

Ролята на данъчната хармонизация в Европейския съюз за намаляване на административните разходи на бизнеса

Нели Попова

*започен докторант в Института
за икономически изследвания при БАН
e-mail: popova_nelly1@yahoo.com*

Резюме: Настоящото изследване се фокусира върху административните разходи, произтичащи от различията в данъчните системи на страните от Европейския съюз, и по-конкретно – върху разходите на бизнеса по изпълнение на данъчните задължения. В първата част е проследено развитието на научните изследвания в областта на разходите по изпълнение на данъчните задължения. Емпиричната част на статията включва обработка на резултатите от социологическо проучване сред фирми в България относно основните административни бариери пред стопанските им контакти с други страни – членки на ЕС, произтичащи от различията в данъчните системи. В статията е застъпена тезата, че данъчната хармонизация би съдействала за намаляване на тези разходи. В третата част са представени някои

от най-новите законодателни мерки на ЕС за данъчна хармонизация и засилване на административното сътрудничество между страните членки. Емпиричното изследване е проведено по линия на Проект Договор № BG051PO001-3.3.04/37 „Развитие потенциала на докторанти и млади учени за интердисциплинарни социално-икономически изследвания“, съфинансиран от Европейския социален фонд чрез Оперативна програма „Развитие на човешките ресурси“. Настоящото изследване е част от дисертация на тема „Данъчна политика в условията на членство в Икономическия и паричен съюз на ЕС – предизвикателства и възможности за България“ с научен ръководител доц. д-р Татяна Хубенова – ръководител на секция „Международна икономика“ в ИИИ при БАН.

Ключови думи: административна данъчна тежест, разходи на бизнеса по изпълнение на данъчните задължения, данъчна хармонизация, административно сътрудничество.

JEL: H32.

1. Разходите на бизнеса по изпълнение на данъчните задължения – теоретични основи

Една от основните задачи на теорията на публичните финанси е изследването на ефектите от данъчното облагане върху благосъстоянието на стопанските субекти. Наред със загубите, породени от промените в относителните цени и отнемането на ресурси от частния сектор (deadweight loss), данъчното облагане създава още един вид разходи за стопанските субекти, а именно разходите, които са обусловени от необходимостта за внасяне на данъчните задължения в бюджета. Основоположникът на класическата икономическа теория Адам Смит отделя сериозно внимание на административните аспекти на данъчното облагане в своето „Изследване върху богатството на народите“. Според него данъчната система на всяка една държава следва да съответства на принципите на неутралност, равномерност, определеност, удобство и рентабилност за данъкоплатците. Формулираните от А. Смит принципи на данъчното облагане изискват колкото се може по-ниско равнище на административната тежест както за институциите, натоварени със събиране на данъчните задължения, така и за данъкоплатците.

През по-голямата част от XX в. теорията на публичните финанси не се занимава с изследване на административните разходи на данъчната система. Акцентът в повечето икономически изследвания пада върху т.нар. „излишно данъчно бреме“, т.е. измененията в потребителските предпочитания, предизвикани от данъчното облагане. Теоретичните и емпиричните разработки в рамките на това

научно направление се основават на допускането, че стопанските субекти плащат данъци доброволно, както и че делът на административните разходи в общата данъчна тежест е незначителен. Поради това до 1970 г. изследванията върху този тип разходи са малко на брой и се ограничават главно до Северна Америка (11, 1995, р. 2).

