

ДАНЪЧНИТЕ РЕФОРМИ В НОВИТЕ СТРАНИ-ЧЛЕНКИ НА ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ ОТ ЦЕНТРАЛНА И ИЗТОЧНА ЕВРОПА – ПРЕДПОСТАВКИ, ОСНОВНИ ТЕНДЕНЦИИ И ПЕРСПЕКТИВИ

Разгледани са данъчните реформи, предприети през годините на пазарна трансформация в страните от Централна и Източна Европа (СЦИЕ). Анализирани са основните движещи сили на реформите – интеграцията в Европейския съюз и насърчаването на икономически растеж. СЦИЕ преустройват данъчните си системи чрез въвеждането на типичните за Общността данъчни инструменти върху доходите и потреблението, както и чрез хармонизацията на данъчните законодателства с европейското. Въпреки ориентацията си към ЕС по време на прехода данъчните системи на СЦИЕ придобиват редица специфични особености, които са обусловени от изходните социално-икономически условия и от необходимостта за „догонване“ на страните-членки. Изведени са няколко основни тенденции, които се развиват във всички разглеждани страни, макар и с различна интензивност – ограничаване на прогресивността на данъка върху доходите на физическите лица, значително понижаване на данъка върху корпоративната печалба, преминаване към по-ниска степен на диференциация на данъка върху добавената стойност, увеличаване дела на акцизите и екологичните данъци в общите бюджетни приходи и реформиране на системите за социално осигуряване. Обобщени са основните резултати от осъществените реформи и са очертани възможните бъдещи насоки на данъчната политика на страните от Централна и Източна Европа.

JEL: H20; H21; H3

1. Предпоставки за данъчните реформи в страните от Централна и Източна Европа по време на пазарната трансформация

Обект на настоящата студия са данъчните реформи в десет страни от Централна и Източна Европа, които се присъединяват към ЕС през 2004 г. и 2007 г.² През последните две десетилетия в тези държави се извършва дълбока

¹ Нели Попова е задочен докторант в Институт за икономически изследвания при БАН, секция „Международна икономика“, тел.: 0897-700152, email: popova_nelly1@yahoo.com.

² Това са Полша, Чешката република, Унгария, Словения, Латвия, Литва, Естония, Словакия, България и Румъния.

икономическа трансформация, неизменна част от която са промените в структурата и насоките на данъчната политика. В началото на 90-те години на XX век те са изправени пред задачата да създадат нови фискални институции и данъчни системи, които да бъдат пазарноориентирани и същевременно да акумулират достатъчно бюджетни приходи. В сравнение с други икономики в преход СЦИЕ се смятат за успешен пример за фискални реформи. Техните данъчни системи са преустроени по модел на страните от Европейския съюз като част от подготовката им за присъединяване. Тук имаме за цел да проследим основните процеси при провеждането на данъчните реформи в страните от Централна и Източна Европа в годините на пазарна трансформация и да обобщим техните най-важни резултати. Анализът на реформите в тези държави е направен в светлината на фундаменталните принципи на облагането, които стоят в основата както на общия размер на данъчната тежест, така и на разпределението ѝ между отделните видове данъци. От такава гледна точка са обяснени най-важните процеси в реформите по време на прехода към пазарна икономика и са формулирани заключения относно бъдещите насоки на данъчната политика на СЦИЕ.

1.1. Принципи на облагането и видове данъчни инструменти

Конкретната конфигурация от данъчни инструменти в дадена страна отразява равнището на икономическо развитие и създадените традиции по отношение ролята на държавата. В икономическата теория съществуват различни възгледи за оптималната структура на данъчната система и за дела на отделните видове данъци в нея. Въпреки разнообразните цели, които тя преследва, данъчната система на една държава трябва да се базира на няколко фундаментални принципа:

- **Справедливост** (equity) – съобразяване на данъчното бреме със социалното и икономическото положение на данъкоплатците. Справедливостта на данъчното облагане има два аспекта: стопанските субекти с еднакви доходи да имат еднакви данъчни задължения (хоризонтална справедливост) и увеличаване на данъчното задължение с нарастване на доходите (вертикална справедливост). Справедливо данъчно облагане се постига чрез преразпределение на създавания в обществото доход от по-богатите към по-бедните индивиди чрез прогресивно облагане на доходите на физическите лица и/или прилагането на данъчни облекчения.
- **Ефективност** (efficiency) – ефективността на данъчната система се определя от това доколко промените в данъчното бреме въздействат върху търсенето и предлагането на труд и върху решенията за спестяване и инвестиции. При анализа на въздействието на данъчното облагане върху икономиката от значение освен преките ефекти, изразяващи се в привличането на ресурси от частния сектор за нуждите на публичния, са и индиректните ефекти, свързани с разпределението на ресурсите и

взаимодействието между отделните сектори в икономиката.³ Именно тези ефекти отразяват степента, до която данъчната система действително е ефективна.

- **Фискална неутралност** (revenue neutrality) – спадът в приходите вследствие намаляването на определен данък трябва да бъде компенсиран с нарастващи постъпления от други данъци, т.е. измененията в данъчната структура не бива да застрашават дългосрочната устойчивост на публичните финанси.⁴

Описаните принципи на данъчната система намират проявление в размера и съотношението между отделните данъчни инструменти в бюджета на отделната държава. По същество съвременните данъчни системи се изграждат на базата на два типа данъци – преки и косвени, наричани още подоходни и потребителски (според обекта на облагане).

В литературата като основно предимство на преките данъци се посочва възможността им за съобразяване със социално-икономическото състояние на данъкоплатците. Това става чрез прогресивно облагане, при което данъчното задължение нараства по-бързо от облагаемата основа. Косвените данъци създават еднакво данъчно задължение независимо от размера на дохода. Поради това те налагат по-голямо бреме върху потребителите с ниски доходи и са по-непривлекателни от политическа и социална гледна точка. Според Адам Смит косвените данъци гарантират справедливост само тогава, когато облагат луксозните и вредните за здравето стоки (този възглед намира приложение в съвременния акциз).⁵ Именно поради способността си за по-справедливо преразпределение на дохода преките данъци са се наложили като основен източник на бюджетни приходи в страните от Европейския съюз.

В полза на косвените данъци също се изтъкват редица аргументи. Техните привърженици смятат, че облагането на индивидите не бива да се осъществява въз основа на реализираните доходи или притежаваното имущество, а в зависимост от количеството употребявани блага. Според Ървинг Фишър потреблението е по-справедлива данъчна база, отколкото дохода, тъй като данъците облагат това, което се консумира от обществото, а не онова, което се

³ От гледна точка на общественото благосъстояние настъпилата промяна в относителните цени на стоките вследствие на облагането намира израз в недостиг на необложените стоки и производствени фактори и излишно предлагане на обложените. Когато данъците предизвикват неефективно разпределение на ресурсите в икономиката, възниква т.нар. излишно бреме на данъчното облагане (Browning, E., J. Browning. Public Finance and the Price System. Macmillan Publishing Company: New York, 1987)

⁴ Основоположникът на класическата политическа икономия Адам Смит формулира и някои допълнителни принципи, които засягат техническите аспекти на облагането - равномерност, определеност, удобство и рентабилност (Вж. Стоянов, В. Данъчно облагане, с. 40).

⁵ Стоянов, В. Данъчно облагане, С., 2000, с. 51.

създава чрез труда и инвестициите.⁶ Поради факта, че „отнемат” само тази част от дохода, която се изразходва за текущи разходи, косвените данъци не влияят върху разпределението на производствените фактори.

На практика съчетаването на посочените принципи на данъчното облагане е трудно постижимо, тъй като стремежът към постигане на социална справедливост може да се окаже за сметка на ефективността или фискалната неутралност на данъчната система. Оптималната данъчна структура се базира на такова съчетание между преките и косвените данъци, което позволява да бъдат сведени до минимум пазарните изкривявания и едновременно с това да бъде постигнато колкото се може по-справедливо разпределение на доходите.

1.2. Интеграцията в ЕС и стимулирането на икономически растеж – основни движещи сили на данъчните реформи в СЦИЕ

Конкретната степен на прилагане на посочените принципи на облагането е в зависимост от характеристиките на данъчната система и целите на икономическата и социалната политика на отделната държава. През XX век и особено след Втората световна война в европейските страни настъпват дълбоки промени както в размера на общата данъчна тежест, така и във функционалното ѝ разпределение. Изграждането на данъчните им системи е стимулирано не само от съображения за икономическа ефективност, но и за социално равенство и справедливост. Повишаването на социалните трансфери е израз на стремежа към преодоляване на съществуващите пазарни несъвършенства, каквото е социалното неравенство и в резултат от това се стига до траен ръст в данъчноосигурителната тежест.⁷

В началото на 90-те години на миналия век страните от Централна и Източна Европа се намират в различна ситуация. Преходът от централно-планова икономика към капитализъм включва важни промени в разпределителната роля на държавата и в начина на финансиране на бюджета. Докато при предишната система главен източник на финансов ресурс за държавния бюджет са големите държавни предприятия, то в условията на пазарна икономика основни данъкоплатци са физическите лица и частните фирми.⁸ След началото на икономическата трансформация тези страни не разполагат с утвърдени механизми за преразпределение на доходите в обществото посредством данъците и социалните трансфери. Друга обща характеристика за всички разглеждани страни през този период е намаляването на съотношението на бюджетните приходи и разходи към brutния вътрешен продукт. Драстичният спад на дела на публичния сектор в икономиката е резултат не толкова от целенасочена държавна политика, колкото от трансформационната рецесия. През този период данъчната политика е

⁶ Мъсгрейв, Р., П. Мъсгрейв. Държавни финанси – теория и практика. С. Отворено общество, 1998, с. 724.

⁷ Nossen, S. Tax Policy in the EU: A Review of Issues and Options. p. 2.

⁸ Tax reforms in EU acceding countries, p. 15.

непоследователна и включва чести промени в ставките и прилагане на многобройни преференции, най-вече за чуждите инвеститори. Липсата на адекватна данъчна администрация в периода на раздържавяване на икономиката води до появата на значителен по размерите си „сив” сектор в икономиката. Избягването и укриването на данъци са широко практикувани във всички страни от разглежданата група. С други думи, в началния период на прехода повечето промени във фискалната (вкл. данъчната) политика са по-скоро антикризисни мерки, отколкото целенасочени и последователни действия.

