

UDC 34.4414

DOI: 10.34671/SCH.HBR.2020.0403.0023

ВРЕМЕННО НАМАЛЕНИЕ НА СТАВКАТА ЗА ДДС

© 2020

ORCID: 0000-0001-7885-0986

Минкова Ганета Минкова, доктор по право, професор, специалист
в сферата на финансовото и данъчно право

*Българската академия на науките (БАН), Институт за държавата и правото
(1000, България, София, ул. "Сердика" № 4, e-mail: ganeta_minkova@uni-plovdiv.bg)*

Анотация. Статията има за цел да изследва систематично и подробно извънредната ситуация поради пандемията от вируса согопа и нейното въздействие върху бизнеса, заетостта и потреблението. Данъчното облагане може да бъде инструмент за упражняване на влияние върху икономическия растеж, който в резултат на кризата намалява. Но поради разнообразието на данъците – преки или косвени, пропорционални или прогресивни и др., съществуват различни начини за използване на данъчното облагане при решаването на икономически проблеми. Държавните органи трябва да направят избор, за да приложат най-добрите модели на временни законодателни промени при подпомагането на бизнеса и клиентите за справяне с кризата. Акцентът в статията е върху намалената ставка на ДДС. Според чл. 98 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ДДС), държавите членки могат да прилагат една или две намалени ставки само за доставки на стоки или услуги в категориите, посочени в приложение III. В България се прие ново законодателство, което предвижда временно намалени ставки за някои доставки. От една страна, въпросът е дали изменението са в съответствие с европейското право. От друга страна, трябва да проверим дали целите за подпомагане на бизнеса и потребителите могат да бъдат постигнати чрез намаляване на ставките на ДДС. В тази връзка изследването е насочено към сходни решения, взети от други държави членки, но в същото време показва различните подходи, предприети от тях. Сравнени са двете възможности - за намаляване на ставката за облагане на всички доставки на стоки и услуги за срок от 6 или 18 месеца или за намаляване на ставката за отделни сектори, които са приоритетни за съответната държава.

Ключови думи: Корона вирус пандемия, бизнес, заетост, потребление, намалена ДДС ставка, европейско право, временно решение, доставки на стоки и услуги.

TEMPORARY REDUCTION OF VAT RATES

© 2020

Minkova Ganeta Minkova, doctor in law, professor, specialist in the field
of financial and tax law

*Bulgarian Academy of Sciences (BAS), Institute of State and Law
(1000, Bulgaria, Sofia, Serdika St. 4, e-mail: ganeta_minkova@uni-plovdiv.bg)*

Abstract. The aim of the article is providing systematic and comprehensive study of the emergency state provoked by coronavirus pandemic and its impact on business, employment and consumption. Taxation could be used as an important tool to influence economic growth that has been declining due to the crisis. However, there are different ways of using taxation in order to resolve economic issues referring to the variety of taxes – direct or indirect, proportionate or progressive and etc. State authorities have to make choices so as to apply the best models of temporary legislative changes in order to help businesses and costumers to face the crisis. In the article, emphasis is put on reduced VAT rate. According to Article 98 of Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of Value Added Tax (VAT), member states may apply either one or two reduced rates only to supplies of goods or services in the categories listed in Annex III. In Bulgaria, new laws have been passed to provide temporarily reduced rates for several supplies. On the one hand, the issue in question is whether the amendments are in compliance with European laws. On the other hand, we have to examine whether the goals of helping businesses and costumers may be achieved by reducing VAT rates. In this connection, the research is focused on similar decisions made by the other member states but at the same time, it shows different approaches taken by them. Two opportunities are put together: first, rate reduction for taxing all the supplies of goods and services for a period of 6 or 18 months and, second, VAT rate reduction for taxing supplies in some branches that are considered to be most important for a particular country.

