговата приложимост както в теорията, така и в правоприлагането.

5. Обем и структура на изследването.

Дисертационният труд е в общ обем от 319 страници (шрифт Times New Roman, размер 14, разредка 1,5), от които 311 страници представляват същински текст. Към него е приложена справка за използваната литература, съдържаща 107 заглавия, от които 72 на кирилица и 35 на латиница. Всички заглавия са цитирани в дисертационния труд. Направени са 501 бележки под линия.

Дисертационният труд се състои от увод, три глави и заключение. Всяка от главите е разделена на части, означени с арабски цифри. Частите са обозначени с тематични заглавия и структурирани в точки и подточки, обозначени също с арабски цифри. Включени са съдържание, списък на съкращенията, списък с използваната литература, списък с използвана съдебна практика.

II. СЪДЪРЖАНИЕ НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

Увод:

В увода на дисертационния труд се обосновава актуалността на темата за акциза върху алкохола и алкохолните напитки в Република България, като се подчертава значението ѝ в контекста на националното и европейското данъчно

право. Представен е предметът на изследването с акцент върху транспонирането на европейските актове в българското законодателство, както и методологията, използвана за постигане на целите на изследването. Освен това, се поставя основата за систематичния анализ на нормативните източници, практическото приложение на уредбата и значимостта на темата в научната и практическата среда.

ГЛАВА ПЪРВА: Източници на правната уредба. Алкохолът и алкохолните напитки като акцизни стоки, данъчна основа, данъчни ставки.

§1. Развитие на правото на Европейския съюз в областта на данъчното облагане с акциз. Исторически преглед.

Европейският съюз (ЕС) не е данъчен съюз и не разполага с правомощия да установява данъци. Данъчният суверенитет остава изключителна компетентност на държавите членки. Въпреки това функционирането на вътрешния пазар изисква сближаване на данъчните системи, за да се премахнат пречките пред свободното движение на стоки, услуги, хора и капитали. Това сближаване, наричано данъчна хармонизация, е водещо условие за осъществяване на икономическа интеграция в ЕС и за функционирането на вътрешния пазар, тъй като различните нива на данъчно облагане създават условия за нарушаване на конкуренцията и затрудняват свободното движение на стоки, капитали и хора.

Ето защо още с влизането в сила на Договора за създаване на Европейската икономическа общност (ДЕИО) е засегнато данъчното законодателството на държавите учредителки в областта на косвените данъци. Така съгласно чл. 95 от този договор, а също и в действащия сега чл. 110 ДФЕС, е установено, че нито една държава членка не може да налага, пряко или косвено, каквито и да било вътрешни данъци върху стоките, произхождащи от други държави членки, които надвишават наложените пряко или косвено данъци върху подобните местни стоки.

Освен това никоя държава членка не може да налага върху стоките от други държави членки вътрешни данъци от такъв характер, че да дава косвена закрила на

други стоки. Същевременно в чл. 113 ДФЕС, е предвидено, че Съветът с единодушие, в съответствие със специална законодателна процедура и след консултация с Европейския парламент (тогава Европейската парламентарна асамблея) и с Икономическия и социален комитет, приема разпоредби за хармонизиране на законодателството относно данъците върху оборота (днес данък върху добавената стойност), акцизите и другите форми на косвено данъчно облагане в степента, в която такава хармонизация е необходима за осигуряване създаването и функционирането на вътрешния пазар и за предотвратяване на нарушаването на конкуренцията.

Първият значителен опит за данъчна хармонизация е направен чрез доклада Neumark (1962), който предлага стъпки за премахване на данъчните пречки. Този доклад поставя основите за реформи в облагането с данък върху оборота (ДДС) и акцизите. През 1967 г. държавите членки приемат замяна на кумулативните данъци с ДДС, а през 1977 г. се приема Шеста директива, която създава началото на общата система за данъчно облагане в ЕС с ДДС.

Хармонизацията в областта на акцизите започва по-късно и се сблъсква с редица трудности, свързани с различията в националните данъчни системи. Трудността *inter alia* се е състояла в това да се позволи циркулацията на акцизни стоки, като същевременно се осигури съответният контрол върху тях, в контекста на прилагането на принципа за облагане с акциз в страната на местоназначение (потребление).

Към онзи момент данъчните системи относно акцизите са се различавали драстично една от друга от гледна точка на обектите на облагане, структурата и реда на облагане, както и на съответните ставки на облагане поради различните икономически, социални, културни и бюджетни условия в отделните държави членки. Оказва се, че след като се включват всички специални данъци по отношение на определени акцизни стоки, същите наброяват над 40 в Общността, като има няколкостотин различни данъчни ставки. На следващо място, премахването на

облагането с акциз на редица стоки и запазването на облагането само на определени категории стоки, общи за Общността, би довело до несъразмерно намаляване на бюджетните приходи на държавите членки.

Първоначално усилията за хармонизация са насочени към опростяване на режима за международни пътувания, като с Директивите от 1969 и 1972 г. се въвеждат облекчения за личния внос на акцизни стоки. През 1987 г. Единният европейски акт дава нов импулс на интеграцията, като през 1992 г. се приемат директивите, които създават основата на съвременния режим за облагане с акциз върху алкохола, тютюна и енергийните продукти.

Съвременната правна уредба на акцизите в ЕС е основно регулирана от Директиви 92/83/ЕИО и 92/84/ЕИО, както и от Директива (ЕС) 2020/262. Тези актове гарантират минимални ставки за акцизните стоки и единен режим на облагане, което на практика създава нормативната рамка за свободното и относително безпроблемно движение на акцизни стоки в рамките на вътрешния пазар.

Ролята на Съда на Европейския съюз (СЕС) също е решаваща за премахването на данъчните бариери в исторически аспект. Чрез знакови решения като *Van Gend & Loos* (1962), *Cassis de Dijon* (1979), *Dassonville* (1974) СЕС установява принципи като директния ефект и взаимното признаване, които допринасят за премахване на националните ограничения пред свободното движение на стоки. Съдът действа като двигател на интеграцията, особено в случаите на политически застои. Така вместо данъчна интеграция чрез политически опосредствана хармонизация (каквото е било първоначалното намерение), до голяма степен се установява частична данъчна интеграция чрез хомогенизиране на данъчните системи, предизвикано от множество частни предизвикателства към националните данъчни закони в името на това, че те са пречки за икономическите свободи в рамките на Общността.

Днес ЕС разполага с изградена обща нормативна рамка за облагане с акциз, която включва унифицирани правила за облагане с акциз. Въпреки постигнатия напредък, икономическото развитие и инфлационните процеси поставят нови

предизвикателства. Например стои отворен въпросът за актуализацията на минималните допустими ставки, което в бъдеще ще изисква балансиран подход между националния суверенитет и нуждите на вътрешния пазар.

§ 2. Национална правна уредба на облагането с акциз на алкохола и алкохолните напитки в Република България.

Облагането с акцизи в Република България притежава дълга и многопластова история, която отразява промените в икономическата и политическата обстановка в страната. Националната правна традиция на облагане с акциз на пръв поглед няма отношение към действащото национално законодателство, доколкото същото е функция на общеевропейската система от правни източници за хармонизирано облагане. Въпреки това по-внимателният преглед на някои основни исторически нормативни актове и по-конкретно такива, свързани с облагането на алкохола и алкохолните напитки като акцизни стоки, разкрива някои характеристики на облагането с акциз, намерили своето отражение и в съвременния правен режим.