Същинските реформи в данъчната сфера в СЦИЕ започват в средата на 90-те години, след преодоляването на трансформационната рецесия и началото на преговорите за присъединяване към ЕС. През този период процесът на реформи е силно стимулиран от ускоряването на темпа на растеж на техните икономики и свързаното с това разширяване на данъчната база и ръст в бюджетните постъпления. Наред с това към средата на десетилетието повечето от тях вече са изградили необходимата институционална среда за провеждане на целенасочени данъчни реформи. Държавата до голяма степен се е оттеглила от икономиката и много от изпълняваните дотогава от нея функции са се прехвърлили към пазара, процесът на приватизация е в напреднала фаза, данъчната администрация е модернизирана, търсенето на публични услуги е спаднало, което позволява намаляване на съотношението на данъците към БВП.

Реорганизирането на данъчните системи не се развива едновременно в отделните страни от разглежданата група. Темпът на осъществяване на реформите отразява специфичната икономическа ситуация и създадените традиции във всяка отделна държава. Унгария още в самото начало на пазарна трансформация вече има частен сектор, който, макар и недобре развит, представлява изходна база за реформите. Поради това именно тя първа започва да преобразува данъчната си система по „западен” образец, въвеждайки още през 1988 г. данък върху доходите на физическите лица и данък върху добавената стойност, а през 1989 г. и данък върху корпоративната печалба.⁹ Останалите държави въвеждат новите подоходни и потребителски данъци през 1991-1994 г.

В годините на прехода част от СЦИЕ се ориентират към плавни и поетапни промени, а други извършват всеобхватни и бързодействащи мерки, особено през периода непосредствено преди присъединяването към Европейския съюз. Словения например въвежда ДДС едва през 1999 г., а в областта на подоходното облагане в най-голяма степен се придържа към прогресивно облагане. Най-машабната данъчна реформа е осъществена в Словакия през 2004 г., в навечерието на присъединяването ѝ към ЕС. Реформата включва промени едновременно в трите основни фискални инструмента – личния

⁹ Dethier, J.J. and J. Christoph. Taxing Capital Income in Hungary and in the European Union.

подоходен данък, данъка върху корпоративната печалба и данъка върху добавена стойност.¹⁰

Въпреки посочените различия във всички разглеждани страни реформите на данъчната система се отличават с редица общи характеристики и тенденции. Това е обусловено както от сходните начални условия, така и от еднаквата им ориентация към Европейския съюз. Страните от ЕС се превръщат в основни търговски партньори и инвеститори в СЦИЕ, а крайна цел на това сътрудничество е пълноценното включване на последните в единния вътрешен пазар. Перспективата за присъединяване към Общността дава силен тласък на реформите в СЦИЕ и води до ускоряване на стопанския им растеж. Тя допринася за макроикономическата стабилизация и укрепването на демократичните институции в тези държави и по този начин повишава атрактивността им за чуждестранните инвеститори.

Интеграцията в Европейския съюз налага да бъдат хармонизирани законодателствата в областта на косвените данъци, като много от разпоредби на *acquis* трябва да бъдат инкорпорирани в националните законодателства още преди самото присъединяване. Във връзка с това през 90-те години на XX век СЦИЕ въвеждат ДДС (на мястото на данъка върху оборота) и установяват размера му в границите, определени в законодателството на ЕС. Хармонизацията на акцизите също започва през този период. Членството в ЕС налага и някои ограничения по отношение на възможностите на СЦИЕ за използване на данъчни стимули по отношение на бизнеса, ако те са в противоречие с разпоредбите на Общността за държавна помощ.¹¹ След присъединяването всички мерки с подобен характер трябва да бъдат премахнати. Следователно перспективата за членство в Съюза оказва съществено влияние върху оформянето на данъчната система на СЦИЕ по време на пазарната трансформация.¹²

Същевременно в годините на прехода страните от Централна и Източна Европа са изправени пред задачата за изравняване на стандарта на живот и равнището на стопанско развитие с държавите от ЕС. За целта те се нуждаят от значителни капиталовложения и данъчните стимули се превръщат във важно средство за привличането им. Още повече, че преди присъединяването си към Европейския съюз СЦИЕ не са обвързани с ангажимента за бюджетна дисциплина, произтичащ от участието в единния вътрешен пазар. Те

¹⁰ За повече подробности за данъчната реформа от 2004 г. (Вж. Brook, A.-M., W. Leibfritz. Slovakia's introduction of a Flat Tax as part of wider economic reforms. Economics Department Working Papers No. 448).

¹¹ Tax reforms in EU acceding countries, p. 10.

¹² В началото на трансформацията към пазарна икономика страните от региона активно взаимодействат с международните финансови институции, МВФ и Световната банка, които също оказват въздействие върху насоките на цялостната икономическа и в частност, фискалната политика на СЦИЕ. Влиянието им обаче намалява значително през втората половина на 90-те години, когато тези държави вече са се превърнали в атрактивно място за преки чуждестранни инвестиции и са далеч по-малко зависими от финансовия ресурс на двете финансови институции.

разполагат с достатъчна гъвкавост да използват фискалната политика като инструмент за стимулиране на стопанската активност и оттук, за „догонване” на страните от ЕС-15. Макар данъчната политика на СЦІЕ в годините на пазарна трансформация да се оформя в контекста на интеграцията в Общността, тя придобива специфика, която е обусловена от конкретните особености и потребности на разглежданите страни. Тази специфика стои в основата и на целите на данъчните реформи, а именно: насърчаване на стопанска активност, увеличаване на стимулите за предприемачество и инвестиции, засилване на прозрачността на данъчната система и повишаване на събираемостта на приходите. С други думи, реформите в страните от Централна и Източна Европа са насочени към създаване на такава данъчна система, която свежда до минимум смущенията в поведението на стопанските субекти, предизвикани от данъчното облагане.

2. Основни тенденции при провеждането на данъчните реформи в страните от Централна и Източна Европа

2.1. Ограничаване на прогресивния характер на личния подоходен данък

В началото на 90-те години на XX век личният подоходен данък е ново явление за страните от Централна и Източна Европа. По време на плановата икономика в тях такъв данък изобщо не е съществувал или е имал рудиментарна форма (Унгария). Поради това в началото на пазарна трансформация те възприемат утвърдените практики на страните от ЕС-15 в тази област, а именно прогресивно подоходно облагане. Всички държави от разглежданата група първоначално установяват система на облагане с пет или шест данъчни етажа. Единствено балтийските страни – Естония, Латвия и Литва, от самото начало въвеждат подоходен данък само с една ставка – т.нар. плосък данък.¹³

След 2000 г. системата на облагане на личните доходи в СЦІЕ претърпява сериозни изменения. Стремелът на тези държави, от една страна, е създаване на стимули за стопанските субекти (за труд и спестявания) чрез понижаване на данъчната тежест върху тях. От друга страна, те целят конструиране на

¹³ Концепцията за плоския данък е разработена в началото на 80-те години на XX век от Алвин Рабушка и Робърт Хол. Те предлагат прилаганата в САЩ хибридна система за облагане доходите на физическите и юридическите лица да бъде заменена с плоска ставка в размер на 19% и необлагаем минимум. Замисълът на плоския данък е да не се облагат доходите, а потреблението, така че данъците да не „наказват” спестяванията и да се повишат стимулите за капиталопроизводство. Необлагаемият минимум за домакинствата осигурява прогресивност на данъка. Според авторите на идеята въвеждането на плоска ставка би способствало за опростяване на данъчната система и намаляване на административните разходи, като същевременно не би накърнило ефективността и неутралността ѝ. Премахването на различните данъчни облекчения и специални режими пък би ограничило възможностите за избягване на данъка и също би стимулирало повече инвестиции (вж. Rabushka A., R. Hall. The flat tax. Hoover Press, 1995).

колкото се може по-рационална и прозрачна данъчна система с оглед ограничаване на възможностите и желанието за укриване на доходи и други данъчни измами. Поради това те се ориентират към понижаване на пределната данъчна ставка, както и към съкращаване на броя на данъчните етажи. В голяма част от СЦИЕ процесът на намаляване на прогресивността завършва с въвеждане на плоска ставка. Сред страните, разглеждани тук, този подход на облагане на личните доходи е въведен първо в трите балтийски републики, а след 2000 г. – в Словакия, България, Румъния и Чешката република. От изследваната група държави най-съществено понижаване на данъка върху доходите на физическите лица е извършено в България с въвеждането от началото на 2008 г. на плоска ставка от 10%. По този начин ние ставаме страната с най-нисък размер на личния подоходен данък в ЕС-27.¹⁴

В теорията като основно предимство на плоския данък се посочва, че той стимулира предлагането на труд, което допринася за повишаване на заетостта и участие на пазара на труда. Друг важен аргумент е ограничаването на възможностите за злоупотреби и оттук – повишаване на събираемостта на данъчните постъпления, което компенсира по-ниските пределни данъчни ставки.¹⁵ Този аргумент има особено голяма роля в страните от Централна и Източна Европа поради вече споменатите трудности пред данъчните им администрации да се справят с данъчните измами в началните години на прехода. Не на последно място, в някои случаи въвеждането на плоския данък се извършва като част от цялостен пакет реформи, а това води до опростяване на данъчната система и понижаване на административното бреме върху стопанските субекти.¹⁶

В страните, възприели плоска ставка, разширяването на данъчната основа се превръща във важен елемент на реформата. В Словакия данъчната основа на личния подоходен данък е широко дефинирана и той се прилага по отношение на доходите от работна заплата, пенсии, стопанска дейност, наеми, лихви от банкови депозити и разплащателни сметки, осигуряване в частни фондове, както и плащанията от допълнителното пенсионно осигуряване.¹⁷ В Естония плоската ставка в размер от 21% се отнася за всички видове доходи от труд и капитал, вкл. дивиденди, лихви, капиталови печалби, хонорари.

Важна част от реформата на подоходното облагане в СЦИЕ е и рационализирането на системата от данъчни облекчения. В Словакия необлагаемият минимум е повишен повече от двойно и така размерът му става

¹⁴ Плоският данък се удържа за доходите на физическите лица от 6 вида източници, сред които доходите от труд, от дейност като едноличен търговец, от наем, предоставяне за ползване на имущество и др. (вж. Закон за доходите на физическите лица).

¹⁵ Grabowski, M., M. Tomalak. Tax system reforms in the countries of Central Europe and the Commonwealth of Independent States. p. 26.

¹⁶ Paulus, A., A. Peichl. Effects of Flat Tax in Western Europe on equity and efficiency. EUROMOD Working Paper No. EM2/08, April 2008.