Keywords: coronavirus pandemic, business, employment, consumption, reduced VAT rate, European law, a temporary decision, supplies of goods and services

ВРЕМЕННОЕ СНИЖЕНИЕ СТАВКИ НДС

© 2020

Минкова Ганета Минкова, доктор юридических наук, професор, специалист
в области финансового и налогового права

*Болгарская академия наук (БАН), Институт государства и права
(1000, Болгария, София, ул. "Сердика" № 4, e-mail: ganeta_minkova@uni-plovdiv.bg)*

Анотации. Статья направлена на систематическое и тщательное исследование чрезвычайной ситуации, вызванной пандемией коронавируса и ее влияния на бизнес, занятость и потребление. Налогообложение может быть инструментом влияния на экономический рост, который снижается в результате кризиса. Но, из-за разнообразия налогов, прямых или косвенных, соразмерных или прогрессивных и т.д., существуют различные способы использования налогообложения в решении экономических проблем. Государственные органы должны сделать выбор в отношении внедрения наилучших моделей временных законодательных изменений, помогая предприятиям и клиентам справиться с кризисом. Акцент в статье ставится на снижение ставки НДС. Согласно ст. 98 Директивы Совета 2006/112/ЕС от 28 ноября 2006 года об общей системе налога на добавленную стоимость/НДС/ (4), государства-члены могут применять один или два сниженных тарифа только к поставкам товаров или услуг в категориях, перечисленных в приложении III. В Болгарии было принято новое законодательство, предусматривающее временное снижение ставок на некоторые поставки. С одной стороны, вопрос заключается в том, соответствуют ли изменения европейскому законодательству. С другой стороны, мы должны проверить, могут ли цели оказания помощи предприятиям и потребителям быть достигнуты за счет снижения ставок НДС. В связи с этим, основное внимание в исследовании уделяется аналогичным решениям, принятым другими государствами-членами, но, в то же самое время показаны различные подходы, используемые ими. Были сопоставлены два варианта: снижение ставки налога

на все поставки товаров и услуг в течение 6 или 18 месяцев и снижение ставки в отдельных секторах, которые являются приоритетными для соответствующей страны.

Ключевые слова: пандемия коронавируса, бизнес, занятость, потребление, снижение ставки НДС, европейское законодательство, временное решение, поставки товаров и услуг.

1. Въвеждане на намалена данъчна ставка

През месец юни 2020 г. в Народното събрание на Република България бяха внесени няколко проекта на закони, в които важно значение заема разширяването на кръга на стоките и услугите, които се облагат с намалена ставка за данък върху добавената стойност (ДДС).

Съгласно чл. 3 от Договора за функциониране на Европейския съюз (ДФЕС) държавите членки не са предоставили изключителна компетентност на Европейския съюз в областта на данъците, но при споделена компетентност [1] упражнявана във връзка с функционирането на вътрешния пазар на Общността и на основание чл. 4 и чл. 113 ДФЕС, в материята на косвените данъци е постигната висока степен на хармонизация [2]. Директива 2006/112/ЕО на Съвета — Общата система на данъка върху добавената стойност (ДДС) на ЕС, определя основните правила, които държавните членки трябва да предвидят в своето национално законодателство при регламентирането на ДДС. Съгласно чл. 98 от директивата, държавите членки могат да прилагат една или две намалени ставки (не по-малко от 5 на сто) за доставки на стоки или услуги в категориите, предвидени в Приложение III. До 30 юни 2020 г. българската държава прилагаше една намалена данъчна ставка от 9 на сто 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 — чл. 66, ал. 2 от Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС). В този си вид текстът съответстваше на т. 12 от Приложение III към чл. 98 от директивата. Обаче с измененията и допълненията на ЗДДС се предвиди временно въвеждане на намалена ставка и за други доставки, някои от които не са включени в Приложение III.

Законът за изменение и допълнение на ЗДДС (ЗИДЗДДС) е обнародван в „Държавен вестник“, бр. 55 от 19 юни 2020 г., и влиза в сила от 1 юли 2020 г. Отгук възниква основният въпрос, който ще изследваме, а именно — за съответствието на извършените изменения и допълнения в чл. 66, ал. 2 ЗДДС с разпоредбите на европейското право.

Към настоящия момент няма цялостен научен анализ на временните изменения и допълнения на данъчни закони във връзка с кризи, въпреки че има отделни изследвания [3, 4]. Това може да се обясни с факта, че обществото е все още в състояние на ограничение на редица права и е очевидно е необходимо време, за да се осмислят евентуалните мерки за преодоляване на негативните икономически последици, чието проявление ще се усеща тежко.

Настоящата статия си поставя за цел да разгледа възможностите за използване на косвените данъци като стимул за увеличение на потреблението, а оттам и на производството. Научната задача е, чрез изследването на процеса на изменение и допълнение на данъчни закони, да се направят изводи относно съответствието на промените с европейското право и за взаимодействието на различни държавни органи в процеса на законодателството.