Първите данни за облагане с акциз датират от 1879 г., като през 1905 г. е приет Законът за акцизите и патентовия сбор върху питиетата, съдържащ обширен набор от подлежащи на облагане стоки, включително спирт, вино и пиво. През 1908 г. е приет специален закон за облагане на материалите за производство на ракия, който освобождава облагането при домашна употреба. Впоследствие Законът за акциз върху вината (1918 г.) въвежда специален режим за напитките, произведени чрез ферментация на грозде. Анализът на историческите нормативни актове показва утвърждаването на акцизите като важен източник на бюджетни приходи, а силният фискален характер на тази система е установен от проф. Петко Стоянов още през 1946 г.

След социално-икономическите промени в средата на 20 век акцизите губят своята обособеност и стават част от общата система за облагане с данък върху оборота през 1951 г. Възстановяването им като самостоятелно публично вземане става през 1988 г. с приемането на Тарифата за акцизите, а Законът за акцизите от

1994 г. поставя началото на модерния правен режим, доразвит с приемането на Закона за акцизите и данъчните складове (ЗАДС) през 2006 г. в него са транспонирани ключови европейски директиви, включително Директива 92/83/ЕИО, Директива 92/84/ЕИО и Директива (ЕС) 2020/262. ЗАДС урежда всички аспекти на акцизното облагане – от възникването на задължения за акциз до реда за контрол и прилагане на административни санкции. Един от основните белези на закона е използването на дефиниции и правни конструкции, които са създадени специално за режима на акцизите. Това структурно решение осигурява яснота и последователност при прилагането на нормативната уредба.

Системата за облагане с акцизи включва и подзаконови нормативни актове, сред които се откроява Правилника за прилагане на ЗАДС (ППЗАДС), който урежда детайлно процедурите по контрол, производство и движение на акцизните стоки. ППЗАДС допълва основния закон, но в някои случаи създава предизвикателства, тъй като в определени хипотези, в някои конкретни разпоредби ППЗАДС излиза извън присъщата на подзаконовите нормативни актове функция и урежда обществени отношения, които имат първостепенно значение за облагането с акциз

В ЗВСН и ЗАДС има съществено съвпадение в предмета на правно регулиране - и двата нормативни акта уреждат обществени отношения, свързани с алкохола и алкохолните напитки, които отношения се разглеждат от различни правни перспективи. ЗВСН задава специфични изисквания за гореописаните процеси, осигурявайки правна и административна рамка, необходима за тяхното ефективно регулиране, докато ЗАДС от своя страна урежда данъчноправните аспекти при облагането на тези стоки, дефинирайки ги като акцизни стоки.

Съвременната правна рамка на акцизното облагане осигурява необходимата хармонизация с правото на ЕС и гарантира предвидимост за данъчнозадължените лица. Въпреки това динамиката на социалноикономическите процеси и новите изисквания на вътрешния пазар изискват постоянно адаптиране на

законодателството, за да се осигури ефективен баланс между националния суверенитет и европейските принципи на интеграция.

§ 3. Алкохолът и алкохолните напитки като стоки, подлежащи на облагане с акциз. Данъчна основа и данъчна ставка.

ЗАДС определя кои стоки подлежат на облагане с акциз (чл. 2 ЗАДС) и дефинира същите като акцизни стоки (чл. 4, т. 1 ЗАДС). Акцизните стоки са правни понятия. Дефинициите в закона трябва да бъдат ясни, изчерпателни и точни, за да осигурят правна сигурност относно начина и реда за данъчно облагане на съответните продукти, като следва да няма съмнение относно това за кои точно продукти следва да се начислява акциз и в какъв размер да бъде същият. Става дума за правна категоризация, в която нито данъчнозадължените лица, нито органите по приходите следва да могат да правят преценка дали съответният продукт подлежи на облагане, или не, и съответно като какъв вид алкохолна напитка да бъде категоризиран, както и какъв да е размерът на дължимия акциз. Всичко относно характеристиките на съответния продукт, който ще бъде обложен, следва да бъде предмет на изчерпателна нормативна уредба. Такава обаче на места липсва. А съществуването ѝ е особено наложително, като според някои западни автори категоризирането на стоките като облагаеми с акциз или необлагаеми, съответно какъв да бъде конкретният му размер, е „централният въпрос на акцизното право“.

ЗАДС използва Комбинираната номенклатура (КН) за категоризиране на акцизните стоки. КН се основава на Хармонизираната система (ХС), международна номенклатура, предназначена за класифициране на стоките за митнически и данъчни цели. Връзката между ХС и КН се изразява включително в съпадението на позициите и подпозициите до шест цифри, като седмата и осмата цифра са специфични за КН.

Позоваването на комбинираната номенклатура обаче не е достатъчно условие за правилна категоризация на съответните алкохолни напитки, тъй като някои от алкохолните напитки са включени в едни и същи кодове. Следователно, в

допълнение към позоваването на Комбинираната номенклатура, вторият критерий за правилното категоризиране на определена алкохолна напитка съобразно Директивата е действително алкохолно съдържание по обем в съответния продукт. На последно място, ако все още има трудности при категоризирането на съответната алкохолна напитка, решаващ е начинът на производство. Кумулативното изследване на тези три критерия, дава отговора на въпроса как следва да бъде категоризирана определена „алкохолна напитка“, съответно какъв ще бъде размерът на дължимия акциз. Въпреки наличието на описаните критерии, както уточнихме по-горе, поради неясна или липсваща на места нормативна уредба в практиката се срещат известни трудности при категоризирането на различните видове алкохолни напитки.

Директива 92/83/ЕИО указва пет категории продукти, за всяка от които се прилагат разпоредбите съответно на раздел I от тази директива, що се отнася до „Бира“, на раздел II от нея — за „Вино“, на раздел III от посочената директива, за „Напитки, получени от ферментация, различни от вино и бира“, на раздел IV от последната, за „Междинни продукти“, и на раздел V от същата директива — за „Етилов алкохол“.

Бира.

Според легалното определение под понятието „бира“ следва да се разбират две позиции на Комбинираната номенклатура, а именно позиция 2203 със съдържание „*Бире от малц*“ и позиция 2206 със съдържание „*Други ферментирани напитки (например ябълково вино (cider), крушово вино (perry), медовина); смеси от ферментирани напитки и смеси от ферментирани и безалкохолни напитки, неупоменати, нито включени другаде*“, като и в двата случая продуктът следва да е с действително алкохолно съдържание в обемно изражение, превишаващо 0,5 % vol. Допълнителна яснота за определението на акцизната стока бира дават Обяснителните бележки към КН. Те подчертават, че бирата е продукт, получен чрез ферментация на течност, приготвена от малцови зърнени култури, вода и хмел, като

при производството може да се използват и немалцови съставки или ароматизиращи добавки.

Според Решение на СЕС от 13 март 2019 г., В. S, по дело C-195/18, ECLI:EU:C:2019:192, в случай, че е налице междинен продукт, който може да бъде класифициран като бира по смисъла на позиция 2203 от КН, същият е смесен с други безалкохолни напитки и алкохолното съдържание на крайният продукт съдържа над 0,5% vol. чист алкохол, то същият този продукт ще бъде отново квалифициран като акцизната стока бира, но ще попадне в обхвата на позиция 2206 от КН. Цитираното решение отговаря и на още един съществен въпрос, а именно - междинен продукт, предназначен за смесване с безалкохолни напитки, получен от пивна мъст, съдържаща по-малко малцови съставки, отколкото немалцови съставки също може да бъде квалифициран като „малцова бира“, спадаща към позиция 2203 от Комбинираната номенклатура стига органолептичните характеристики на този продукт да съответстват на тези на бирата. Този извод дава яснота за целия режим на облагане с акциз.