¹⁷ Taxation Trends in the European Union. 2009 Edition. EUROSTAT Statistical Books, p. 199.

по-висок от минималната работна заплата.¹⁸ Освен това там е предвиден данъчен кредит за домакинствата с ниски доходи, с което на практика за тези домакинства ставката на подоходния данък е отрицателна. В Естония също се облагат само доходите над определен праг, променян ежегодно, а също се предоставят и данъчни облекчения за самотни родители, за лихви върху ипотечни кредити и разходи за обучение. И в Литва е налице необлагаем минимум, който намалява с увеличаване на дохода и напълно отпада над определен размер на дохода. През 2006 г. Чехия също заменя прилаганото дотогава стандартно облекчение (*general allowance*) с данъчен кредит, който дори е повишен след въвеждането на плоския данък. С други думи, дори в страните с плоска ставка, с изключение на България, подоходният данък запазва известна прогресивност. Запазването на облекченията в повечето СЦИЕ е израз на стремежа към смекчаване на неблагоприятните ефекти от намаляващата прогресивност на данъка, особено върху домакинствата с ниски доходи, върху които в най-голяма степен пада бремето на пропорционалното облагане.

Прогресивно облагане на личните доходи е запазено в Унгария, Полша и Словения, но тенденцията и в тези страни е към редуциране на броя на етажите до два или най-много три, както и понижаване на пределните ставки. Например от началото на 2005 г. Унгария преминава от три към два данъчни етажа. В Полша данъчните ставки също са неколkokратно понижавани през последните години, но за сметка на това са елиминирани редица облекчения, за които се смята, че водят до изкривяване на конкуренцията и инвестиционните решения. Сега Словения е страната с най-голяма степен на диференциация на данъка – тя прилага 3 данъчни етажа (с размер между 16 и 41%). Важна особеност е, че прогресивно облагане се прилага единствено по отношение на т.нар. активен доход, получаван от работна заплата. Същевременно „пасивният” доход, реализиран от дивиденди, лихви и капитал, се облага с плоска ставка в размер на 20%, а данъкът върху прираста на капитала се определя според продължителността на периода на притежаване на съответния актив. С диференцираното данъчно третиране на различните видове доходи на физическите лица Словения се отличава от всички останали страни, включени в това изследване.¹⁹

В обобщение, въпреки разнообразните подходи при третирането на доходите на физическите лица през годините на пазарна трансформация, като обща за всички разглеждани страни тенденция може да се посочи намаляващата прогресивност на данъка. Общо 7 от тях сега прилагат плоска ставка, а в останалите броят им е сведен до две. Пределните данъчни ставки също подлежат на чувствително понижаване.²⁰ Пропорционален данък върху

¹⁸ Brook, A.-M., W. Leibfritz. Slovakia's Introduction of a Flat Tax as Part of Wider Economic Reforms. – Economics Department Working Papers No. 448, p. 6.

¹⁹ Taxation Trends in the European Union. 2009 Edition. EUROSTAT Statistical Books, p. 220.

²⁰ Единствено Словения сега прилага три данъчни етажа, най-високият от които е в размер от 41%. С това тя се очертава като страната с най-висок данък върху доходите

доходите на практика е въведен единствено в България, където няма необлагаем минимум, а данъчните облекчения са редуцирани. Във всички останали страни преразпределителните функции са съхранени чрез повишаване на необлагаемия минимум и на данъчните облекчения за данъкоплатците с ниски доходи. Така изградената система на подходящо облагане в СЦИЕ, съчетаваща елементи на прогресивно и пропорционално облагане на личните доходи, е израз на стремежа към постигане на компромис между принципите на ефективност и справедливост на облагането.

2.2. Понижаване на размера на данъка върху корпоративната печалба

Данъкът върху корпоративната печалба заема основен дял в данъчната тежест върху бизнеса в европейските държави. В страните от Централна и Източна Европа той е въведен приблизително по едно и също време - в началото на 90-те години на XX век (с изключение на Унгария, която го въвежда в данъчната си система още в края на 80-те години). Той се отличава с някои особености във всяка страна по отношение размера на ставката, начина на определяне на данъчната основа, както и обхвата и размера на облекченията. През първите години след въвеждането му корпоративният данък варира в широки граници – от 29% в Естония до 55% в Чешката република. Отделните държави избират различни решения и по отношение на облекченията, вкл. тези за чуждестранните инвеститори. Още в средата на десетилетието Унгария създава най-благоприятни условия за чуждестранните компании и по този начин се утвърждава като страната с най-ниско облагане на бизнеса в Централна и Източна Европа (ставка от 18% и редица облекчения за бизнеса).

В края на миналото и началото на това столетие корпоративният данък претърпява сериозни изменения във всички държави от разглежданата група. Също както при данъка върху доходите на физическите лица, реформите в областта на облагането на бизнеса също преследват сходни цели във всички страни, а именно понижаване цената на капитала, намаляване на административната тежест върху фирмите и оттук – създаване на благоприятна среда за инвестиции и насърчаване на капиталоеобразуването. С оглед на това всички СЦИЕ се ориентират към понижаване на ставката. В Полша размерът на корпоративния данък е намален близо два пъти през последното десетилетие – от 40% през 1996 г. на 19% през 2009 г.²¹ В Чешката република и Словения, където при въвеждането му корпоративният данък превишава 50%, в началото на новото хилядолетие той спада до 20%, а при данъчната реформа от 2004 г. Словакия установява размера му на 19%. Сред разглежданите страни се откроява Естония, която от 2000 г. насам облага с корпоративен данък (в размер на 21%) само разпределените между

на физическите лица сред новите членки на ЕС (Taxation Trends in the European Union. 2009 Edition. EUROSTAT Statistical Books, p. 221).

²¹ В Полша се прилага класическа система на облагане на корпоративната печалба, при която печалбата се облага първо на равнището на самата компания, както и след разпределението ѝ под формата на дивиденди, а ставката от 19% е валидна и за капиталовите доходи.

акционерите печалби. Реинвестираните печалби не подлежат на корпоративен данък и по този начин Естония става единствената държава в ЕС-27, в която фирмените печалби не се облагат. Основният замисъл на тази мярка е да бъдат стимулирани предприятията да реинвестират печалбите си в разширяване и обновяване на производствените мощности. В България ставката на корпоративния данък е намалена четирикратно в рамките на едно десетилетие – от 40% през 1997 г. на 10% през 2007 г., което я превръща в страната с най-ниска пределна данъчна ставка в ЕС-27. В резултат от реформите, извършени през последните 15 години, в СЦИЕ ставката на корпоративния данък бележи чувствителен спад – от средно 40-50% през 90-те години на миналия век на 20-21% през 2007 г. По този начин различията в размера на корпоративния данък между отделните страни намаляват.

Както и в случая с личния подоходен данък, понижаването на ставката на корпоративния данък е компенсирано от разширяване на данъчната база. Това става предимно чрез ограничаване или дори отмяна на специалните схеми за насърчаване на инвестициите и данъчните ваканции. Ограничаването на данъчните облекчения за бизнеса се налага и заради членството на страните от Централна и Източна Европа в ЕС, където правилата за предоставяне на държавна помощ са строго регламентирани.²² Унгария е особено засегната от правилата на ЕС за държавна помощ, тъй като през 90-те години данъчните облекчения са активно използвани за привличане на големи чуждестранни компании, които да участват в приватизацията на нейните предприятия.²³ Въпреки това използването на специалните схеми за облекчено данъчно третиране продължава да бъде важна част от системата на корпоративно облагане в СЦИЕ. Макар и при значителни ограничения страните-членки все още имат на разположение различни стимули като специални схеми за амортизация, облекчения за инвестиции в научно-развойна дейност и т.н. Част от тях създават специални икономически зони, в които се предлагат допълнителни облекчения за инвеститорите. В Словения например се прилага по-ниска ставка (но не по-ниска от 10%) за фирмите в специалните икономически зони. Предоставянето на данъчни преференции в отделните страни се извършва съобразно различни критерии, например към компании, които реинвестират печалбата (Естония), или към такива, инвестиращи в научно-развойна дейност (Унгария). В други случаи преференциите целят насърчаване на заетостта и стимулиране на малките и средните предприятия. В България законодателството допуска преотстъпване на данъка в размер до 60% на земеделските производители за данъчната им печалба от непреработената

²² Съгласно Договора за създаване на ЕО всякакъв вид държавна помощ, предоставяна от страните-членки, която облагодетелства определени предприятия или производството на дадени стоки и по този начин нарушава или застрашава свободната конкуренция в търговията между страните-членки, е несъвместима с общия пазар. Тази разпоредба се отнася за всички форми на държавна помощ, вкл. в данъчната политика.

²³ Grabowski, M., M. Tomalak. Tax system reforms in the countries of Central Europe and the Commonwealth of Independent States. p. 33.

растителна и животинска продукция, както и намаляване на финансовия резултат за данъчни цели за фирмите, наемащи трайно безработни лица.²⁴

Понижаването на корпоративния данък в СЦИЕ става причина да се заговори за появата на данъчна конкуренция в Европа. Това явление се превръща в проблем след присъединяването на тези страни към ЕС, тъй като размерът на корпоративния данък в тях е значително по-нисък от този в „старите“ членки. Възникват опасения, че острата конкуренция за инвестиции би могла да предизвика „ерозия“ на бюджетните приходи или прехвърляне на все по-голяма част от данъчната тежест върху труда. Макар преките данъци да са в компетенциите на страните-членки, в ЕС все по-усилено се лансират предложения за въвеждане на т.нар. обща хармонизирана данъчна база. Замисълът на това предложение е в Общността да бъдат установени унифицирани правила за изчисляване на данъчната основа на корпоративния данък. Засега тази инициатива се натъква на съпротивата на много страни-членки, които виждат в нея опит за повишаване на данъчната тежест върху бизнеса и отнемането на конкурентните им предимства. Във всеки случай като членки на ЕС държавите от Централна и Източна Европа вече не разполагат със същата свобода в областта на корпоративното облагане, както в предприсъединителния период. Те вече трябва да съобразяват политиката си в тази област с разпоредбите на европейското законодателство. Предвид посочените обстоятелства, може да се очаква през следващите години тенденцията към понижаване на данъчната ставка на корпоративния данък в СЦИЕ да бъде прекратена.