През последните десетилетия във високоразвитите страни интересът към разходите за функциониране и управление на данъчната система се засилва както от страна на академичната общност, така и от страна на държавните институции. Данъчната система вече се разглежда не само в светлината на критериите за социална справедливост и неутралност по отношение поведението на стопанските субекти, но и от гледна точка на рентабилността ѝ. Причините за засиления интерес са следните:

- *Технологичните промени* – масовото навлизане на персоналните компютри през последните десетилетия в голяма степен намалява разходите и времето, необходими за провеждането на мащабни проучвания сред данъкоплатците, каквито са необходими за количественото измерване на разходите по изпълнение на данъчните задължения.
- *Въвеждането на данъка върху добавената стойност в европейските държави* – с ДДС се облагат стопанските операции и поради това той създава значителни административни разходи за бизнеса.
- *Засилването на ролята на малките и средни предприятия* – малките фирми се възприемат като важен иновативен елемент в икономиките на развитите страни и като полезно средство за ограничаване на безработицата. От началото

на 80-те години на XX в. се увеличава и броят на самонаетите лица в тези страни, което засилва влиянието им в националната икономика. За дребния бизнес разходите по изпълнение на данъчните задължения представляват значителна част от общата данъчна тежест.

Съвкупността от разходите по организацията и поддръжката на данъчната администрация и разходите на данъкоплатците по изпълнение на данъчните им задължения формира т.нар. **оперативни разходи (operating costs)** на данъчната система (8, 2000, р. 1). **Административните разходи** на данъчното облагане се дефинират като разходите на приходните администрации по организацията и управлението на данъчната система. Тук се причисляват средствата за поддръжане на персонал, сгради и оборудване на данъчните администрации. Конкретният им размер варира между държавите, но отделни изследвания показват, че в някои случаи те са значителни.

За разлика от административните разходи, които са ангажимент на органите на държавната и местната власт, **разходите по изпълнение на данъчните задължения (compliance costs)**¹ падат непосредствено върху данъкоплатците. Тези разходи са по-различни от самия размер на данъчното задължение или от загубата на благосъстояние, породена от облагането. Те се състоят в изразходването от стопанските субекти финансови средства и време във връзка с изпълнение на данъчните задължения и по-конкретно:

- Времето и финансовите средства за придобиване на необходимите знания за данъчните задължения, вкл. запознаване с

новостите и промените в законодателството;

- Времето и финансовите средства за събиране, осчетоводяване и съхраняване през годината на цялата информация по осъществяваните стопански операции;
- Времето и финансовите средства за попълване на данъчните декларации;
- Таксите за използване на външни консултанти;
- Еднократни разходи, свързани например с посещението на консултантска фирма или данъчните власти.

В теорията се разграничават следните видове разходи по изпълнение на данъчните задължения:

- *Начални (Commencement costs)* – разходите, които възникват във връзка с налагането на нов данък или промяна във вече съществуващ данък. Те намират израз във въвеждането на нова счетоводна система или ново оборудване с цел съобразяване с новия данък.
- *Временни (Temporary costs)* – тези разходи възникват поради непознаване на системата и са характерни за началния период след въвеждане на нов данъчен инструмент или за нови стопански субекти, които тепърва трябва да се запознаят с нормативната уредба.
- *Регулярни (Regular costs)* – текущите разходи, чието заплащане продължава дори след като стопанските субекти вече са се запознали с данъчната система и са се приспособили към нея.

Друг критерий, по който могат да се обособят разходите по изпълнение на данъчните задължения е според възможностите на данъкоплатците за контролирането им. Според този критерий те се разделят на:

¹ Compliance (англ.) – спазване, изпълнение, съобразяване

- *Доброволни (Discretionary)* – това са разходи, които възникват по собствена воля на стопанските субекти и са породени от желанието им да намалят размера на данъчните си задължения, напр. използването на счетоводители, които да попълнят данъчната декларация по начин, свеждащ до минимум данъчните задължения.
- *Задължителни (Non-discretionary)* – това са разходите, които следва да бъдат заплатени от физическите и юридически лица, за да бъдат спазени законовите изисквания (10, 1981, р. 167).

От гледна точка на количественото им измерване най-важно е разграничението на разходите по изпълнение на данъчните задължения на брутни и нетни.