Данъчната основа за облагане с акциз върху бирата, включително ароматизираната бира са градусите Плато за количеството хектолитри. Скалата на Плато е разработена от Карл Балинг през 1843 г. и по-късно е усъвършенствана от германския химик Фриц Плато. Градусът на Плато се отнася до тегловия процент за съдържанието на екстракт измерен в грамове, съдържащ се в 100 g начален разтвор. Екстрактът представлява технологичен показател на бирата, изразяващ се в процентното съдържание на разтворими вещества като малц, хмел и др.

Акцизната ставка за бирата в България, съгласно чл. 31, ал. 1, т. 1 ЗАДС, е 1,50 лв. или 0,767 евро за 1 хектолитър на градус Плато и е малко над минималния допустим размер, установен в Директивата. В случай, че съответната бира е 12 градуса Плато, то градусите следва да бъдат умножени по ставката, която е в размер на 1,50 лева или 18 лева (1,50 лева умножено с 12 градуса плато) за 100 литра бира (1 хектолитър = 100 литра), съответно размерът на акциза за една бутилка от 500

милилитра, при 12 градуса Плато е равен на 18/200 лева (500 милилитра са 1/200 от хектолитъра) или 9 стотинки. Безалкохолните бири и/или бирите с алкохолно съдържание в обемно изражение 0,5% vol. чист алкохол, не могат да бъдат категоризирани като акцизната стока „бира“ и съответно не подлежат на облагане с акциз.

Вино.

Легалната дефиниция на акцизната стока „вино“ е въведена в § 1, т. 8 ЗВСН - продукт, получен чрез пълна или частична алкохолна ферментация на прясно грозде или гроздова мъст.

В правото на ЕС и ЗАДС липсва изрична дефиниция на акцизната стока „вино“. Вместо това директивите въвеждат дефиниции на двете основни подкатегории вино – „тихи вина“ (непенливи) и „шумящи вина“ (пенливи), които се различават по наличието на въглероден диоксид. Тихите вина включват продукти с минимално алкохолно съдържание от 1,2% vol и максимално от 15% vol, дължащо се изцяло на ферментация, докато при шумящите вина се добавя въглероден диоксид, а налягането в бутилката надвишава три бара при 20°C. Разграничението между тихи и шумящи вина се основава на обстоятелството, че съгласно приложимото законодателство на ЕС държавите членки имат правото, но не и задължението, да прилагат различни акцизни ставки за съответните подкатегории вино.

Въпреки, че позициите и подпозициите в Комбинираната номенклатура (КН) са по-детайлни в сравнение с тези за бирата, правилната категоризация изисква анализ, както на обективните (органолептичните) характеристики на продукта, така и на алкохолното съдържание. Ако даден продукт не отговаря на критериите за „вино“ (например съдържа дестилиран алкохол или превишава максимално допустимото алкохолно съдържание), той може да бъде категоризиран като друга акцизна стока, която ще подлежи на различен режим на облагане.

Съгласно чл. 28, ал. 1, т. 2 ЗАДС данъчната основа за облагане на виното е количеството в хектолитри завършен продукт, а акцизната ставка, определена в чл. 31, ал. 1, т. 2 ЗАДС, е 0 лв. за хектолитър. Нулевата ставка е допустима от Директива 92/84/ЕИО и се прилага в 14 държави членки, включително България. Независимо от това, акцизната стока вино остава част от режима на облагане с акциз, за да се осигури контрол и да се предотвратят злоупотребите, като отклонение от облагане или смесване с други продукти, с цел избягване на данъчното облагане.

Други ферментирани напитки, различни от бирата и виното

В чл. 11 от Директива 92/83/ЕИО и чл. 7 ЗАДС се въвежда понятието „други ферментирани напитки, различни от бирата и виното“. Макар че няма легално определение за това понятие, законодателят и тук, както при виното предоставя легални дефиниции на двете основни подкатегории – „други тихи напитки, получени чрез ферментация“ и „други шумящи напитки, получени чрез ферментация“. Тези категории се разграничават въз основа на наличието (за шумящите) или липсата (за тихите) на въглероден диоксид, който придава мехурчета и газираност на напитките.

От решаващо значение за категоризацията на акцизната стока „вино“ и „други ферментирани напитки“ е суровината, подложена на ферментация – ако напитката е получена от ферментация на грозде, тя се категоризира като „вино“. Във всички останали случаи, когато ферментацията е извършена с други плодове или съставки, напитката попада в обхвата на „други ферментирани напитки“.

Примери за други ферментирани напитки включват ябълковото вино (cider), крушовото вино (pear) и медовината. В България всички категории „други ферментирани напитки“ се облагат с една и съща акцизна ставка, като съгласно чл. 31, ал. 1, т. 3 ЗАДС тя е 0 лв. за един хектолитър завършен продукт. Включването на „други ферментирани напитки“ в правния режим на облагане с акциз, въпреки нулевата ставка, също цели предотвратяване на злоупотребите и осигуряване на контрол върху производството и търговията.

Междинни продукти.

Легалната дефиниция на понятието „междинни продукти“ е въведена в чл. 17 Директива 92/83/ЕИО и транспонирана в българското законодателство в чл. 8 ЗАДС. Съгласно дефиницията, под „междинни продукти“ се разбират всички продукти, включени в кодове по Комбинираната номенклатура (КН) 2204, 2205 и 2206, които не са бира, вино или други ферментирани алкохолни напитки, с алкохолно съдържание между 1,2% vol и 22% vol. Тази дефиниция цели да установи ясни рамки за категоризация на междинните продукти за целите на данъчното облагане.

Сходството на използваните кодове по КН за междинни продукти, бира, вино и други ферментирани напитки обаче създава практически трудности при категоризацията. Законодателят предоставя няколко насоки за разграничение. На първо място, за разлика от „виното“ и „другите ферментирани напитки“, при междинните продукти няма изискване алкохолът да бъде изцяло в резултат от ферментация – допустимо е добавянето на алкохол по време на производствения процес. Освен това максималното допустимо алкохолно съдържание на междинните продукти (22% vol) е значително по-високо от допустимото за виното (18% vol) или за другите ферментирани напитки (15% vol).

Въпреки тези нормативни отлики, на правно равнище остава предизвикателството да се определят ясни критерии за разграничение на междинните продукти от другите категории алкохолни напитки. Тази неяснота се отразява върху устойчивостта на прилагане на данъчните ставки и създава затруднения в практиката. Прегледът на съдебната практика разкрива случаи на спорове относно правилната категоризация на дадена алкохолна напитка като междинен продукт, което води до несигурност в данъчното облагане.

Съгласно чл. 28, ал. 1, т. 4 ЗАДС, данъчната основа за междинните продукти е количеството хектолитри завършен продукт, а акцизната ставка, определена в чл. 31, ал. 1, т. 4 ЗАДС, е 90 лв. за 1 хектолитър завършен продукт.

Етилов алкохол.