2.3. Ограничаване на диференциацията на данък добавена стойност (ДДС)

В страните от Европейския съюз косвените данъци са до голяма степен хармонизирани. Тези данъчни инструменти облагат потреблението на стоки и услуги и в такъв смисъл различията между страните-членки по отношение на размерите им е бариера пред свободното движение на стоки и услуги в границите на Единния вътрешен пазар. Освен това косвените данъци нямат свойството на подоходните данъци да осъществяват преразпределение на дохода в националната икономика, поради което страните-членки са склонни да прехвърлят някои компетенции в тази област на наднационално равнище.

Основните положения, засягащи хармонизацията на ДДС, се съдържат в Шестата директива от 1977 г. По-конкретно, установени са минимални равнища на стандартната и намалената ставка (съответно 15 и 5%) и са конкретизирани стоките и услугите, които могат да се облагат с намалената ставка, както и тези с право на освобождаване.²⁵ Предвидената в Шестата директива възможност за диференциация на ДДС дава възможност на страните-членки да смекчат регресивния му характер чрез намаляване на данъчната тежест спрямо данъкоплатците с ниски доходи. Освен това част от

²⁴ Вж. Закон за данъците на физическите лица.

²⁵ Вж. Шеста директива на Съвета от 17 май 1977 г. относно общия режим на ДДС.

тях договорят на двустранна основа и допълнителни облекчения, предимно по отношение на трудопоглъщащите услуги. В резултат се стига до значително усложняване на системата на ДДС в Европейския съюз.

В страните от разглежданата група данъкът върху добавената стойност навлиза в началото на икономическата трансформация.²⁶ Организацията на ДДС в СЦИЕ се извършва изцяло в контекста на подготовката им за присъединяване към ЕС. От самото начало възприетите от тях данъчни ставки се вменят в установените от европейското законодателство рамки – стандартната ставка варира от 18% в Латвия и Литва до 25% в Унгария. С размер около 20% средната ставка в СЦИЕ превишава значително както средното равнище за ЕС-15, така и определения в Шестата директива минимум (15%). В същото време по-голямата част от разглежданите страни активно използват предвидената в Директивата възможност за прилагане на редуцираната ставка от 5%. В предприєдинителния период част от тях прилагат и нулева ставка по отношение на определени стоки и услуги (литература, хранителни и лекарствени продукти, както и редица услуги), но след присъединяването им към ЕС размерите на облекчените ставки са повишени в съответствие с изискванията на Шестата директива. Все пак дори в условията на членство част от СЦИЕ си издействат правото за временно прилагане на редуцираната ставка от 5% за някои трудопоглъщащи услуги – ресторантските услуги, ремонтни дейности и строителство и др. С подобни данъчни облекчения сега се ползват Полша и Словения.

Разпоредбите на общностното законодателство задават рамките на организацията на ДДС в страните-членки, но те все пак оставят достатъчно пространство за гъвкавост при определяне на параметрите му. Това позволява на държавите от Централна и Източна Европа да обвържат политиката в областта на този данък с реформите на останалите основни данъчни инструменти. Предвид посочените тенденции към понижаване на ставките на данъците върху доходите на физическите лица и фирмените печалби, ДДС се очертава като най-важния инструмент за акумулиране на бюджетни приходи в разглежданата група страни и оттук – за гарантиране на бюджетната неутралност на данъчните им системи. Това става най-вече чрез повишаването на облекчената ставка на ДДС и доближаването ѝ до размера на стандартната.

Подходът на запазване на фискална неутралност чрез прехвърляне на данъчната тежест от подоходните данъци върху ДДС проличава особено ясно в Словакия. В рамките на мащабната данъчна реформа през 2004 г. Тя заменя двете ставки на ДДС (стандартна 20 и облекчена 14%) с единна ставка от 19% за всички стоки и услуги. Премахването на диференциацията на ДДС е един от стълбовете на данъчната реформа в тази страна и е насочено към

²⁶ Прилаганият преди това оборотен данък върху продажбите на дребно е бил вторият по значимост източник на приходи след данъка върху печалбата на държавните предприятия. Организацията на оборотния данък обаче е била прекалено сложна поради прекалено голямата диференциация – вместо една или две ставки са съществували няколко стотин ставки по отношение на различните стоки (вж. Taxing Capital Gains in Hungary and the European Union).

компенсиране на чувствителното намаляване на подоходните данъци. И в Унгария са извършени промени в областта на ДДС в посока към намаляване на диференциацията му. През периода 2005-2006 г. стандартната ставка, приложима към повечето стоки и услуги, е намалена от 25 на 20%, а облекчената е повишена от 15 на 20%. Балтийските републики също се ориентират към ограничаване на диференциацията на ДДС. Така от началото на 2009 г. в Латвия са повишени стандартната и облекчената ставки (съответно от 18 на 21% и от 5 на 10%), в Литва стандартната ставка на ДДС също е повишена (с 1 пункт до 19%), а облекчените ставки са отменени.

В България данъкът върху добавената стойност е въведен през 1994 г. Размерът му е неколнократно променян, но от 1999 г. досега той е установен на 20%. При въвеждането на ДДС в нашата страна се води дискусия относно възможната му диференциация. Има предложения наред със стандартната да бъде прилагана и облекчена ставка за стоките от първа необходимост. В крайна сметка надделява становището, че при диференциация събираемостта на данъка би била значително по-ниска заради нарасналите възможности за злоупотреба.²⁷ Поради тези причини България за разлика от останалите страни от разглежданата група от самото въвеждане на ДДС се придържа към унифицирано облагане на възможно най-широк кръг стоки с една ставка. Впоследствие с изменения в Закона за ДДС облекчена ставка от 7% е въведена само по отношение на хотелското настаняване, когато е в рамките на организирано пътуване в страната, и това е единственото облекчение при облагането с ДДС в нашата страна.

Данък добавена стойност действително осигурява необходимото нарастване на бюджетните приходи в България и се утвърждава като основен източник. През 1998 г. те възлизат на 8.2%, през 2000 г. – на 9.7%, а през 2007 г. – на 12.5% от БВП, което е най-високото равнище в ЕС. ДДС се превръща в основен източник на бюджетни приходи в нашата страна най-вече след 2000 г., когато започва период на силен икономически растеж. Именно свойството на ДДС на „машина за бюджетни приходи“ дава възможност за чувствително понижаване на преките данъци. Трябва да се отбележи, че значимостта, която данъкът върху добавената стойност придобива у нас като източник на бюджетни приходи, се дължи не само на спецификата на самия данък, но и на високия дял на крайното потребление в БВП, който през 2000 г. е 87.1%, а през 2002 г. – 85.6%.²⁸ По данни на Евростат от 2007 г. крайното вътрешно потребление заема три четвърти от БВП, което поставя страната на трето място по този показател в ЕС-27.

България се отличава в разглежданата група държави с отсъствието на диференциация на ДДС от самото му въвеждане. В останалите страни е налице

²⁷ Разчетите показват, че в конкретните условия в страната тогава (свито вътрешно потребление) при облагане на храните с нулева ставка, за останалите стоки ДДС трябва да бъде 33.5%, за да се осигурят необходимите бюджетни приходи. Подобно би било положението при ставки съответно 10 и 24% (вж Гълъбов, Н. Причини за бюджетния дефицит, 2004).

²⁸ Гълъбов, Н. Причини за бюджетния дефицит, 2004, с. 54.

тенденция към сближаване на размера на двете ставки, но в повечето случаи все пак продължава да се прилага и облекчена ставка.

Ограничаването на диференциацията на ДДС се превръща във важен елемент на реформите наред с понижаването на размерите на подоходните данъци и допринася за водещата роля на косвените данъци в СЦИЕ.

2.4. Хармонизация на акцизите и увеличаване на ролята на данъците върху енергията

Акцизите също като ДДС подлежат на хармонизация в Европейския съюз. Установени са минимални ставки, които са задължителни за всички страни-членки. Уеднаквени са и данъчните обекти, т.е. стоките подлежащи на облагане с акцизи, а именно енергийните продукти и електрическата енергия, тютюневите изделия и алкохолните напитки.²⁹

В предприсъединителния период СЦИЕ имат възможност да договарят преходни периоди за достигане на минималните равнища на акцизите с цел избягване на ценови шокове. Те обаче са ангажирани да повишават прогресивно техните размери до достигане на минимумите, заложен в директивите на ЕС. Към 2009 г. по-голямата част от СЦИЕ са достигнали установените от Съюза минимални равнища на акцизите, а в някои случаи дори ги превишават. Например в Естония акцизите върху алкохолните напитки и тютюна, както и върху дизеловото гориво и безоловния бензин превишават минималните нива, установени в ЕС. В Латвия и Словения акцизите върху определени стоки също превишават минималните равнища. В този смисъл хармонизацията на акцизите е важен фактор за нарастването на дела на потребителските данъци в общата данъчна тежест в разглежданата група страни.

Значимостта на потребителските данъци в Европейския съюз през последните години се засилва не само по линия на данъчната хармонизация, но и заради т.нар. екологични данъчни реформи. В развитите индустриализирани държави съображенията за околната среда придобиват все по-голямо значение, поради което данъците започват да се възприемат като средство за компенсиране на обществото за нанесените му от икономическата дейност щети. Същевременно бюджетните постъпления от екоданъците се разглеждат като подходяща алтернатива на подоходния данък или вноските за социално осигуряване. Екологични данъчни реформи вече са в ход в някои от старите страни-членки на ЕС като Швеция, Дания, Финландия, Германия и Холандия.

²⁹ За повече информация вж. Council Directive 92/83/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages, Council Directive 92/12/EEC, Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity, Council Directive 92/12/EEC of 25 February 1992 on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding, movement and monitoring of such products.

През последните години част от СЦИЕ също започват да ориентират данъчните си реформи към засилено облагане на източниците на замърсяване за сметка на намаляване на данъка върху доходите от работна заплата или осигурителните вноски. Интерес представлява екологичната данъчна реформа в Чешката република, иницирана от началото на 2008 г. Реформата е обвързана с хармонизацията на акцизите върху електричеството, твърдите горива и природния газ в съответствие с изискванията на законодателството на ЕС и предвижда да бъдат намалени вноските за социално осигуряване, ако тези данъци акумулират достатъчни бюджетни постъпления. Като следващ етап на реформата правителството на страната възнамерява да въведе данък върху емисиите на вредни газове, като приходите отново ще бъдат използвани за намаляване на осигурителната тежест.³⁰ В Полша делът на екологичните данъци в БВП е нараснал повече от двойно през последното десетилетие и превишава средното за ЕС равнище. Литва прилага данък върху някои източници на замърсяване като автомобили без филтър, батерии, опаковки, а размерът на данъка е в зависимост от определени индикатори. От 2009 г. в Унгария е в сила нов данък върху доставчиците на енергия – т.нар. специален енергиен данък с размер 8%. Облагаема основа е печалбата, коригирана с определени разходи.