- *Брутни* – общата сума на разходите (еднократни, временни и постоянни) във връзка с изпълнение на данъчните задължения;
- *Нетни* – разликата между сумата на брутните разходи и изгодите, които могат да възникнат за стопанските субекти при изпълнение на данъчните им задължения.

Наличието на административна тежест върху бизнеса, от своя страна, води до широко разпространение на практики за избягване (tax avoidance) или укриване на данъци (tax evasion). Стопанските субекти търсят различни начини за намаляване на данъчните си задължения, в т.ч. незаконни, като подаване на неверни данни в данъчните декларации (занижени доходи или завишени облекчения), представяне на декларации и др. Именно поради тези причини оперативните разходи на данъчната система се превръщат в обект на значителен брой изследвания на основата на различни методологии.

По-голямата част от изследванията са концентрирани в САЩ, но отделни проучвания са осъществени и в други държави – Великобритания, Канада, Холандия, Австралия, Швеция и др. В областта на корпоративното облагане Blumenthal и Slemrod (1995 г.) заключават след направено проучване, че свързаните с корпоративния данък административни разходи превишават три процента от общите федерални и щатски приходи от този данък (2, 1996, р. 14). Данните за Обединеното кралство (Sandford, 1995 г.), Австралия (Pope, Fayle и Duncanson, 1990 г.) и Канада (Vaillancourt, 1989 г.) показват, че разходите по изпълнение на данъчните задължения варират между 2 % и 24 % от данъчните приходи.

Посочените проучвания доказват, че разходите по изпълнение на данъчните задължения са значителни по размер и отнемат немалка част от ресурсите на стопанските субекти. Друго заключение е, че тези разходи имат регресивен характер, т.е. те са относително по-големи за малките фирми (18, 1986, р. 5). Проведените анкети сред юридически лица с различни размери показват, че нарасналата административна тежест е сериозна пречка пред развитието на гребния бизнес и води до неоправдано натоварване на труда за сметка на капитала. Относително по-високото административно бреме за малките фирми освен това намалява конкурентоспособността им спрямо големите компании. С оглед преодоляване на тези проблеми редица държави предприемат действия за намаляване на административната тежест върху стопанските субекти. Една от основните цели на реформите във високоразвитите страни от средата на 80-те години на XX в. насам е опростяване на данъчните системи.

2. Административните разходи върху бизнеса в България – емпирични доказателства

България, както и останалите страни от Централна и Източна Европа, постигат значителни успехи в намаляването на данъчното бреме през последното десетилетие. Процесът започва в България и в Латвия през 2005 г., след което набира скорост и в останалите държави от ЦИЕ (9, 2011, р. 10). В международно изследване на Световната банка и "PriceWaterhouseCoopers", обхващащо 183 държави, България е посочена като един от примерите за най-съществено понижаване на общата данъчна тежест. Сред основните фактори за това са опростяването на законодателство, създаването на Националната агенция за приходите, която е отговорната институция за събиране на данъците и на вноските за социално осигуряване, въвеждането на информационни и комуникационни технологии за подаване на документи и заплащане на данъчните задължения. Най-важният фактор за значителното опростяване на данъчната система на България през последното десетилетие обаче е понижаването на ставките на корпоративния данък и на подоходния, както и премахването на голяма част от облекченията. По този начин се повишава прозрачността на данъчната система, улеснява се нейното управление и се регулират разходите по издръжката на приходната администрация.

Същевременно цитираното изследване на Световната банка показва, че в нашата страна разходите на стопанските субекти по изпълнение на данъчните задълже-

ния остават много високи, не само в сравнение с останалите страни от ЕС, но и в световен мащаб. Това се отнася както за данъка върху добавената стойност, който е най-важният фискален инструмент в България, така и за преките данъци. Съгласно резултатите от проучването времето за изпълнение на данъчните задължения в областта на данък добавена стойност в България е най-продължително в сравнение с всички останали страни от Европейския съюз – 616 часа годишно, докато например в Люксембург то е 58 часа (9, 2011, р. 37). Същият проблем съществува и при личния подоходен данък и вноските за социално осигуряване². Нещо повече, България се нарежда на 171-во място сред всички 183 включени в изследването страни по отношение на продължителност на изразходваното от фирмите време за внасяне на данъци. С други думи, разходите по изпълнение на данъчните задължения остават сериозно бреме както за българските фирми, така и за чуждестранните компании, които инвестират в нашата страна.