Легалното определение на акцизната стока „етилов алкохол“ е установено в чл. 20 Директива 92/83/ЕИО и транспонирано в българското законодателство е чл. 9 ЗАДС. Съгласно тези разпоредби етилов алкохол включва всички продукти с алкохолно съдържание над 1,2% vol, класифицирани по кодове КН 2207 и 2208. В тези позиции попадат редица популярни напитки като уиски, ром, джин, водка, текила и други. Българската традиционна алкохолна напитка, ракията, няма специален код, но се обхваща от общите позиции в КН.

Особено важно условие е, че етиловият алкохол се получава чрез дестилация, което го отличава от другите категории акцизни стоки. В допълнение, съгласно чл. 20, първо тире от Директивата и чл. 9, т. 1 ЗАДС, етиловият алкохол се третира като акцизна стока дори когато е вложен в продукти от други глави на КН като козметика, лекарства или храни. В такива случаи българското законодателство предвижда възможност за възстановяване на платения акциз, съгласно принципа, утвърден от Съда на Европейския съюз в Решение С-63/06, че условията за освобождаване от акциз не могат да поставят под въпрос безусловния характер на това право.

Чл. 20 второ тире от Директива 92/83/ЕИО и чл. 9, т. 2 ЗАДС предвиждат, че всяка алкохолна напитка с алкохолно съдържание над 22% vol, включена в кодовете КН 2204, 2205 или 2206, се третира като „етилов алкохол“ за целите на данъчното облагане, независимо от нейния произход или органолептични характеристики. Това включва продукти като вина, междинни продукти или други ферментирани напитки, които надвишават 22-процентовия праг на алкохолно съдържание.

За облагането с акциз, чл. 21 Директива 92/83/ЕИО и чл. 28, ал. 1, т. 5 ЗАДС определят данъчната основа като количеството хектолитри чист алкохол, измерено при 20°C. За разлика от другите алкохолни напитки, облагането на етиловия алкохол не се основава на обема на завършения продукт, а на съдържанието на чист алкохол. В България акцизната ставка е 1100 лв. за хектолитър чист алкохол, а за ракия,

произведена в малки обекти за дестилиране, се прилага намалена ставка от 550 лв. Така например, при напитка от 1 литър с 40% алкохол, акцизът е 4,40 лв. на литър.

ГЛАВА ВТОРА: Данъчно задължени лица, субекти в правоотношенията при производство, складиране, движение на алкохол и алкохолни напитки като акцизни стоки.

§ 1. Режим на отложено плащане на акциз. Данъчен склад. Лицензиран складодържател.

В правото на ЕС, съответно в българското законодателство, е предвиден механизъм, с който в най-общ план, докато не бъдат освободени за потребление (изяснено предназначението им), респективно, докато не бъде конкретизирана и реализирана крайната цел за тяхното използване, акцизните стоки да могат да се произвеждат и складираат на определено място и да могат да се транспортират по определен ред, без да възниква задължението за заплащане на акциз. Този правен механизъм в правото на ЕС и в българското законодателство е дефиниран с понятието "режим на отложено плащане на акциз" (РОП).

Съгласно легалното определение, дадено в чл. 4, т. 4 ЗАДС и в чл. 3, т. 6 Директива (ЕС) 2020/262 режим на отложено плащане е съвкупност от правила, приложими за производството, преработката, държането, складирането и движението на акцизни стоки. За разлика от освобождаването от данъчно облагане при този правен механизъм става дума за временно отлагане на възникването на задължението и заплащането на данъка, като в германската правна литература се говори за така нареченото временно „суспендиране“ на задължението за плащане на акциз .

Концепцията за наличие на законоустановена процедура за временно „суспендиране“ на заплащането на акциз чрез въведения „режим на отложено плащане“ е тясно свързана със създаването на вътрешен пазар в Общността на 1 януари 1993 г. Режимът на отложено плащане се разглежда като "централен елемент"

на вътрешния пазар. Тази общоевропейска процедура, която се прилага за всички хармонизирани акцизи, гарантира от една страна заплащане на акциза едва след като акцизната стока бъде освободена за потребление, а от друга – разпределянето на данъчните приходи към съответната държава на потребление.

Разграничават се два основни вида режим на отложено плащане: при производство и/или складиране на акцизни стоки и при движението на акцизни стоки. Режимът на отложено плащане при производство и/или складиране може да се трансформира в режим на отложено плащане при движението на акцизни стоки и обратно неограничен брой пъти, без да възниква задължението за заплащане на акциз.

Задължителна предпоставка за прилагане на този режим е осъществяването на контрол от компетентните органи, изискващ участие на лица с точно дефинирани правни характеристики. Те са обхванати от лицензионни и регистрационни режими, уредени от ЗАДС.

Лицензираният складодържател и управляваният от него данъчен склад, като основен адресат на режима на отложено плащане, разполага с най-широки правни възможности – да произвежда, преработва, държи, складира, изпраща и получава акцизни стоки под режим на отложено плащане. Това го поставя в центъра на системата за облагане с акциз както на национално, така и на европейско равнище.

Съгласно общото правило на ЗАДС производството, преработката, държането и складирането на акцизни стоки могат да се извършват единствено в данъчен склад, освен ако друго не е изрично предвидено в закона. Данъчният склад представлява пространствено определено място, което задължително се управлява от лицензиран складодържател, осъществяващ дейностите с акцизни стоки под режим на отложено плащане.

Всяко лице, което иска да упражнява дейност като лицензиран складодържател в България, трябва да получи лиценз за управление на данъчен

склад. Условието, на които трябва да отговаря лицето, са установени в чл. 47 ЗАДС и се характеризират със следното: използване на законоустановената правно организационна форма, надеждност и данъчна изрядност на заявителя и други лица, свързани с него, изпълнение на законоустановените технически изисквания, пълнота на заявлението и предоставената информация.

Българското законодателство изчерпателно урежда критериите за „надеждност“ на заявителя за издаване на лиценз за управление на данъчен склад, но допуска правни неясноти – например в разпоредбата на чл. 47 ЗАДС, свързани с разграничението между управители и членове на органи за управление или контрол, което води до неравнопоставеност между търговските дружества въз основа на тяхната правно организационна форма.

Процедурата по издаване на лиценз за управление на данъчен склад е изчерпателно регламентирана в ЗАДС, но се наблюдават несъответствия и пропуски, които създават неясноти в нормативната уредба, а и в практиката. Липсата на детайлна уредба за определени хипотези, като например редът за изменение на лиценза по искане на заявителя, водят до затруднения и обуславят известна несигурност в целия лицензионен режим.

§ 2. Специфични обекти за производство на алкохол и алкохолни напитки, подлежащи на регистрация по реда на ЗАДС.

1. Независима малка пивоварна.

Независимите малки пивоварни могат да прилагат намалена акцизна ставка съгласно Директива 92/83/ЕИО. Правната конструкция цели подпомагане на малките производители и гарантиране на по-голям избор за потребителите. За да отговаря на условията, една независима малка пивоварна трябва да бъде правно и икономически независима и да има годишно производство, което не надхвърля 200 000 хектолитра, като тези изисквания са транспонирани в ЗАДС.

Съдът на Европейския съюз (Решение C-83/08, *Glückauf Brauerei*) подчертава, че критерият за независимост цели да гарантира, че намалената ставка се прилага само за пивоварни, които реално срещат затруднения поради размера си, а не за такива, които заобикалят закона, преследвайки забранена от закона цел. Българското законодателство относно свързаността съдържа недостатъци, които създават фискален риск и изискват прецизиране.