В изследването са използвани формално-логическият, сравнително-правният и историческият методи.

2. Съответствие на намалената ставка за ДДС с чл. 98 от Директива 2006/112/ЕО

Българският законодател е възприел принципа за въвеждане на единна ставка за ДДС с минимални изключения. Този подход се възприема като добра практика в косвеното облагане [5, 6, 7, 8, 9], тъй като е израз на принципа на данъчен неутралитет. В противовес на възприетата система у нас за облагане с една данъчна став-

ка, последните промени в ЗДДС предвиждат разширяване на кръга на изключенията, което освен обяснено с икономически и политически аргументи, трябва да бъде и в съответствие с европейското право.

Както посочихме, видовете доставки на стоки и услуги, които могат да се облагат с намалена данъчна ставка, са изброени в Приложение III към чл. 98 от Директива 2006/112/ЕО. Законодателят извърши промени в чл. 66, ал. 2, като намалена ставка от 9 процента се въвежда и за доставки, внос и вътреобщностно придобиване на храни за бебета или за малки деца и бебешки пелени и подобни бебешки хигиенни артикули по приложение № 4, на книги [18], както и за доставки на ресторантьорски и кетъринг услуги. От гледна точка на съответствието с директивата, за допълнението на чл. 66, ал. 2 ЗДДС няма *юридическа пречка, тъй като новите хипотези са в унисон с т. 1, 6 и 12а от Приложение III* [19], *въпреки че за някои хипотези могат да възникнат проблеми (например пелените)* [20].

Ако трябва да сравним измененията в българския ЗДДС с подхода в други държави членки, може да посочим, че в Австрия също се предвижда временно намаление на ставката за ДДС за отделни доставки. Там се обсъжда намаляване на ставката при доставки на хранителни стоки и напитки, като за хранителните стоки намалението да е от 10 на сто, а при напитките — от 20 на пет на сто. Предвижда се намаление на ставката на 5 на сто за култура, вкл. театри и кина, книги, вестници, медии. Министърът на туризма предлага облекчение от 700 милиона евро за локали, ресторанти и барове. В Австрия, подобно на случаите у нас, някои от доставките, които досега са се облагали с обща ставка (между 15 и 25 на сто) преминават в друга категория — на доставките, които се облагат с намалена ставка от 5 на сто [16]. Следователно можем да посочим Австрия като държава членка, с която предприятието у нас изменение на ставката за ДДС има прилики.

3. Намалената данъчна ставка като държавна помощ

В условията на извънредно положение законодателят може да се позове на чл. 107, т. 2, б. „б“ от ДФЕС, съгласно който за съвместими с вътрешния пазар се считат помощи за отстраняване на щети, причинени от природни бедствия или други извънредни събития. В този смисъл може да се твърди, че *при конкретната епидемична обстановка чл. 98 от Директива 2006/112/ЕО не е приложимо право и държавите членки могат да не се придържат към обхвата на Приложение III*.

В митовете на проекта на ЗИДЗДДС предложение, засягащо намалението на данъчната ставка, е аргументирано с по-бързото възстановяване на секторите от последиците от пандемията и с защитата на българското производство. Българската държава разглежда туристическата дейност, част от която са и ресторантьорските услуги, като приоритетен стопански сектор.

Тук можем да посочим един друг подход, който е възприет в Германия [16]. Подобно на Австрия, и в Германия се предвижда ставките за ДДС за бъдат временно намалени за период от половин година — от 1 юли до 31 декември 2020 г., за разлика от намалението в България, което е предвидено за срок от 18 месеца — от 1 юли 2020 г. до 31 декември 2021 г.

Съгласно германското законодателство ставките за ДДС са обща ставка от 19 процента и намалена ставка от 7 процента. Предлага се общата ставка да бъде намалена на 16 на сто. С намалена ставка се облагат хранителни стоки и стоки от първа необходимост, като според някои автори подобен ефект е по-добре да се търси чрез системата на подоходното облагане [6]. Намалената ставка

ще спадне от 7 на 5 на сто. Намалението се предвижда за всички доставки. Като цел се сочи спадането на цените в супермаркети, магазини за мебели, за електроуреди, автомобили и т.н., което ще има за последица увеличаване на потреблението.