Разходите за функционирането на данъчната система са от особено значение в условията на Единния вътрешен пазар (ЕВП). Неговото окончателно изграждане предполага елиминиране на всички фискални и административни бариери пред свободното движение на стоки, услуги, хора и капитали. Въпреки постигнатата досега хармонизация на законодателството в областта на косвените данъци (ДДС и акцизи) Европейската комисия отчита факта, че бизнесът в страните членки е изправен пред значителни разходи по изпълнение на данъчните задължения, голяма част от които произтичат от различията в данъчните системи на отделните държави. Различията,

² В нашата страна времето за плащане на тези фискални инструменти възлиза на 288 часа, докато в Латвия то е 165 часа, Португалия – 162 часа, Унгария – 146 часа, Гърция – 48 часа, Естония – 34 часа, а Люксембург – 14 часа.

на първо място, затрудняват достъпа на стопанските субекти до Единния вътрешен пазар и не им позволяват да реализират пълноценно изгодите от участието си в него. Това важи най-вече за малките и средните предприятия, за които административните разходи са значително по-високи в сравнение с големите компании. Второ, те стимулират значителни по мащабите си данъчни измами, ощетяващи бюджетите на страните членки (14, 2011, р. 3). Високият административен товар също така става причина за появата на корупция. Този проблем стои с особена острота в България и в останалите страни от Централна и Източна Европа, които в годините на пазарна трансформация се отличават с нестабилна и непрозрачна данъчна администрация (17, 2011, р. 8).

С цел определяне на реалните размери и идентифициране на източниците на административна данъчна тежест пред трансграничните операции на бизнеса в страните от Европейския съюз през 2004 г. Европейската комисия провежда мащабно социологическо проучване сред 700 компании от 14 страни членки. Изследването на ЕК обхваща по-конкретно разходите, произтичащи от облагането с ДДС и данъка върху корпоративната печалба, тъй като именно тези фискални инструменти засягат трансграничните операции на бизнеса в страните-членки. Един от най-важните изводи на социологическото проучване на ЕК е, че разходите по начисляване и внасяне на данък добавена стойност представляват сериозна пречка пред осъществяването на стопански дейности в рамките на Единния вътрешен пазар (7, 2004, р. 95). Като основен източник на

административни разходи са идентифицирани изискванията за възстановяване на данъчен кредит. Този проблем стои с особена тежест пред големите фирми, извършващи вътреобщностни доставки. Изчисленията показват, че 86,1 % от големите компании, които купуват суровини и материали от други страни членки, където не са регистрирани по ДДС, имат сериозни затруднения при възстановяване на данъка. Поради сложността и продължителността на процедурата повече от половината големи фирми са имали случай да не поискат възстановяване на данъка, за да избегнат възникващите разходи.

Възстановяването на ДДС е още по-трудно за малките фирми. По оценка на ЕК 14,2 % от тях не осъществяват облагаеми с ДДС дейности в други страни-членки именно поради административните разходи, свързани с данъка върху добавената стойност. Като други сериозни проблеми пред трансграничната си дейност европейските компании посочват трудностите в достъпа до информация за данъчното законодателство, както и установяването на контакт с данъчните администрации на други страни-членки. Над половината от анкетираните компании се натъкват на затруднения в тези отношения независимо от големината на съответната фирма.