2. Специализиран малък обект за дестилиране

Като изключение от общото правило, че производството на алкохол и алкохолни напитки може да се извършва само в данъчен склад, чл. 60, ал. 2 ЗАДС, постановява, че алкохолни напитки с код по КН 2208 (ракии) могат да се произвеждат и в регистрирани специализирани малки обекти за дестилиране. Това е и единственото предвидено изключение за производство на етилов алкохол от общия режим.

Собствениците или наемателите, които имат регистриран „специализиран малък обект за дестилиране“, също като при независимата малка пивоварна, могат да се ползват от преференциална ставка при облагането на продукта, като за целта има конкретни условия. За разлика от останалите държави членки, които по правилата на новата Директива (ЕС) 2020/1151 могат да освободят от акциз малки количества произведен етилов алкохол за лична употреба, в България подобно освобождаване е изключено. Националната правна рамка подчертава необходимостта от преосмисляне на ограниченията и прецизиране на уредбата. Явно несправедливо е, че България, въпреки богатите си традиции в домашното производство на етилов алкохол, е една от двете държави в ЕС, която няма правната възможност, с оглед европейската правна рамка, да въведе освобождаване от задължението за заплащане на акциз за производство на етилов алкохол – ракия произведена за лична употреба и с нетърговска цел.

3. Обект за винопроизводство на независим малък винопроизводител.

Обектите за винопроизводство на независими малки винопроизводители се ползват от облекчен режим в националното законодателство, като не се изисква лиценз за управление на данъчен склад за производство и/или складиране, а продажбите на вино на дребно от обекта са допустими. За разлика от други държави членки, в които Директива (ЕС) 2020/1151 въвежда възможността за преференциално облагане на продукти на независими малки винопроизводители, в България тази възможност е ирелевантна, поради нулевата акцизна ставка за виното. Въпреки че националният закон транспонира основните изисквания на Директивата, включително правната и икономическата независимост, липсата на яснота относно понятието „независим“ и липсата на де факто данъчно облагане подчертават несъответствия и пропуски в законодателния подход.

§3. Други регистрирани лица, участващи в режима на отложено плащане на акциз при движението на алкохола и алкохолните напитки като акцизни стоки.

Фокусът на този раздел е върху различните категории субекти, тяхната роля, условията и реда за регистрация. Тези субекти са създадени именно с оглед функционирането на режима на отложено плащане. Без тях и без лицензирания складодържател, режимът би бил практически неприложим, а в същото време тези субекти в голямата си част биха били ирелевантни извън рамките на този режим. Основните категории участници, разгледани в изследването, включват:

Регистриран получател: Лице, което има разрешение да получава акцизни стоки под режим на отложено плащане от друга държава членка, без да има право да ги произвежда или складира. За регистрирания получател се създава възможност за покупка на акцизни стоки от друга държава членка, които се движат под режим отложено плащане, без да се начислява данък в държавата на изпращане, а облагането се случва в държавата на получаване. Анализирани са условията за регистрация, изискванията за предоставяне на обезпечение и процедурите по

прекратяване на регистрацията. Идентифицирани са правни несъответствия, като например в основанията за прекратяване на регистрацията.

Временно регистриран получател: Лице, което може еднократно да получи определено количество акцизни стоки в рамките на двумесечен период. Анализирани са процедурата за регистрация, като е отбелязана липсата на количествени ограничения в законодателството, което може да доведе до рискове от злоупотреби.

Регистриран изпращач: Лице, което има право да изпраща акцизни стоки под режим на отложено плащане от мястото на внасяне до друга държава членка. Изследвани са условията за регистрация и ролята му в международната търговия. Подчертава се необходимостта от по-голяма яснота в законодателството относно правата и задълженията на регистрирания изпращач.

Сертифициран получател и сертифициран изпращач: Голямата разлика е свързана с това, че при сертифицирания получател и сертифицирания изпращач става дума за акцизни стоки, които са освободени за потребление в съответната държава членка, т.е. дължимият акциз е бил вече заплатен в държавата членка на изпращане, за разлика от хипотезите при гореописаните лица. Ако сертифицираният получател и сертифицираният изпращач спазват приложимите правила за движението на тези акцизни стоки, то акцизът, който е заплатен в държавата на изпращане, ще бъде възстановен на сертифицирания изпращач, а акцизът ще бъде начислен в държавата на получаване на стоките от сертифицирания получател. Анализирани са правните предизвикателства, свързани с несъответствия между националното и европейското законодателство. Особено внимание е обърнато на липсата на хармонизирани дефиниции и процедури, което създава правна несигурност.

Нерегистрирани лица, участващи в движението на акцизни стоки: Разгледани са лицата, които не подлежат на задължителна регистрация, но имат определени задължения при получаването или изпращането на акцизни стоки. Тези лица нито са в обхвата на общоевропейската компютърна система, която обезпечава

мониторинга на акцизни стоки, нито могат да се възползват от прилагане на режима на отложено плащане на акциз, съответно не подлежат на задължителна регистрация. В изследването се отбелязва, че след въвеждането на сертифицираните получатели и сертифицираните изпращачи, значението на тези лица вероятно ще намалее с времето.

§ 4. Режим на отложено плащане при движение на акцизни стоки.

В изследването е направен детайлен анализ на режима на отложено плащане на акциз при движението на акцизни стоки, като акцентът е поставен върху начинът на транспониране на Директива (ЕС) 2020/262 в българското законодателство. Анализът разглежда допустимите хипотези за прилагане на режима, процедурите за неговото администриране и правните предизвикателства, които възникват в контекста на вътрешния пазар на Европейския съюз.

Както вече бе споменато, режимът на отложено плащане на акцизи (РОП) е инструментът, благодарение на който е възможно свободното движение на акцизни стоки в рамки на ЕС, обезпечавайки данъчното задължение да възникне в държавата членка на потребление. Този режим обхваща движението на акцизни стоки както на територията на страната, така и между държави членки, така и при износ и внос. Нормативната рамка изчерпателно посочва допустимите хипотези, определя обектите и субектите, които могат да участват в движението, и регламентира процедурите, свързани със започването и приключването на РОП.

Изследването идентифицира няколко основни проблема в нормативната уредба и практическото ѝ прилагане. Един от тях е липсата на яснота в някои разпоредби на ЗАДС, което създава правна несигурност за икономическите оператори. Например в чл. 73а, ал. 1, т. 7 ЗАДС се допуска движение на акцизни стоки под РОП от мястото на внасяне до съответните места на получаване, включително на територията на страната. Това противоречи на легалното определение на "регистриран изпращач" в чл. 4, т. 29а ЗАДС, което изисква акцизните стоки да бъдат предназначени за друга държава членка. Това

несъответствие дава възможност за превратно тълкуване на закона и поставя под въпрос прилагането на режима в тези случаи.

Друг значим проблем е свързан с формулировките в чл. 73а, ал. 2 и ал. 3 ЗАДС относно момента на започване и приключване на РОП. В някои случаи е налице противоречие между изискванията на директивата и националните разпоредби, което може да доведе до неправилно администриране на акциза. Например, разпоредбата в чл. 73а, ал. 3, т. 4 ЗАДС на практика постановява, че режимът на отложено плащане приключва веднага след започването му, което елиминира смисъла от съществуването му. По този начин съставена цитираната разпоредба е лишена от всякаква правна мисъл, а и изобщо от всякаква логика. Това е пореден пример за законодателна неточност, която внася неяснота и несигурност в така или иначе сложната нормативна уредба относно режима на отложено плащане на акциз при движение на акцизни стоки.