В Германия най-много се дискутира дали търговците трябва да променят цените на стоките в магазините. Счита се, че това е ненужно усилие, тъй като в един голям супермаркет може да има над 40 000 артикула и промяната на всички етикети, при това временно, ще доведе до значителни трудности за търговците. Поради това се предвижда намалението да се отразява само в касовата бележка, която купувачът получава при плащане. (Предложението намаление на ДДС ставките в Германия е съпроводено и с пакет други мерки, като увеличаване на надбавки за деца и на пенсии. В нашия закон също се предвиждат допълнителни мерки като семейни помощи и предоставяне на средства за почивка у нас.)

Както се вижда, подходът в Германия се различава от възприетия у нас, тъй като там се намалява ДДС за всички доставки, като не се въвеждат нови хипотези на облагане на доставки, различни от действащите.

По подобие на подхода в Германия, *намаляването на данъчната ставка, макар и временно, можеше да бъде въведено у нас и за останалите сектори, които бяха засегнати от мерките и действията, предприети по време на извънредното положение, тъй като с този данък се облагат широк кръг лица - всички, които извършват независима икономическа дейност, включително публичните тела* [10, 11, 12, 13]. Такъв подход е в съответствие и с чл. 19, ал. 2 от Конституцията на Република България, съгласно който законът създава и гарантира на всички граждани и юридически лица еднакви правни условия за стопанска дейност, като предотвратява злоупотребата с монополизма, нелоялната конкуренция и защитава потребителя.

Очевидно обаче се счита, че българският държавен бюджет трудно би понесъл подобно намаляване на данъчните постъпления в приходната си част, тъй като у нас косвените данъци са основен бюджетен приходоизточник. В тази връзка трябва да споменем един недостатък на начина, по който Народното събрание обсъди и прие промените в ЗДДС – липсата на достатъчно разчети за въздействието върху приходната и разходната част на бюджета и представеното отрицателно становище на Министерството на финансите. [21]

4. Ефекти върху бюджета, бизнеса и гражданите

4.1. Във връзка с предприетото въвеждане на намалена ставка за ДДС е необходимо да има яснота относно ефекта върху държавния бюджет от:

- намалението на данъчната ставка от 20 на 9 на сто за определени услуги, което ще се отрази на *приходната част*. (Очакваното повишение на постъпленията от задължителни осигурителни вноски ще осигури постъпления в други бюджети фондове, но тъй като те се субсидират от държавния бюджет, може да се счита, че в крайна сметка е налице компенсиране на приходи и разходи);
- разходите, които трябва да бъдат извършени от държавния бюджет и ще дадат отражение върху *разходната част*. На лицата, които ще се облагат със ставка 9 на сто, е нормално често да бъде възстановяван данък от бюджета, тъй като те получават стоки и услуги с начислен ДДС със ставка 20 на сто, а начисляват данък със ставка 9 на сто. При ежемесечното приключване на данъчния период начисленият им от други лица ДДС в размер на 9 на сто и фирмите, за които се прилага намалената ставка, не само няма да внасят данък, но и ще трябва да им бъде възстановяван такъв от бюджета [14, 15].

4.2. Важно е да се отчетат икономическите последици от намаляването на данъчната ставка на ДДС за бизнеса и гражданите:

Тъй като заедно с намалението на данъчната ставка за ДДС се предвижда увеличаването на осигурителните

прагове в сектора ресторантьорство и хотелиерство, в крайна сметка няма яснота дали и доколко бизнесът ще бъде наистина облекчен [17].

Доколкото Комбинираната номенклатура за установяване на точния обхват на съответната категория се използва само за бебешките и детските храни и пелени, е възможно заобикаляне на закона, като се твърди, че са извършени доставки, които се облагат с намалена ставка, въпреки че доставките би трябвало да се облагат със ставка 20 на сто [15].

Също така е спорно дали гражданите ще могат да закупуват стоки и да ползват услуги на по-ниски цени [17]. По време на финансовата криза през 2009 г. във Великобритания е намалена ставката за ДДС, но като последица от това е отчетено, че крайният потребител се е ползвал само от част от намалението. Следователно целта да бъде облекчено положението на гражданите, в качеството им на крайни потребители, е постигната частично, тъй като търговците не са длъжни да намаляват съответно цените на продаваните от тях стоки или на предлаганите услуги [16].