По данни на Евростат през 2007 г. енергийните данъци в СЦИЕ възлизат средно на 3.5% от БВП, което превишава средното равнище за ЕС-27 (2.7%). Това обаче се дължи главно на продължаващата хармонизация на акцизите с изискванията на Общността. Сред енергийните данъци основна роля за акумулиране на бюджетни приходи засега имат акцизите върху горивата, използвани в транспорта, докато на данъците върху други енергийни продукти се пада незначителен дял. В този смисъл екологичните данъци тепърва ще разгръщат потенциала си в страните от разглежданата група.

2.5. Реформиране на системите за социално осигуряване

В Европейския съюз са изградени добре развити системи за социална защита, които обаче са финансирани с високи осигуровки или данъци. През последните години дори по-старите страни-членки, които са достигнали висока степен на икономическо развитие и са изградили необходимата институционална рамка за поддържането на тези системи, са изправени пред необходимостта от тяхното оптимизиране. В много от тези държави данъчноосигурителната тежест е достигнала високи равнища (в Дания тя превишава 50%), което застрашава както ефективното функциониране, така и дългосрочната устойчивост на данъчните системи. За СЦИЕ, които все още не са достигнали същата степен на икономическо развитие, въпросът за реформиране на системите за социална сигурност стои с още по-голяма острота с оглед недопускане появата на хронични дефицити. Поради това реформите на осигурителната система трябва да бъдат продължени с цел

³⁰ Speck, S. Environmental Tax Reforms in EU Member States – The Current Status and Future Development. p. 12.

гарантиране на дългосрочната им устойчивост. Този въпрос ще стои все по-остро предвид застаряването на населението в Европа и нарастващия коефициент на зависимост.³¹

Осигурителните системи на разглежданата група страни се различават помежду си, но характерно за всички тях е, че предоставят по-високи равнища на социална защита в сравнение с други държави със сходна степен на икономическо развитие. Значимата роля, която осигурителните вноски изпълняват в държавните бюджети на СЦИЕ, е резултат от създадената през десетилетията инерция. В тези страни все още е разпространено схващането, че единствено държавата може да предоставя на гражданите защита от съществуващите социални рискове. Вследствие на това по време на пазарната трансформация възникват сериозни дефицити в държавните осигурителни фондове, които трябва да бъдат финансирани със средства от държавния бюджет.³² Увеличаването на осигурителната тежест в изследваните страни е резултат и от данъчните реформи в тях. Това личи особено ясно в Словения и Латвия, където намаляването на преките данъци е станало за сметка на осигурителните вноски. Поради тази причина характерно за всички страни от региона с изключение на Полша и Словения е, че по-голяма част от осигурителната тежест (около две трети) се поема от работодателите. В Естония и Литва този дял достига 90% от размера на вноската.

Реформата на осигурителните системи се оказва най-трудната част в процеса на преобразуване на данъчноосигурителните системи на СЦИЕ. Най-важната мярка е промяната на съотношението на осигурителната тежест между работещи и работодатели в посока към увеличаване на дела на първите. Осигурителните вноски са основен компонент на трудовите разходи (nonwage costs) на фирмите, тъй като в повечето страни делът на работодателите е значително по-висок от този на работещите. Този проблем стои с особена острота в Чехия и Словения, където размерът на осигурителната тежест върху труда остава много висок. Макар и в по-малка степен, в останалите страни осигурителната тежест също е значителна.

След 2000 г. България извършва реформи в осигурителната си система, насочени към повишаване на ефективността ѝ. Реформите се състоят в прогресивно понижаване на размера на пенсионната вноска – с 3% през 2001 г., 6% през 2006 г. и 3% през 2007 г. Друга цел на реформата е намаляване на дела на работодателите в осигурителната тежест. Сега съотношението е 60:40 в полза на работещите, но целта е постепенно да бъде постигнато изравняване на дяловете. Важна част от реформата в България, както и в Словакия и Естония, е въвеждането на т.нар. втори стълб на социалното осигуряване, при който част от задължителните вноски се акумулират от частни фондове.

³¹ Коефициентът на зависимост измерва съотношението на пенсионерите към работещото население.

³² Tax reforms in EU acceding countries.

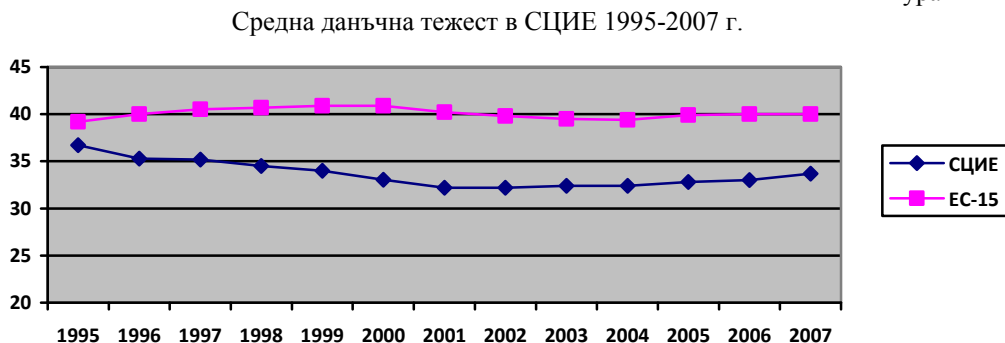
Въпреки значителните промени в тази област осигурителните вноски продължават да заемат висок дял в данъчната тежест в разглежданите страни. Предвид неблагоприятните демографски тенденции в Европа финансирането на осигурителните системи ще изисква все повече средства. Следователно тяхното реформиране ще бъде сред основните приоритети на данъчната система на СЦИЕ.

3. Резултати от данъчните реформи в страните от Централна и Източна Европа и възможните им бъдещи насоки

3.1. Размер и разпределение на данъчната тежест в СЦИЕ в резултат от реформите

В тези страни през последното десетилетие се наблюдава тенденция към намаляване на съотношението на данъците към brutния вътрешен продукт – от 36.7% през 1995 г. на 33.7% през 2007 г. За сравнение в по-старите членки на ЕС данъчната тежест се запазва на високо равнище през целия период – 39.2% през 1995 г. и 40% през 2007 г. (вж. фигурата).

Фигура



Източник: Taxation Trends in the European Union, 2009 Edition. EUROSTAT Statistical Books.

По-ниската данъчна тежест в СЦИЕ не е резултат единствено от предприетите от тях реформи. След началото на пазарната трансформация има цялостно ограничаване на ролята на държавата в икономиката и това предполага намаляване както на публичните разходи, така и на приходите. Поради това през годините на прехода съотношението на данъците към БВП в тези държави остава по-ниско от средното за ЕС. По-ниската данъчна квота през първите години отчасти се дължи и на по-слабия темп на растеж на БВП в разглежданите страни. След 2000 г. обаче разликата в данъчното бреме между тях и ЕС-15 може да бъде обяснена най-вече с реформите в данъчните им системи. Свободата в данъчната политика преди присъединяването позволява съществено намаляване на данъчната тежест, докато страните-членки на Европейския съюз са изправени пред необходимостта от фискална

консолидация поради с въвеждането на единната европейска валута и създадения във връзка с това Пакт за стабилност и растеж.

На табл. 1 са представени данни за размера на данъчната тежест в СЦИЕ през 2007 г. Както се вижда, съотношението на данъците към БВП превишава средното равнище за Европейския съюз в две от тях – Унгария и Словения, а в Чешката република то е близо до средното. Във всички останали страни размерът на данъчната тежест е по-нисък от средния за ЕС, като най-ниско е съотношението в Словакия и Румъния. Със стойност 34.2% данъчната квота в БВП на България е под средното равнище за ЕС-27, но в разглежданата група от 10 страни единствено Чехия, Унгария и Словения са с по-висока данъчна тежест.³³

Таблица 1

Структура на приходите на СЦИЕ 2007 г., % от БВП

	ДДС	Акцизи	Екологични данъци*	Данък върху доходите на ФЛ	Данък върху корпоративната печалба	Социални осигуровки	Общо
България	12.1	5.9	3.4	3.2	3.2	8.7	34.2
Полша	8.4	4.2	2.7	5.3	2.8	12.0	33.8
Чехия	6.6	3.8	2.5	4.3	4.8	16.3	36.2
Словения	8.5	3.3	3.0	5.7	3.4	13.7	38.8
Унгария	7.9	3.3	2.9	7.1	2.8	13.5	37.2
Словакия	6.7	3.5	2.3	2.6	2.9	11.7	29.3
Румъния	8.1	3.1	2.1	3.3	3.1	9.9	29.4
Латвия	8.2	2.9	2.1	6.1	2.7	8.7	30.5
Литва	8.2	2.9	1.8	6.7	2.6	8.6	30.1
Естония	9.3	3.8	2.3	6.1	1.7	11.0	33.1
Средно ЕС-27**	7.0	2.7	2.6	9.2	3.0	12.6	37.1

Източник: Taxation Trends in the European Union, 2009 Edition, Eurostat Statistical Books.

*Данните за ЕС-27 са изчислени средно аритметично, т.е. не се взимат предвид относителните тегла на отделните страни-членки в БВП на ЕС.

** Екологичните данъци включват данъците върху енергия (вкл. горива, транспорт, замърсяване на околната среда).

Основната разлика в страните от Централна и Източна Европа спрямо останалите членки на ЕС обаче се откроява в данъчната структура. Както показват данните от табл. 1, през 2007 г. приходите от косвени данъци заемат значително по-голям дял в СЦИЕ в сравнение с ЕС-15. Делът на ДДС и на акцизите във всички разглеждани страни с изключение на Чешката република превишава средното за Общността равнище. Най-високо е съотношението на ДДС и на акцизите в България. Същевременно приходите от подоходни данъци в СЦИЕ са чувствително по-ниски в сравнение с ЕС-27. В България техният дял е най-малък, а най-голям е той в Чешката република и Словения.

³³ Вж. Taxation Trends in the European Union, 2008 Edition. EUROSTAT Statistical Books, p. 117.