Електронният административен документ (ЕАД) е централен елемент от режима на отложено плащане и служи като основен механизъм за контрол върху движението на акцизни стоки. Въпреки че Директива (ЕС) 2020/262 и ЗАДС предвиждат ясни правила за създаването и използването на ЕАД, липсата на дефиниции в някои случаи, както и усложнените процедури за валидиране на документа представляват административно затруднение.

Друг важен аспект е ограничената възможност за директна доставка под РОП, която в България е приложима само за енергийни продукти. Това ограничение ограничава потенциала за ефективно прилагане на режима при други категории акцизни стоки, като алкохол и алкохолни напитки. Въпреки че директивата допуска по-широк обхват, националната правна рамка стеснява приложението на този режим, създавайки ненужни пречки за търговията.

Изследването подчертава и други проблеми, свързани с открития в рамките на изследването непрецизен законотворчески подход, включително липсата на систематизация на разпоредбите в ЗАДС. Често срещаните неточности и

противоречия водят до усложнения в практическото прилагане на режима, особено в сложни хипотези като прилагане на режим на отложено плащане при износ или внос на акцизни стоки.

ГЛАВА ТРЕТА: Възникване на данъчното задължение, Освобождавания. Санкции.

§ 1. Възникване и изпълнение на данъчното задължение.

Акцизните стоки подлежат на облагане при тяхното производство, въвеждане или внасяне на територията на страната, освен ако са поставени под режим на отложено плащане на акциз (РОП). Освобождаването на акцизните стоки за потребление е правопораждащият юридически факт, във връзка с който възниква задължението за заплащане на акциз.

На европейско ниво Директива (ЕС) 2020/262 предоставя обща правна рамка за освобождаването за потребление, като дефинира четири основни хипотези: извеждане на акцизни стоки от РОП, държане или складиране извън РОП, производство извън РОП и внасяне на акцизни стоки, които не са поставени под РОП.

Българският законодател обаче е избрал различен подход, подчинен на типичния за акцизното законодателство фискален прагматизъм, като в разпоредбата на чл. 20, ал. 2 ЗАДС е формулирал редица конкретни хипотези, в които са посочени случаите, при които акцизните стоки ще бъдат освободени за потребление.

Въпреки съществуващата детайлна правна уредба, в разпоредбата на чл. 20, ал. 2 ЗАДС се открояват редица проблеми, които създават правна несигурност и затрудняват практическото приложение и теоретичното изследване на закона. Един от проблемите е свързан с липсата на яснота в при дефинирането на важни за облагането правни термини. Това води до различни възможности за тълкуване на разпоредбите и до непоследователност в административната и съдебна практика. Например терминът „извеждане“ в контекста на извеждането на акцизни стоки от

данъчен склад не е легално дефиниран, което създава проблеми при определянето на момента, в който възниква задължението за акциз. Съществен проблем е и липсата на достатъчно детайлна регламентация на понятия като „липси“ и „нередовност“. Въпреки че чл. 20, ал. 2, т. 8 ЗАДС определя установяването на липси като основание за освобождаване за потребление, липсва яснота относно обхвата и приложението на тази разпоредба.

Друг проблем е свързан с разминаванията между европейската и националната правна рамка. Въпреки че Директивата предоставя общи принципи, българското законодателство въвежда множество конкретни хипотези, които често надхвърлят обхвата на директивата или противоречат на характера на нейните разпоредби. Например, разпоредбата на чл. 20, ал. 2, т. 6 ЗАДС, свързана с извеждането на акцизни стоки, облепени с бандерол, създава допълнителни административни изисквания, които не намират аналог в европейската правна рамка.

Особено внимание заслужава въпросът за отговорното лице за заплащане на дължимия акциз. Националното законодателство не предоставя изчерпателна и последователна уредба за определяне на отговорните лица във всички хипотези на освобождаване на акцизните стоки за потребление. Макар и в някои случаи отговорността да е ясно дефинирана (например за лицензирани складодържатели или регистрирани получатели), при по-сложни фактически състави, като неспазване на условията при движение на акцизни стоки, законът оставя широко поле за интерпретация. Това създава възможности за административен произвол и неяснота относно правата и задълженията на данъчнозадължените лица, който е недопустим с безспорно възприетата и прецизно аргументирана теза в българската данъчноправна доктрина и съдебна практика, а именно, че органът не може да преценява *„нито предпоставките за възникване на данъчния дълг, нито неговия размер, нито кръга на задължените субекти, нито сроковете и начините на изпълнение, като всичко това следва да е предмет на изчерпателна нормативна уредба:*

Предлагат конкретни решения за преодоляване на тези проблеми. Освобождаване на акцизните стоки за потребление е сложна и многоаспектна област, която изисква балансиран подход между фискалните интереси на държавата и правната сигурност за данъчнозадължените лица. Изследването подчертава необходимостта от последователна и ясна правна уредба, която да гарантира ефективността и справедливостта на системата за акцизно облагане.

Нормативната уредба следва да гарантира сигурност по отношение на правата и задълженията на данъчнозадължените лица, което изисква тя да бъде ясна, систематизирана и предвидима. Това налага необходимостта от решителни и кардинални промени, насочени към преодоляване на съществуващите и установени в рамките на изследването проблеми.

§ 2. Освобождаване от облагането с акциз.

Освобождаването от облагане с акциз е важен елемент от системата за облагане с акциз. В най-общ смисъл освобождаването може да се разглежда като инструмент за окончателно изключване от данъчното облагане или като механизъм за ограничаване на материалния обхват на данъчните задължения.

В европейския контекст освобождаванията от акциз са разделени на задължителни и незадължителни. Задължителните освобождавания са установени в Директива (ЕС) 2020/262 и са обвързващи за държавите членки, които следва да определят реда и начина на тяхното прилагане. Незадължителните освобождавания оставят на преценката на всяка държава членка дали и в каква степен да бъдат въведени. Освобождаването може да бъде реализирано чрез традиционен подход, при който данъкът не се заплаща изначално, или чрез възстановяване на вече платен данък.

В рамките на изследването се разграничават субективни освобождавания, свързани с личното или икономическото положение на данъкоплатеца, и обективни

освобождавания, които са или израз на специфични икономически предпочитания на държавата, или целят да предотвратяват двойното данъчно облагане с акциз

Субективните освобождавания включват хипотези като освобождаване на акцизни стоки, предназначени за дипломатически и консулски представителства, международни организации и въоръжени сили на държави членки на НАТО. Към тази категория попада и употребата на бира, вино и други ферментирани напитки собствено производство за лични нужди, когато същите не се използват с търговска цел.