Като извод може да посочим, че българският законодател направи крачка напред в решаването на икономическите последици от въведеното извънредно положение поради пандемията от корона вирус. Но можеше да се дискутира по-обстойно временното намаляване на ДДС за всички доставки на стоки и услуги, като за сметка на това периодът, през който действа този режим, е по-кратък – например шестмесечен. От друга страна, по отношение на предприетите мерки трябва да посочим, че тяхното въвеждане не беше в резултат на съгласувани мерки в рамките на ЕС, а държавите членки предприеха самостоятелни действия, което не съответства на хармонизираната система на облагане с ДДС.

СПИСЪК НА ЛИТЕРАТУРАТА:

1. Михайлова-Големинова, Савина. Предизвикателствата пред държавите ченки и андиатките за членство в Еворпейския съюз в областта на данъчното обогане и финансовото право. С. 2019.
2. Ценова, Любка, В в.д. Корпуп, Новият Закон за данък върху добавената стойност, С. 2006.
3. Polomarkakis, Konstantinos Alexandris. The European VAT Oxymoron: A pragmatic solution for welfare, especially in times of crisis? Journal of International and Comparative Social Policy. 2016, Vol.32, pp. 220 – 234.
4. Rita de la Feria. Blueprint for Reform of VAT Rates in Europe. Intertax. 2015, Vol. 43 (2), pp. 155 – 172.
5. Englisch, Joachim. Financial Investments: European Union.VAT and Financial Services. 2017, pp. 257-299
6. James, Kathryn. The Rise of the Value-Added Tax. Cambridge University Press. 2015.
7. Crawford, Jan, Michael Keen, Stephen Smith. Value Added Tax and Excises - for the Institute for Fiscal Studies, In: Dimensions of Tax Design: the Mirrlees Review. Oxford University Press. 2010, pp. 275 – 326.
8. Rita de la Feria, Richard Krever. Ending VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT. Oxford University Business Taxation, 2012. Working Paper 1228.
9. Gastaldi, Francesca, Paolo Liberati, Elena Pisano, Simone Tedeschi. Regressivity-Reducing VAT Reforms.International Journal of Microsimulation. 2017, 10 (1), pp. 39 – 72.
10. Кондарев, Ивайло. Промени в ЗДДС, в сила от 01.01.2020 г., наложени от практиката на СЕС и въвеждане на норми от Директивата за ДДС в нашия закон. Счетоводство, данъци и право. ИК Труд и право. 2020 (1), с. 29 – 49.
11. Кондарев, Ивайло. Коментар на промените в Закона за данък върху добавената стойност, в сила от 01.01.2020 г. В: Новото данъчно законодателство през 2020 г. ИК Труд и право, 2020, с. 559 – 611.
12. Marc Desens, David Hummel. Konkreter Reformvorschlag zur finanzverfassungsrechtlich folgerichtigen Vermeidung einer Umsatzsteuerdefinitivbelastung hoheitlicher Tätigkeiten. Öffentlich-Private Partnerschaften. 2015 (46), S. 141- 163.
13. Wilfried Wagner.Wandel bei der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand: Mehr Wettbewerbsgerechtigkeit oder neueBelastungen für die Kommunen? Schnelldienst, Leibniz-Institut für Wirtschaftsforschung an der Universität München, München. Vol. 70, 2017 (2), S. 3 – 32.
14. Кондарев, Ивайло. Допълнителни хипотези за корекции на данъчен кредит по реда на ЗДДС. Счетоводство, данъци и право. ИК Труд и право. 2020 (3), с. 38 – 44.
15. Кондарев, Ивайло. Последни промени в Закона за данък върху добавената стойност, в сила от 01.07.2020 г. Счетоводство, данъци и право. ИК Труд и право. 2020 (7), с. 36 – 48.
16. https://www.focus.de/finanzen/news/mehrwertsteuer-sinkt-wie-sie-geld-sparen_id12065302.html/nocmen на 13.06.2020 г./
17. <https://www.bloombergtv.bg/analizi/2020-05-31/namalya->

*vane-na-stavkata-po-dds-za-restopantite-ochakvane-i-realnoct /nocemen
na 13.06.2020 г./.*

18. Решение на СЕС от 05.03.2015 г. по дело C-502/13

19. <http://data.europa.eu/eli/dir/2006/112/2020-01-01>

20. Решение на СЕС от 28.10.2010 г. по дело C-49/09

21. Становище вх. № КИП-053-01-17/20.05.2020 г., <https://www.parliament.bg/en>.

The article was received by the editors 01.07.2020

The article was accepted for publication 27.08.2020