Разбивката по отделните видове данъчни приходи показва, че приходите от ДДС и акцизите в страните от Централна и Източна Европа превишават значително средното равнище за ЕС. Единствено в Чешката република приходите от ДДС са по-ниски от средните за ЕС-27. От представените на табл. 1 данни прави впечатление значителният дял на косвените данъци в общите данъчни постъпления в България – 12.5%. Тази стойност значително превишава средното равнище за ЕС (7%) и поставя България на първо място по дял на косвените данъци в общата данъчна тежест през 2007 г.

От друга страна, във всички държави от разглежданата група делът на данъка върху доходите на физическите лица в БВП е чувствително по-нисък от средното за Европейския съюз равнище. Конкретният дял варира между отделните държави, като най-нисък е в Словакия, а най-висок – в Унгария и Литва. В България личният подоходен данък акумулира 2.7% от БВП, което е значително по-малко от средното за ЕС-27 равнище и поради това страната ни се нарежда на второ място по ниския дял на този данък в разглежданата група след Словакия.

Характерна особеност за всички разглеждани страни е незначителният дял от приходите от данъка върху корпоративната печалба. Трябва да се отбележи, че средното за ЕС-27 съотношение също е ниско. Това е резултат от конкуренцията за чуждестранни инвестиции, която през последните години обхваща всички страни от Общността.

От табл. 1 се вижда, че към 2007 г. делът на социалните осигуровки в БВП е най-нисък в Литва, Латвия и България – около 8.6-8.8%. В останалите разглеждани страни размерът на осигурителната тежест е близък до средното равнище за ЕС-27 (12.2%). С 16.2% към БВП Чешката република се нарежда на първо място не само в СЦИЕ, но и в ЕС-27 (преди Германия и Франция) по дял на осигуровките в БВП. Това показва, че реформите на осигурителните системи са постигнали частични резултати. Поради факта, че в част от СЦИЕ, вкл. България, тези системи се финансират със средства от държавния бюджет, високите размери на осигурителните вноски представляват един от основните проблеми пред фискалната им устойчивост в бъдеще.

На табл. 1 отделно са изнесени данни за приходите от екологични данъци. В ЕС-27 екоданъците имат сравнително малък дял в общите бюджетни приходи. Прави впечатление, че в почти всички СЦИЕ, вкл. В България, той превишава средното равнище за ЕС-27. Това до голяма степен е свързано с хармонизацията на акцизите. През периода на присъединяването си страните от региона въвеждат нови данъци върху енергията и установяват техните ставки в съответствие с директивите на ЕС.

Така изградената структура е следствие не само от целенасоченото повишаване на дела на косвените данъци за сметка на преките, но и от спецификата на данъчните системи на СЦИЕ по време на прехода. Подоходният данък е въведен в разглежданите страни в началото на 90-те години на XX век, докато в по-старите членки той се утвърждава като основен

данъчен инструмент още през 70-те години. С други думи, в последните данъчната система има по-ясно изразени социални функции, докато в СЦИЕ не е утвърден моделът на преразпределение чрез бюджета на доходи от по-богатите към по-бедните домакинства. Поради това косвените данъци, които не се отразяват непосредствено върху доходите на стопанските субекти, се утвърждават като най-важен фискален инструмент. Като друга основна причина за съществени различия в данъчната структура на СЦИЕ спрямо ЕС-15 може да се посочи значителната гъвкавост, с която те разполагат в предприєдинителния период. С изключение на изискванията за хармонизация на акцизите страните от Централна и Източна Европа имат възможност да предприемат по-съществени изменения в данъчната си система, тъй като изискванията за фискална дисциплина, произтичащи от участието в икономическия и паричен съюз, все още не важат за тях.

Функционалното разпределение на данъчната тежест между потребление, труд и капитал през 2007 г. е представено на табл. 2. България се отличава с най-голям дял на данъците върху потреблението, което е резултат от хармонизацията на акцизите и отсъствието на диференциация на ДДС. По този показател нашата страна заема челно място не само в разглежданата група, но и в ЕС-27. Данъчната тежест върху труда е най-ниска вследствие значителното понижаване на подоходните данъци пред последните години. Прави впечатление също високото съотношение на данъците върху труда към БВП в Унгария, Словения и Чехия, където то превишава средното равнище за ЕС-27, главно заради високия размер на вноските за социално осигуряване. В останалите страни данъчната тежест се разпределя сравнително равномерно между двете данъчни основи. В България приходите от облагането на труда се равняват едва на 10.8% от БВП, което е най-ниската стойност в ЕС. Един от факторите за това е относително ниското заплащане на труда (32.2% от БВП). Приносът на данъците върху капитала във всички страни е сравнително малък с изключение на Полша и Чехия, където той превишава 8%. В България приходите от облагането на капитала възлизат на 5.5.% от БВП през 2007г.

Таблица 2

Структура на приходите на страните от Централна и Източна Европа според икономическата функция през 2007 г., % от БВП

	Потребление	Труд	Капитал
България	18.4	10.8	5.5
Полша	13.0	13.4	8.8
Чехия	10.7	17.8	8.4
Словения	13.3	19.7	5.3
Унгария	14.5	19.9	5.3
Словакия	11.3	11.6	6.5
Румъния	11.9	12.1	5.4
Латвия	11.9	14.6	4.0
Литва	11.4	14.6	3.9
Естония	13.6	16.8	2.6
Средно ЕС-27	12.4	17.2	8.0

Източник: Taxation Trends in the European Union. 2009 Edition, Eurostat Statistical Books.

Посочените дотук данни дават информация на макрониво за ролята на отделните данъци в общата данъчна тежест. По-конкретна информация за ефективната данъчна тежест върху труда, потреблението и капитала може да бъде получена от имплицитните данъчни ставки (ИДС), които са използваният от институциите на ЕС измерител на данъчното бреме.³⁴ Информация за ИДС в СЦИЕ през 2000 г. и 2007 г. е представена на табл. 3. Данните показват, че ИДС върху труда е отбелязала най-голям спад в България и балтийските страни. Със стойност 29.9%, ефективната данъчна тежест върху труда в нашата страна е значително по-ниска от средното равнище за ЕС, но това е за сметка на значително нарастване на ИДС върху потреблението. За разлика от това в Литва, Латвия и особено в Естония, понижаването на ИДС върху труда е за сметка на увеличаването ѝ върху капитала.³⁵ Данните от табл. 3 показват, че въпреки осъществените реформи в областта на подоходното облагане данъчната тежест върху труда остава висока в повечето страни от разглежданата група, особено Чехия и Словения. След реформирането на системата на личното подоходно облагане в СЦИЕ в годините на прехода основен компонент на данъчната тежест върху труда стават вноските за социално осигуряване.

Таблица 3
Имплицитни данъчни ставки върху потреблението, труда и капитала през
2000г. и 2007г., %

	Потребление		Труд		Капитал	
	2000 г.	2007 г.	2000 г.	2007 г.	2000 г.	2007 г.
България	19.7	25.4	38.7	29.9	Н.И.*	Н.И.
Полша	17.8	21.4	33.6	35.0	20.5	Н.И.
Чехия	19.4	21.4	40.7	41.4	20.9	25.6
Словения	23.5	24.1	37.7	36.9	15.7	23.1
Унгария	27.5	27.1	41.4	41.2	15.9	Н.И.
Словакия	21.7	20.6	36.3	30.9	22.9	17.5
Румъния	16.8	18.1	32.2	30.1	Н.И.	Н.И.
Естония	19.8	24.4	37.8	33.8	6.0	10.3
Литва	18.0	17.9	41.2	32.3	7.2	12.1
Латвия	18.7	19.6	36.7	31.0	11.2	14.6
Средно ЕС	21.1	18.4	36.1	34.4	11.2	14.6

Източник: Taxation Trends in the European Union, 2009 Edition, Eurostat Statistical Books.

* Н.И. – няма информация

³⁴ Имплицитна данъчна ставка (Implicit Tax Rate) – метод, използван за измерване на данъчното бреме. Изчислява се като отношение между общите приходи от данъци върху стопанските дейности и продаваните стоки/услуги и съвкупната данъчна основа. С цел придобиване на по-ясна представа за разпределението на данъчната тежест върху отделните данъчни основи се изчисляват ИДС върху труд, капитал и потребление.

³⁵ Taxation Trends in the European Union. 2009 Edition. EUROSTAT Statistical Books, p. 81.

3.2. *Перспективи за по-нататъшните реформи на данъчната система на СЦИЕ*

Сегашната финансова и икономическа криза се оказва първото изпитание за фискалната политика на страните от Централна и Източна Европа след присъединяването им към Европейския съюз, от гледна точка на ясно проличаващите трудности пред едновременното постигане на ефективност и стабилност на публичните финанси. В края на 2008 г. Европейският съвет одобрява мащабна програма от фискални и структурни мерки в отговор на кризата – т.нар. Европейски план за икономическо възстановяване. Планът предвижда предприемане на фискални стимули на съвкупното търсене, съответстващи най-малко на 1.5% от БВП, които се определят от самите страни-членки в съответствие с възможностите за гъвкавост на фискалната им политика. В изпълнение на плана за икономическо възстановяване през 2009 и 2010 г. всички страни-членки на ЕС предприемат дискреционни мерки за смекчаване на ефектите от кризата върху стопанската активност. Антикризисните данъчни стимули са насочени към ограничаване на спада на БВП и безработицата, както и към стимулиране на потребителското търсене, т.е. те се изразяват в облекчаване на данъчното бреме върху домакинствата и бизнеса.

Страните от Централна и Източна Европа не правят изключение и също предприемат действия в това отношение. Най-широко използваният инструмент за постигане на посочените цели в тези страни е личният подоходен данък. В голяма част от тях пределната ставка на този данък е понижена, като в определени случаи ефектът се подсилва с повишаване на някои облекчения и кредити или въвеждане на нови.³⁶ Друга група от мерки обхваща осигурителната система. В България, Чешката република и Унгария вноските за социално осигуряване са намалени с цел създаване на стимули за бизнеса за търсене на работна ръка или запазване на броя на вече заетите служители.

Същевременно в почти всички държави от разглежданата група с изключение на Полша, Чешката република и Словакия понижаването на преките данъци е компенсирано с повишаване на ДДС и акцизите. Това е в контраст с политиката на страните от ЕС-15, в които е налице цялостно намаляване на данъците – както на преките, така и на косвените. То се дължи на ограниченията пред фискалната политика на тези държави след присъединяването им към ЕС. В условията на членство в Общността СЦИЕ вече трябва да съобразяват бюджетната си политика с критериите за членство в Икономическия и паричен съюз, към които се отнася и спазването на бюджетна дисциплина.³⁷ Това от своя страна ограничава възможностите за

³⁶ Taxation Trends in the European Union. 2009 Edition. EUROSTAT Statistical Books, p. 17.