Обективните освобождавания обхващат три основни категории:

- 1.** Освобождавания, свързани с избягване на двойното данъчно облагане. Пример за това е освобождаването на акцизни стоки, закупени от физически лица за лични нужди в друга държава членка. Националната уредба на освобождаването на акцизни стоки, закупени от физически лица за лични нужди в друга държава членка, предизвиква критика на настоящото изследване поради това, че основни обществени отношения са регламентирани с подзаконов нормативен акт, като разпоредбите на чл. 32 от Директива (ЕС) 2020/262 са директно транспонирани в ППЗАДС, вместо да бъдат заложени в ЗАДС. Уредбата не само че е неправилно позиционирана в подзаконов акт, което противоречи на принципите на йерархията на правните източници, но и е непълна и поражда противоречия. Липсата на ясно формулирани критерии за понятието „търговско предназначение“, въпреки изричното изискване на Директива (ЕС) 2020/262, води до правна несигурност. Директивата изисква държавите членки да въведат минимални критерии, които да надхвърлят пределите на количествените ограничения и да обхващат фактори като търговския статус на държателя, основанията за държане и вида на използвания транспорт. Тези пропуски, съчетани с практическата значимост на разпоредбата, налагат законодателни промени, които да пренесат регулацията на законово равнище и да осигурят изчерпателност и правна сигурност.

2. Освобождавания, свързани със специфични икономически цели на държавата. Те включват денатурирането на етилов алкохол за производството на продукти като парфюми, лекарства и дезинфектанти. Денатурираният алкохол, в зависимост от метода на денатуриране, подлежи на освобождаване или възстановяване на акциза. В тези случаи националното законодателство въвежда редица изисквания за регистрация и отчетност, които често се уреждат с подзаконов нормативен акт, създавайки правна несигурност.

3. Липса на годен обект на облагане. Това включва случаи на унищожаване или безвъзвратна загуба на акцизни стоки вследствие на непреодолима сила или непредвидими обстоятелства. Законодателството предвижда специфични процедури за доказване на тези обстоятелства, но липсата на детайлна уредба създава трудности в административната и съдебната практика.

§ 3. Санкционни разпоредби.

Финансовият контрол върху акцизите осигурява законосъобразното изпълнение на задълженията, свързани с този вид данъчно облагане. В рамките на ЗАДС този контрол се институционализира чрез правомощията на компетентните органи, които осъществяват проверки, ревизии и други форми на контрол. Те разполагат със значителен арсенал от административни инструменти, включително възможност за налагане на санкции и принудителни административни мерки.

Нарушения и наказания в ЗАДС

Нарушенията на разпоредбите на ЗАДС обхващат широк спектър от противоправни действия и бездействия. Всички правни характеристики на данъчните нарушения са относими и към нарушенията на разпоредби на ЗАДС. Нарушенията на ЗАДС могат да бъдат противоправни действия (чл. 122а ЗАДС) или бездействия (чл. 112 ЗАДС), могат да бъдат формални (чл. 108 ЗАДС) или резултатни (чл. 121, ал. 3 ЗАДС). Много често нарушенията на ЗАДС имат за предмет съответната акцизна стока. (чл. 126 ЗАДС). Субект на нарушенията могат

да бъдат както физически лица (чл. 123, ал. 1 ЗАДС), юридически лица и еднолични търговци (чл. 123, ал. 2 ЗАДС), така и компетентните органи (чл. 127, ал. 1 ЗАДС).

По въпроса за субекта на отговорността интерес представлява Тълкувателно постановление № 1 от 16.02.2023 г. на ОСС от НК на ВКС и I и II колегии на ВАС по тълкувателно дело № 2/2022 г., с което се разрешават противоречията относно приложението на чл. 126 ЗАДС. Според постановлението, всяко лице, независимо дали е регистрирано по ЗАДС или не, може да бъде подведено под административнонаказателна отговорност, ако извърши действия с акцизни стоки без изискуемите документи. Това тълкуване осигурява правна яснота и укрепва фискалния контрол, като същевременно се запазват основните принципи на административнонаказателното право. Принудителни административни мерки

Санкционната рамка в ЗАДС е изключително обширна, като в нея все пак се срещат специфични особености. Например законът включва отделна глава, посветена изцяло на ограниченията и забраните. Отделно от това в много случаи глобата и/или имуществената санкция е обусловена от размера на данъчното задължение. Друга характеристика на данъчноправните наказания, установени в ЗАДС, която очертава принципната им отлика от наказанията, предвидени в другите данъчноправни закони е кумулативно наказание „лишаване от право да се упражнява определена дейност или дейности в обекта или обектите, където е установено нарушението за срок от един месец при първо нарушение“, както и задължителното прилагане на принудителни административни мерки.

Принудителната административна мярка „запечатване на обект“ по ЗАДС

Принудителната административна мярка представлява средство за предотвратяване и преустановяване на административни нарушения, както и за отстраняване на вредоносни последици. Уредбата на мярката „запечатване на обект“ по реда, предвиден в ЗАДС, разкрива редица материалноправни и

процесуалноправни проблеми, които създават правна несигурност и затрудняват прилагането на закона.

Материалноправни проблеми.

Мярката „запечатване на обект“ е обвързана с наложеното наказание „лишаване от право да се упражнява дейност“, като нейното прилагане не е самостоятелно и зависи от наличието на наложено наказание (чл. 124б, ал. 1 ЗАДС). Това обвързване ограничава възможността на органите да използват мярката за постигане на целите на административната принуда, независимо от наказателния елемент.

Освен това мярката се прилага за фиксиран срок от един месец при първо нарушение, независимо от степента на обществена опасност на нарушението. Това предизвиква съмнения относно съответствието ѝ с принципа на съразмерност, закрепен в чл. 6 АПК. Съдебната практика на СЕС (Решение по дело *Glantz v. Finland*, № 37394/11) подчертава, че националните мерки трябва да бъдат пропорционални на тежестта на нарушението.

Основната цел на мярката би следвало да бъде предотвратяване и преустановяване на нарушения, но нейното прилагане обвързано с плащането на глобата или имуществената санкция, което я доближава до наказателната репресия. Това заличава принципната разлика между административните мерки и административните наказания.

Процесуалноправни проблеми.

Жалбите срещу наказателното постановление и срещу заповедта за прилагане на мярката „запечатване на обект“ се разглеждат от различни съдилища – съответно от районния и административния съд. Липсата на координация между двете производства може да доведе до противоречиви решения, като наказателното постановление бъде отменено, но мярката вече да е била изтърпяна.

Отделно от това обжалването на наказателни постановления, с които се налагат глоби или имуществени санкции в размер, зависещ от размера на данъчното задължение, са подсъдни на районните съдилища, а актовете, с които се установяват публични задължения за акциз – на административните съдилища. Липсата на координация между двете производства – по обжалване на наказателните постановления и по обжалване на актовете, с които се установяват публични задължения за акциз създават допълнителна правна несигурност и изискват законодателни промени, които да осигурят синхронизиране на тези производства, за да се избегнат противоречия и да се гарантира правилното приложение на закона.

Нарушение на принципа „ne bis in idem“.

При кумулативното прилагане на различни форми на административна принуда при нарушение на разпоредби на ЗАДС възникват проблеми, които пораждат съмнения за съответствие с принципа „ne bis in idem“. Този принцип е залегнал в Хартата на основните права на Европейския съюз и в Европейската конвенция за защита на правата на човека. Пример за това е хипотезата, в която лицензиран складодържател продава акцизни стоки без издаден данъчен документ и не заплаща дължимия акциз. Това нарушение може да доведе до множество неблагоприятни правни последици за нарушителя:

- Заплащане на дължимия акциз заедно със законната лихва по общия ред (чл. 107ж ЗАДС);
- Имуществена санкция в двойния размер на дължимия акциз (чл. 126, ал. 1 ЗАДС);
- Наказание „временно лишаване от право да се упражнява определена професия или дейност“ за срок от един месец (чл. 124а, ал. 1 ЗАДС);
- Принудителна административна мярка „запечатване на обект“ за срок от един месец (чл. 124б, ал. 1 ЗАДС);
- Отстраняване на наличните стоки в данъчния склад с изключение на тези, които са предмет на нарушението (чл. 124в, ал. 1 ЗАДС);

- Конфискация на акцизните стоки, предмет на нарушението (чл. 124, ал. 1 ЗАДС);
- Отнемане на средствата и/или съоръженията, послужили за нарушението (чл. 124, ал. 2 ЗАДС).