С цел идентифициране на основните административни данъчни пречки пред стопанските контакти на фирмите в България с бизнеса от други страни-членки през август 2010 г. е извършено анкетно социологическо проучване сред 1000 български фирми³. Изследването включва въпроси,

³ Анкетното проучване е осъществено по линия на проект „Развитие потенциала на млади учени и докторанти за постдисциплинарни изследвания“ на Института за икономически изследвания при БАН, съфинансиран от Европейския социален фонд чрез Оперативна програма „Развитие на човешките ресурси“.

сходни с тези от социологическото проучване на ЕК от 2004 г. и е насочено към идентифициране на сходства по отношение на данъчните пречки с тези в други страни-членки. Включените в извадката фирми се различават по вида на собствеността (частна и държавна, национална и чуждестранна) и юридическа форма (физически и юридически лица). Най-голям дял от включените в извадката фирми, около две трети, е собственост на български физически лица, а 13,4 % са български юридически лица. По отношение на формата на регистрация най-голям е дялът на дружествата с ограничена отговорност (вкл. еднолични) – 51,6 % от извадката. Като следваща голяма група се открояват едноличните търговци, които съставляват около една трета (29,2 %). Акционерните дружества са 13 % от всички включени

фирми. В извадката преобладават частни фирми. Балансиран е дялът на фирмите, които продават на крайни потребители и на бизнес клиенти – съответно 505 и 408. Размерът на фирмите според броя служители е представен в Таблица 1. Както може да се види, микрофирмите (до 10 служители) съставляват близо половината от извадката. Една трета са средни фирми (с персонал между 50 и 249 служители). Останалата част от извадката е разпределена между малки и големи предприятия (съответно с до 50 и 250 служители).

Разпределението по годишен оборот (Таблица 2) е следното: в извадката най-голям е дялът на фирмите с оборот до 20 хил. лв. – 15,8 %. На следващо място са фирмите, чиито годишен оборот е между 1 млн. и 5 млн. лв. – 14 %. Фирмите в

Таблица 1. Размер на фирмите според броя служители

Брой служители	Брой фирми	Процент в извадката
от 1 до 9	451	45,1
от 10 до 49	149	14,9
от 50 до 249	300	30
250 и повече	100	10
Общо	1000	100

Таблица 2. Годишен оборот според нетните приходи от продажби

	Брой фирми	Процент
до 20 000 лв.	158	15,8
между 20 001 и 50 000 лв.	115	11,5
между 50 001 и 200 000 лв.	103	10,3
между 200 001 и 1 000 000 лв.	113	11,3
между 1 000 001 и 5 000 000 лв.	140	14
повече от 5 000 000 лв.	117	11,7
не съм запознат	57	5,7
не желая да отговоря	195	19,5
Общо	1000	100

останалите групи са разпределени сравнително равномерно.

За целите на изследването интерес представляват фирмите, които работят на европейския пазар. Едномерното разпределение по признака „основен пазар за фирмата“ показва, че в извадката над 40 % е дялът на фирмите, които работят основно на местния пазар, разположен на не повече от 30 км. от фирмата. Около една трета от фирмите работят на националния пазар, а около 17 % – на регионалния пазар (разположен на не повече от 100 км). Както се вижда от Таблица 3, фирмите, опериращи предимно на европейския пазар са 6,7 % от извадката, а

тези на международния пазар са 6,4 %. В този смисъл включените в анкетната карта въпроси за данъчните бариери пред сътрудничеството с фирми от други страни членки се отнасят за сравнително малка част от фирмите. Все пак следва да се има предвид, че въпросът касае основния пазар, т.е. не е изключено част от фирмите, които работят предимно на националния или регионалния пазар, да работят и с други страни – членки на ЕС.