³⁷ Съгласно един от Маастрихтските критерии страните-членки на ЕС, които все още не са въвели еврото, не бива да позволяват бюджетният им дефицит да превишава 3% от БВП, а съотношението на публичния дълг към БВП не трябва да бъде повече от 60%.

чувствително намаляване на данъците, тъй като стабилността на държавния бюджет предполага акумулиране на достатъчно по размер бюджетни приходи.

През 2009 и особено през 2010 г. фискалната позиция на по-голямата част от СЦИЕ се влошава. Спадът в бюджетните постъпления е резултат не само от дискреционните мерки, предприети в отговор на рецесията, но и от съществуващите сериозни макроикономически неравновесия и особено значителните дефицити в платежния баланс. Високият дял на потреблението и на вноса в БВП в СЦИЕ по време на икономическия бум допринася за силната зависимост на бюджетните приходи от косвени данъци наред с данъчните реформи. Спадът на крайното потребление след началото на рецесията води до намаляване на бюджетните постъпления. Поради това с цел консолидиране на публичните си финанси по-голямата част от разглежданите държави се оказват изправени пред необходимостта да провеждат проциклична данъчна политика.³⁸

Сегашната ситуация представлява сериозно изпитание пред планове на тези държави за присъединяване към икономическия и паричен съюз. Но дори след края на кризата, в средно- и дългосрочен план са налице сериозни предизвикателства пред устойчивостта на публичните финанси на СЦИЕ, свързани както с приемането на единната европейска валута, така и с негативните демографски процеси в Европа. Предвид това основна цел на данъчните системи на страните от Централна и Източна Европа ще бъде гарантирането на устойчивостта на публичните финанси при запазване на ефективността и справедливостта на икономическата система. В академичните и политическите среди е налице признание, че данъчната политика на страните от ЕС трябва да бъде съобразена в по-голяма степен с потребността от насърчаване на икономически растеж и заетост. През последните месеци обаче стана ясно, че в условията на членство възможностите за намаляване на данъчната тежест върху стопанските субекти са значително по-ограничени в сравнение с предприєдинителния период. Макар и необходимо, оптимизирането на държавните разходи няма да бъде достатъчно за преодоляване на стоящите на дневен ред предизвикателства. Ще бъдат наложителни по-нататъшни реформи на данъчноосигурителната система. Те обаче ще се осъществят при различни условия спрямо извършените преди присъединяването към Европейския съюз. Предприетите през последните години опити на по-старите страни-членки за известно понижаване на данъчната тежест (най-вече върху труда) се натъкват на затруднения именно поради необходимостта от спазване на правилата, наложени от участието в паричния съюз. С оглед на това в бъдеще страните-членки все повече ще

След покриване на този и останалите Маастрихтски критерии Словения и Словакия въвеждат еврото съответно през 2007 и 2009 г.

³⁸ Ограничените възможности за прилагане на контрациклични действия се дължат и на по-малкия публичен сектор в икономиката. Предвид посочения вече спад на съотношението на бюджетните приходи и разходи към БВП в СЦИЕ през годините на прехода, тези държави имат много по-малко пространство за противодействие на рецесията с фискални средства в сравнение с по-старите страни-членки (вж. Public finances in EMU – 2009, European Commission, 5/2009, p. 14).

търсят начини за прехвърляне на данъчната тежест от труда и производителния капитал към други бази като потреблението, икономическите ренти, източниците на замърсяване и др.

СЦИЕ ще трябва да осъществят допълнителни действия за усъвършенстване на облагането на доходите на физическите лица. Плоският данък се е утвърдил в тези държави поради прозрачността и сравнително лесното си администриране, което способства за известно ограничаване на „сивата“ икономика. В резултат от реформите в България и Словакия данъчната система е значително опростена и това може да се посочи като един от най-значимите ѝ ефекти. Плоският данък има и друго важно предимство – липса на характерния за прогресивното облагане „ефект на пълзене“ (bracket creep) – нарастване на доходите под въздействие на инфлацията и оттук, увеличаване на данъчната тежест върху трудовите доходи. Тази особеност спомага за по-добро контролиране на данъчното бреме в условията на значителна инфлация, каквато се наблюдава в България преди началото на световната икономическа криза.

Същевременно пълното отсъствие на прогресивност на подоходния данък, каквото е налице в нашата страна, поражда сериозни въпроси относно социалната справедливост. Въпреки посочените си предимства плоското облагане не позволява преразпределение на доходите в обществото. Изгодите от него са значителни за данъкоплатците с високи доходи, но те не са така очевидни за тези с ниски доходи.³⁹ Именно поради факта, че създава относително по-голяма тежест върху по-бедните социални слоеве, плоският данък не успява да замени подоходното облагане в по-старите страни-членки, където съображенията за социална справедливост имат голяма тежест при формирането на фискалната политика. В условията на силна диференциация на номиналните доходи, каквато е налице в нашата страна, плоското облагане засилва социалната неравнопоставеност. С цел гарантиране на вертикалната справедливост на облагането, България би могла да въведе още една, по-висока ставка за по-високите доходи, с което да се засили неговата прогресивност. Друг вариант за гарантиране на вертикалната справедливост е повторното въвеждане на необлагаем минимум. Опитът на Словакия след 2004 г. показва, че запазването на необлагаем минимум при плоския данък повишава стимулите за труд сред социалните групи с най-ниски доходи. Гъвкав подход по отношение на доходите на физическите лица се прилага и в Литва, където необлагаемият минимум се отнася единствено за доходите от труд, но не и за останалите източници на доходи. Това позволява по-справедливо разпределение на доходите в обществото, без да бъдат създавани предимства за получателите на капиталовите доходи във вреда на трудовите доходи.

Резултатите от табл. 2 и табл. 3 показват, че размерът на ефективната данъчна тежест върху труда в голяма част от разглежданите страни остава висока

³⁹ Paulus, A., A. Peichl. Effects of Flat Tax in Western Europe on Equity and Efficiency. – EUROMOD Working Paper No. EM2/08, April 2008.

въпреки реформите в областта на подоходното облагане. Както вече беше посочено, основна причина за това са високите равнища на вноските за социално осигуряване. В ЕС-27 осигурителните вноски формират две трети от имплицитната данъчна ставка върху труда. Поради това в бъдеще акцентът на реформите в тези страни, вкл. в новите членки, трябва да падне върху осигурителните системи с цел ограничаване на безработицата и гарантиране на дългосрочната финансова устойчивост.⁴⁰

В СЦИЕ данъкът върху корпоративната печалба не е значим източник на бюджетни приходи. Предвид конкуренцията за привличане на инвестиции едва ли може да се очаква повишаване на ставките през следващите години. Освен това намаляването на данъчната тежест върху бизнеса стимулира натрупване на капиталовия запас и подобряване на разпределението му. Благоприятното данъчно третиране на капитала способства също за повишаване на производителността на труда и оттук на равнището на заплащане.⁴¹ Същевременно изострената данъчна конкуренция между страните от ЕС създава рискове за подкопаване на справедливостта на данъчната система. За избягване на подобна възможност методиката на разделно облагане на дохода от капитали и от работна заплата (dual income system) е смятана за добър компромисен вариант.⁴² В разглежданата група страни разделно облагане сега се прилага единствено в Словения. Този вариант обаче е подходящ при сравнително равномерно разпределение и силна корелация между дохода и богатството в обществото. Освен това той изисква прилагане на еднаква ставка по отношение на всички видове капиталов доход, което на практика се среща в много малко държави.⁴³ Не на последно място, облагането на различните видове доходи с различна ставка създава предпоставки за данъчни измами чрез деклариране на трудовите доходи като капиталови. Уеднаквяването на ставките на подоходните данъци в България и Словакия цели именно недопускане на подобни злоупотреби.

Що се отнася до косвените данъци, тяхното хармонизиране в съответствие с изискванията на законодателството на ЕС неминуемо допринася за увеличаване на данъчната тежест върху потреблението в разглежданите страни. В същото време обаче то позволява да бъде запазена бюджетна неутралност при понижаването на подоходните данъци през

⁴⁰ Taxation Trends in the European Union. 2009 Edition. EUROSTAT Statistical Books, p. 82.

⁴¹ По-подходящо средство за оптимизиране на облагането на бизнеса е ограничаването на различните данъчни преференции, както и засилване на контрола над тънката капитализация и трансферното капиталобразуване (Вж. Dalsgaard, T. **Tax and Welfare Reforms** in the **Czech** Republic: Structural Implications and Challenges. International Monetary Fund (IMF), WP/08/52, p. 43).

⁴² Методиката на разделно облагане на капиталовите и трудовите доходи първоначално се въвежда в скандинавските страни. Това е вид шедулярно облагане, при което доходите от различни източници се третират по различен начин с цел гарантиране на по-справедливо преразпределение на доходите и същевременно избягване на бягството на капитали.

⁴³ Bernardi, L. Tax reforms in Europe: objectives and some critical issues. p. 8.

предприсъединителния период. ДДС е придобил особено важна роля за акумулиране на бюджетни приходи в страните от Централна и Източна Европа поради широката си основа. Освен че превръща ДДС в „машина за събиране на данъци“ широката данъчна база способства за избягване на изкривяванията, породени от различното данъчно третиране на стоките. Не на последно място, като многофазен данък ДДС облага единствено разликата между стойността на реализираните продажби и на направените покупки (добавената стойност, създадена от фирмите) и не налага допълнително бреме върху бизнеса. Предвид това, че при ДДС данъчната тежест пада върху потреблението, а не върху дохода, този данък оказва стимулиращо въздействие върху спестяванията и инвестициите.