Практиката на СЕС подчертава, че административните и санкционните мерки не трябва да надхвърлят границите на необходимото за постигане на законовите цели (Решение от 31 май 2018 г., Zheng, по дело C-190/17). Това изисква всяка мярка да бъде пропорционална на тежестта на нарушението, като се избягва прекомерно кумулиране.

Заключение.

В заключението на дисертационния труд са очертани основните проблеми, свързани с правната уредба на акцизите върху алкохола и алкохолните напитки, като акцент е поставен върху необходимостта от прецизиране, систематизиране и преосмисляне на редица нормативни разпоредби. Особено внимание е отделено на хармонизацията с европейското законодателство, като са предложени конкретни законодателни решения за справяне с нормативната фрагментация, техническите несъвършенства и дисбалансите в приложимото право. Направено е предложение за създаването на изцяло нов Закон за акцизите и данъчните складове, който да отговори на съвременните икономически и правни реалности, да преодолее натрупаните проблеми и да гарантира по-ефективно, прозрачно и предвидимо функциониране на данъчната система.

III. СПРАВКА ЗА ПО-СЪЩЕСТВЕНИТЕ ПРИНОСИ В ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД.

Правни положения, които трябва да се коригират или отменят:

1. За лицензираните складодържатели трябва да има изрична правна възможност за промяна на обхвата на издадения лиценз, като трябва нормативно да се дефинира разграничението между изменение в издадения лиценз поради

нововъзникнали обстоятелства (например промяна в седалището и адреса на управление на дружеството, което оперира като лицензиран складодържател) или поради искане от страна на лицето (например разширяване на кодовете по КН, на стоките, които ще се произвеждат и/или складира в данъчния склад).

2. Начинът на конструиране на разпоредбата на чл. 47, ал. 3 ЗАДС, която е бланкетна и чийто текст се съдържа и в разпоредбите, относими и за другите регистрирани по този ЗАДС лица, следва да бъде прецизирана. Волята на законодателя е на законово равнище да обезпечи данъчната „надеждност“ на участващите в акцизните правоотношения лица, но опитвайки се да дефинира легално тази „надеждност“, допуска законодателна неточност, въз основа на която в зависимост от правно организационната форма на заявителя лицата могат да получат (при АД) или да не получат (при ООД) съответния лиценз и/или регистрация в случаите, когато свързани със заявителя лица имат неуредени публични задължения.

3. Подобна проблематика, но от друг зрителен ъгъл, се наблюдава и при независимите малки пивоварни. Изрично изведената легална дефиниция на понятието „правно и икономически независима малка пивоварна“ цели да обезпечи възможността само малки пазарни участници да могат да се възползват от конструкцията, съответно да прилагат намалена акцизна ставка за произведената от тях бира. Конкретният текст на разпоредбата обаче не обезпечава приложението на такава правна и икономическа независимост и следва да бъде прецизиран.

4. Необходимо е изцяло да бъде отменена разпоредбата на чл. 73а, ал. 3, т. 4 ЗАДС, влязла в сила на 01.01.2024 г., която е несъвместима с цялата логика и смисъл и конкретно противоречи на останалите разпоредби, относими към прилагането на режима на отложено плащане.

5. Наложително е да се уточни конкретно дали регистрираният изпращач има правната възможност да изпраща акцизни стоки под режим на отложено плащане, ако същите се внасят директно на територията на страната и са предназначени за територията на страната, като се коригира несъответствието между легалната

дефиниция за правната му същност, установено в чл. 4, т. 29а ЗАДС и разпоредбата на чл. 73а, ал. 1, т. 7 ЗАДС.

6. Трябва да бъде уточнен въпросът дали за регистрирания получател и регистрирания изпращач съществува правната възможност да се регистрират и като сертифицирани получатели, тъй като уредбата в тази посока е противоречива, неясна, а на места – липсваща.

7. Поради голямото практическо значение мисля, че трябва на законово равнище да се уредят редът и условията за освобождаване от заплащането на акциз по отношение на алкохола и алкохолните напитки, които се намират в личния багаж на пътниците и е предназначен за тяхното лично потребление, като в този контекст е необходимо да бъде дадена легална дефиниция на понятието „търговско предназначение“.

8. С оглед на отразяване на съвременните икономически и търговски реалности мисля, че е крайно необходимо на законово равнище да се обезпечи процедура, която да предвиди възможност за възстановяване на платения акциз за акцизни стоки, които са освободени за потребление, но същите са били или ще бъдат унищожени от митническите органи по искане на данъчнозадълженото лице.

Правни положения, които трябва да бъдат изцяло преосмислени:

1. Особено наложително създаването на изцяло нова и систематизирана нормативна уредба, която да осигури ясно и недвусмислено разграничаване на различните категории алкохол и алкохолни напитки.

2. Трябва да се предвиди възможност за производство на етилов алкохол – и по-специално на ракия – за лични нужди и собствено производство без да възниква задължението за заплащане на акциз.

3. Трябва изцяло да бъде реформирана една от фундаменталните разпоредби в ЗАДС, а именно разпоредбата на чл. 20, ал. 2, която регламентира условията, при които акцизните стоки ще се освободят за потребление, съответно ще възникне

задължението за заплащане на акциз. Разпоредбите за солидарната отговорност в ЗАДС трябва да включват точни критерии и условия, под които тя да се активира, да се обозначи ясно кои са солидарните длъжници, какви са техните задължения и да се зложат ясни параметри за разграничението на възможните хипотези.

4. Предвиденият в законодателството инструментариум на принуда и санкциониране също трябва да бъде изначално преоценен и преосмислен.

IV. НАУЧНИ ПУБЛИКАЦИИ, СВЪРЗАНИ С ТЕМАТА НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД.

1. „Някои проблеми във връзка с принудителната административна мярка „запечатване на обект“ по закона за акцизите и данъчните складове“, Сборник доклади от научната конференция, организирана от катедра „Теория и история на държавата и правото“ и катедра „Наказателноправни науки“ на Юридическия факултет на СУ „Св. Климент Охридски“, гр. София, Университетско издателство "Св. Климент Охридски", 2023г., стр. 293-302.

2. „Развитието на европейското законодателство в областта на акцизите.“, Съвременно право, гр. София, Сиби, 2023 г., стр. 293 и сл.

3. „Лизензиран складодържател и данъчен склад по ЗАДС. Условия за издаване на лиценз за управление на данъчен склад“, "Счетоводство, данъци и право", гр. София, ИК „Труд и право“, 2023 г., кн. 08, стр. 33-53.

4. „Издаване на лиценз за управление на данъчен склад“, "Счетоводство, данъци и право", гр. София, ИК „Труд и право“, 2023 г., кн. 08, стр. 44-55.