Най-голям е дялът на фирмите в извадката от сферата на търговията (36 %), след което се нареждат промишлеността (18,7 %), транспортните услуги (7,8 %), строителството (7,7 %), хотелските и

Таблица 3. Основен пазар за фирмата

Основен пазар	Брой фирми	Процент в извадката
Местен пазар (разположен на не повече от 30 км от фирмата)	406	40,6
Регионален пазар (разположен на не повече от 100 км от фирмата)	173	17,3
Национален пазар	278	27,8
Европейски пазар	67	6,7
Международен пазар	64	6,4
Не знам/не мога да преценя	12	1,2
Общо	1000	100

Таблица 4. Основна дейност на фирмата

Основна дейност	Брой фирми	Процент в извадката
Селско, горско, ловно и рибно стопанство	27	2,7
Промисленост	187	18,7
Строителство	77	7,7
Търговия; ремонт на МПС	360	36
Хотели и ресторанти	65	6,5
Транспорт, складиране и съобщения	78	7,8
Други	206	20,6
Общо	1000	100

ресторантски услуги (6,5 %) и селското стопанство (2,7 %). Значителен е дялът на фирмите от други отрасли (20,6 %).

След разкриване на характеристиките на включените в извадката фирми анализът продължава с идентифициране на данъчните пречки в стопанските им отношения в рамките на ЕС. Респондентите са помолени по-конкретно да класират четири данъчни пречки и по-конкретно:

1. Трудности при възстановяване на данъчен кредит;
2. Различия в прага за регистрация по ДДС;
3. Липса на информация за данъчното законодателство;
4. Трудности в установяване на контакт с данъчните власти на други страни.

Въпросът за данъчните пречки пред трансграничните дейности е базиран на описаното изследване на Европейската комисия от 2004 година. Целта е да бъде направена съпоставка на основните бариери в данъчната сфера между бизнеса в България и другите страни членки. Предвид факта, че преобладаващият брой от фирмите, включени в настоящото проучване, работят на местния, регионалния и националния пазар, проблемът за административните разходи, свързани с вътреобщностната търговия, не засяга дейността им. Фирмите, които са посочили като основен свой

пазар европейския, са 67 на брой. Ако към тях бъдат прибавени фирмите, които работят предимно на международния пазар (който би могъл да включва и европейския), то общият брой компании, към които въпросите за административното данъчно бреме имат отношение, формира 13 % от извадката. Това позволява да бъдат направени определени заключения за данъчните пречки пред трансграничните им стопански операции.

Статистическата обработка на резултатите от изследването е представена в Таблица 5. Предвид факта, че голяма част от фирмите не работят на ЕВП, преобладаващият отговор, който респондентите дават на въпроса за данъчните пречки, е, че те не се отнасят за техните фирми. Въпреки сравнително малкия брой на компанията, които са подрешили фискалните бариери, от получените отговори могат да се направят определени заключения. На първо място, резултатите от социологическото проучване до голяма степен съответстват на тези от изследването на ЕК от 2004 г., в което като най-значима данъчна пречка са посочени именно трудностите при възстановяване на начисления в други страни членки данъчен кредит. По-конкретно над половината от българските фирми (54,2 %), работещи на европейския и международния пазар, определят като първостепенна пречка трудностите при възстановяване на данъчен кредит.

Таблица 5. Подредба на данъчните пречки пред трансграничните бизнес контакти за българските фирми, работещи на европейския и международния пазар

Трудности при възстановяване на данъчен кредит	54,2 %
Трудности в установяване на контакт с данъчните власти на други страни	27,3 %
Липса на достъп до информация за данъчното законодателство на други страни	22,2 %
Различия в прага за регистрация по ДДС	22,2 %

Затрудненията при установяване на контакт с данъчните власти на други страни членки са определени като основна фискална бариера от 27,3 % или почти една трета от анкетираните фирми. Липсата на информация за данъчното законодателство и различията в прага за регистрация се подреждат на трето място – те са посочени като основна данъчна пречка от 22,2 % от анкетираните фирми.