С размер между 19 и 22%, стандартната ставка на ДДС вече е достатъчно висока в СЦИЕ, поради което възможностите за по-нататъшното ѝ повишаване са ограничени. С оглед по-пълноценно използване на предимствата на този данък разглежданите държави се ориентират към намаляване на диференциацията му чрез стесняване на приложното поле на облекчената ставка или повишаване на размера ѝ. Без да се отказват напълно от диференцираното облагане, повечето страни пристъпват към постепенно сближаване на стандартната и облекчената ставка. Изследване на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие за икономическите ефекти от данъчните реформи в Чешката република показва, че премахването на облекчената ставка на ДДС не е довело до съществено преразпределение на доходите в страната и намаляването на диференциацията на данъка не се е отразило неблагоприятно на домакинствата с ниски доходи.⁴⁴

Както вече беше посочено, във всички разглеждани страни през последните години се увеличава делът на енергийните данъци, отчасти по линия на хармонизацията на акцизите в ЕС. Акцизите имат едно важно предимство – те облагат потреблението на стоките, които нанасят определени вреди на хората или околната среда, с други думи, коригират някои от съществуващите несъвършенства на пазара (market failures).⁴⁵ Ролята на екологичните данъци като източник на бюджетни приходи обаче не бива да се надценява. По принцип предназначението на данъците върху консумацията на енергия е не да се намаляват други данъци, а по-скоро да бъдат стимулирани фирмите и домакинствата за по-рационално използване на енергията и в по-голяма степен да се съобразяват с околната среда. Освен това екологичните данъци не бива да създават допълнителен товар върху бизнеса и да ограничават възможностите за стопанска активност. На този етап екологичната данъчна

⁴⁴ Dalsgaard, T. **Tax** and Welfare **Reforms** in the **Czech** Republic: Structural Implications and Challenges International Monetary Fund (IMF). WP/08/52.

⁴⁵ Основателят на класическата школа Адам Смит застъпва тезата, че косвените данъци гарантират справедливост само когато се облагат луксозните и вредните за здравето стоки. По-късно друг британски икономист – Артур Пигу, създава теория за облагането с данъци на вредни стоки с цел коригиране на определени щети, нанесени на обществото от стопански дейности. Така възниква понятието „данък на Пигу“. Аналогично, дейностите, които създават ползи за обществото, трябва да бъдат финансирани от държавата.

реформа има сравнително ограничени възможности в СЦИЕ за акумулиране на бюджетни приходи, така че да позволи съществено намаляване на други данъци. Още повече, че провеждането на ЕДР изисква достатъчен капацитет (високотехнологични производства, обществена култура). Въпреки това, предвид нарастващата тежест на екологичните съображения в икономическата политика на развитите държави, може да се очаква ролята на екологичните данъци в СЦИЕ да нараства през следващите години.

Прекаленото разчитане на косвени данъци за акумулиране на бюджетни приходи е несигурно от гледна точка на икономическия цикъл. Със свойството си да акумулира повече приходи по време на икономически растеж, които да се използват в период на спад на БВП (вградени фискални стабилизатори), прогресивното облагане допринася за смекчаване на конюнктурните колебания. Косвените данъци нямат такова свойство и прекалено големият им дял в бюджета предопределя процикличност на фискалната политика. Ролята на вградените фискални стабилизатори се увеличава особено в условията на членство в икономическия и паричен съюз, когато страните-членки вече нямат възможност да провеждат самостоятелна парична политика.⁴⁶

Важно е да бъде постигнат баланс между отделните видове бюджетни приходи – от преки и косвени данъци и осигурителни вноски. Оптимизирането на данъчната система става чрез постигането на комбинация от фискални инструменти с различни свойства, така че да бъдат съчетани по най-добрия начин принципите на ефективност, справедливост и финансова устойчивост. От огромно значение е също данъчната система да бъде съобразявана с общите социално-икономически, административни и политически условия. В този смисъл страните от Централна и Източна Европа са изправени пред нелеката задача да настроят данъчните си системи по начин, който да обслужва най-пълноценно участието им в ЕС и свързаната с това необходимост от номинална конвергенция и същевременно да подпомага процеса на реална конвергенция.

Заклучение

Направеният преглед показва, че данъчните реформи в страните от Централна и Източна Европа през годините на пазарна трансформация целят стимулиране на стопанската активност и икономически ръст посредством облекчаване на данъчната тежест върху стопанските субекти и опростяване на данъчната система. За постигането на тези цели разглежданите държави избират различни подходи по отношение на основните фискални параметри. Използвайки приходите от повишаването на ДДС и акцизите те извършват значителни изменения в областта на облагането на личните доходи и корпоративните печалби. Част от тях въвеждат плоска ставка, а други

⁴⁶ Хубенова, Т. Участието на България в приходната и разходната част на бюджета на ЕС. – В: Приобщаване на България към икономиката на Европейския съюз. С., БЕКСА, 2007, с. 141.

намаляват прогресивността на данъка върху доходите на физическите лица. Във всички страни от разглежданата група е понижен размерът на данъка върху корпоративната печалба.

Като основен резултат от данъчните реформи в страните от Централна и Източна Европа е изведено повишаването на данъчната тежест върху потреблението за сметка на капитала. Същевременно направеният преглед показва, че въпреки значителните промени в областта на личното подоходно облагане, фискалното бреме върху труда в тези държави остава голямо. Това се дължи на високите равнища на вноските за социално осигуряване.

В условията на членство в ЕС данъчните реформи на СЦИЕ трябва да бъдат съобразени с изискванията за фискална стабилност, т.е. при взимането на решения за промени в данъчната структура, е необходимо да се имат предвид ограниченията, свързани с членството в Икономическия и паричен съюз. Не бива обаче да бъде правен компромис с ефективността и справедливостта на данъчната система. Алтернатива на приходите от подоходни данъци може да бъде потърсена в разширяването на данъчната база, увеличаване дела на екологичните данъци и акцизите. Тенденцията към увеличаване на дела на потребителските данъци се развива и в по-старите страни-членки на Европейския съюз, макар и с по-бавен темп.

При конструиране на данъчната си система отделната държава използва инструменти, които в най-голяма степен отговарят на специфичните потребности на икономическата и социална ѝ система. Както показва направеният преглед, страните от Централна и Източна Европа прилагат разнообразни подходи при данъчното третиране на труда, капитала и потреблението. Същевременно сходната цел на реформите – постигане на реална конвергенция със старите-членки, обуславя появата на редица общи тенденции. Всички тези страни се намират в подобни условия – те са нови членки на ЕС, икономиките им са динамични и привлекателни за чуждестранни инвестиции. От друга страна, в средносрочен и дългосрочен план са налице предизвикателства, свързани с постигането на номинална конвергенция и приемането на единната европейска валута. Поради това опитът на останалите страни от Европейския съюз, вкл. новите членки от Централна и Източна Европа, трябва да бъде по-добре изучен с оглед идентифицирането и практическото прилагане на добри практики в данъчната сфера.

Използвана литература

1. Брусарски, Р. Теория на публичните финанси. С. УИ „Стопанство”, 2007.
2. Брусийска, Л. Хармонизиране на данъчното облагане в България с изискванията на Европейския съюз. Варна: Варна принт, 2001.
3. Грозданов, Б. Финанси, Част първа: Публични финанси. Велико Търново, 1998.
4. Гълъбов, Н. Причини за бюджетния дефицит. С., Сиела, 2004.
5. Коцев, Цв. Публични финанси. Варна, 2004.
6. Мъсгрейв, Р., П. Мъсгрейв. Държавни финанси – теория и практика. С., Отворено общество, 1998.
7. Стоянов, В. Данъчно облагане. С., 2000.

8. Хубенова, Т. Участието на България в приходната и разходната част на бюджета на ЕС. – В: Приобщаване на България към икономиката на Европейския съюз, С., БЕКСА, 2007.
9. Browning, E., J. Browning. Public Finance and the Price System. New York, Macmillan Publishing Company, 1987.
10. Rabushka, A., R. Hall. The Flat Tax. Hoover Press, 1995.

Интернет източници

1. Ahermaa, E., L. Bernardi. Tax policy in new EU Members: Estonia and the other Baltic States. Estonian Institute of Economic Research, Tallinn, Estonia and Department of Public and Environmental Economics – University of Pavia, Italy (http://mpira.ub.uni-muenchen.de/18158/1/MPRA_paper_18158.pdf)
2. Bernardi, L. Tax reforms in Europe: objectives and some critical issues. (http://www.bancaditalia.it/studiricerche/convegni/atti/taxpolicy/iv/491-502_bernardi.pdf)
3. Brook, A.-M., W. Leibfritz. Slovakia's introduction of a Flat Tax as part of wider economic reforms. Economics Department Working Papers No. 448 ([http://www.ois.oecd.org/olis/2005doc.nsf/LinkTo/NT000041BA/\\$FILE/JT00190764.PDF](http://www.ois.oecd.org/olis/2005doc.nsf/LinkTo/NT000041BA/$FILE/JT00190764.PDF))
4. Cnossen, S. Tax Policy in the EU: A Review of Issues and Options (<http://edocs.ub.unimaas.nl/loader/file.asp?id=588>)
5. Council Directive 92/83/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages. Council Directive 92/12/EEC, Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity, Council Directive 92/12/EEC of 25 February 1992 on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding, movement and monitoring of such products (http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/common_provisions/index_en.htm)
6. Dalsgaard, T. Tax and Welfare Reforms in the Czech Republic: Structural Implications and Challenges. International Monetary Fund (IMF), WP/08/52 (http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1112154)
7. Dethier, J.J., J. Christoph. Taxing capital income in Hungary and the European Union. Policy Research Working Paper 1903 (http://www-wds.worldbank.org/servlet/WDSCContentServer/WDSP/IB/1998/03/01/000009265_3980429111517/Rendered/PDF/multi_page.pdf)
8. Devereux, M. Taxes in the EU new Member States and the location of capital and profit. Oxford University Centre for business taxation, WP 07/03 (http://www.sbs.ox.ac.uk/centres/tax/Documents/working_papers/WP0703.pdf)
9. Grabowski, M., M. Tomalak. Tax system reforms in the countries of Central Europe and the Commonwealth of Independent States (<http://www.warsawvoice.pl/krynica2004/Special%20Study.pdf>)
10. Monitoring revenue trends in the EU (4/2009) (http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/publication14866_en.pdf)
11. Paulus, A., Peichl, A., Effects of Flat Tax in Western Europe on equity and efficiency, EUROMOD Working Paper No. EM2/08, April 2008 (<http://ideas.repec.org/p/ese/emodwp/em2-08.html>)
12. Public finances in EMU – 2009, European Commission, 5/2009 (http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/publication15390_en.pdf)
13. Speck, S. Environmental Tax Reforms in EU Member States – the current status and future development
14. Taxation Trends in the European Union. 2009 Edition. EUROSTAT Statistical Books (http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_full_text_en.pdf)
15. Tax reforms in the Visegrad countries and their relevance to the Ukraine situation (http://www.icps.com.ua/doc/4_Taxation-Eng.doc)
16. Tax reforms in EU acceding countries (<http://www.unece.org/ead/pub/041/041c5.pdf>)