Статистическата обработка с хи-квадрат анализ показва наличието на слаба зависимост между големината на фирмите, измерена чрез броя служители, и три от данъчните пречки: трудности за възстановяване на данъчния кредит, установяване на контакт с данъчните власти на други страни и различия в прага за ре-

гистрация по ДДС. Значимостта на тези фискални бариери нараства с увеличаване на броя служители, т.е. колкото по-големи са фирмите, толкова по-съществена тежест представляват посочените пречки. За всички компании, независимо от големината, първостепенна данъчна бариера се явяват трудностите при възстановяване на данъчен кредит. Липсата на достъп до законодателството се нарежда на второ сред фирмите от всички размери, с изключение на големите компании (с над 250 служители), които са поставили на второ място трудностите при установяване на контакт с данъчните власти на други страни членки. Различията в прага за регистрация са определени като най-маловажна данъчна пречка от всички фирми.

Таблица 6. Смятате ли, че премахването на различията при косвените данъци (ДДС, акцизи) между отделните страни – членки на ЕС, ще насърчи вашите бизнес контакти с чуждестранни партньори от тези страни?

Отговор	Брой	Процент
Да	382	38,2
Не	318	31,8
Не мога да преценя	300	30,0
Общо	1000	100,0

Таблица 7. Считате ли, че по-нататъшната хармонизация на косвените данъци (ДДС и акцизи) ще допринесе за подобряване на контактите ви с бизнес партньори от други страни членки?

Основен пазар	Да	Не	Общо отговорили
Местният пазар (разположен на не повече от 30 km от фирмата)	11,2	15,7	26,9
Регионалният пазар (разположен на не повече от 100 km от фирмата)	6,4	5,5	11,9
Националният пазар	12,7	7,2	19,9
Европейският пазар	4,3	1,8	6,1
Международният пазар	3,6	1,4	5,0
Не знам/ не мога да преценя	0,0	0,2	0,2
Общо	38,2	31,8	70,0

Хи-квадрат анализът показва също наличието на статистическа връзка между годишния оборот на фирмите и значимостта на данъчните пречки пред трансграничните им стопански операции. По този начин се потвърждава изводът, че за по-големите фирми е сравнително по-трудно да изпълняват данъчните си задължения, произтичащи от стопански операции в други страни – членки на ЕС. За всички фирми, независимо от оборота, първостепенна пречка отново представляват процедурите за възстановяване на данъчен кредит. За фирмите с нисък оборот (до 50 хил. лв.) като втора пречка се открояват трудностите в достъпа до законодателството на други страни и различията в прага за регистрация по ДДС. За фирмите с голям оборот, от друга страна, втора по значимост пречка са трудностите в установяване на контакт с данъчните власти на други държави.

Следващият въпрос, който е отправен към респондентите в анкетното проучване, засяга отношението им към данъчната хармонизация. По-конкретно те са попитани дали премахването на оставащите различия при косвените данъци (ДДС и акцизи) в ЕС би насърчило бизнес контактите им с партньори от други страни членки. Отговорите на този въпрос са балансираны с лек превес на мненията в полза на понататъшната хармонизация на косвените данъци – близо 40 % от респондентите считат, че хармонизацията би имала позитивно въздействие за развитието на бизнес контактите им с фирми от други страни членки. Отговорите „не“ и „не мога да преценя“ са почти равни – по една трета от извадката.

Тези резултати се отнасят за извадката като цяло. С цел откриването на връзки между подкрепата за данъчната хармо-

низация с променливата „основен пазар на продукцията“ е приложен хи-квадрат анализ, който показва наличието на слаба статистическа зависимост между двете променливи. От Таблица 7 е видно, че единствено сред фирмите, работещи предимно на местния пазар, е по-голям броят на отрицателните отговори. Във всички останали групи преобладава мнението, че данъчната хармонизация би имала положително въздействие върху развитието на бизнес контактите с други страни от ЕВП.

3. Данъчна хармонизация в ЕС за намаляване на административните разходи върху бизнеса

Намаляването на разходите по изпълнение на данъчните задължения за фирмите в страните от Единния вътрешен пазар е сред приоритетите на Европейската комисия в данъчната сфера. Доказателство за това са приетите през последните години нови законодателни актове на ЕС, насочени към опростяване на административните процедури и регулации и постигане на по-ефективно взаимодействие между приходните администрации на страните членки. Предприетите на европейско ниво мерки засягат предимно данък добавена стойност, който се явява основен източник на административни разходи за стопанските субекти, опериращи на ЕВП. По-конкретно, през февруари 2008 г. са приети две директиви, уреждащи определени аспекти на облагането и възстановяването на ДДС при стопански операции между фирми от различни страни членки. Първата от тях, която влиза в сила от 1 януари 2010 г., предвижда възстановяването на данък добавена стойност между

фирми от различни страни – членки на ЕС, да се извършва чрез електронна система с цел намаляване на времето и финансовите ресурси на данъкоплатците (6, 2008). Ускоряването на процедурата по възстановяване е насочено предимно към малките и средни предприятия, които са затруднени в най-голяма степен от изискванията за възстановяване на данък добавена стойност (1, 2008).

Втората законодателна мярка, която също е в сила от началото на 2010 г., предвижда облагането на услугите с ДДС да се извършва в държавата, в която те се предоставят, а не в страната, в която се намира доставчикът, както е било преди. Промяната засяга само услугите, предоставяни от фирми на други фирми, а услугите за крайните потребители продължават да се облагат в страната, където се намира доставчикът (5, 2008). Въвеждането на тази новост е насочено към улесняване на фирмите, влагащи в производството си услуги от други страни членки.

Европейската комисия насочва усилията си също към намаляване на административните разходи, произтичащи за бизнеса от други фискални инструменти освен данък добавена стойност. През февруари 2009 г. Европейската комисия за първи път представя предложение за нова директива за засилено административно сътрудничество между данъчните администрации на страните членки, а до приемането ѝ се стига в края на 2010 г. (4, 2011). Новият законодателен акт създава по-ясни и конкретни правила по отношение на обмена на информация между данъчните администрации на страните членки с оглед обхващане на всички физически и юридически лица в ЕС, както и цялото разнообразие от финансови посредници и инструменти. Съгласно новата Директива страните

членки вече не могат да се позовават на банковата тайна като мотив за отказ на информация. Аргументът за въвеждане на това правило, изказан от европейския комисар по данъчна политика през 2009 г., е, че в условията на глобализация, която дава нови възможности за данъчни измами, бързият обмен на информация е от решаващо значение за правилната оценка на данъчните задължения на резидентите на други държави членки. По-конкретно новият законодателен акт въвежда общи процедурни правила, еднакви формуляри и канали за обмен на информация. За целта Директивата задължава страните членки да определят компетентни органи за връзка, които да предоставят информация при поискване от друга страна членка и залага сроковете, в които да бъде предоставяна тази информация. От началото на 2014 г. ще бъде въведен автоматичен обмен на данни по отношение на доходите на резиденти от други страни членки под формата на трудови възнаграждения, пенсии и др. източници на доход. Предвижда се също така участие на данъчни служители от една страна членка в административни разследвания на територията на други страни членки.

Друга законодателна инициатива на ЕК е предложението за директива за взаимно подпомагане при възстановяване на данъци, различни от ДДС, между страните членки. Понастоящем равнището на възстановяване на данъци е много ниско – едва около 5 % от подадените молби се удовлетворяват. В този смисъл новото законодателно предложение е насочено към облекчаване на този проблем чрез предвиденото *възстановяване от всяка страна членка на всички данъци и мита*, налагани от нея и нейните административни подразделения, както и вноските за социално осигуряване, по отношение на резиденти на други

страни членки. Изключение са единствено данък добавена стойност и акцизите, чието възстановяване вече е регламентирано от други законодателни актове. Като конкретна задача в проекта на директивата е формулирано опростяването на процедурите по възстановяване на платените в други страни членки данъци.

Въздействието от посочените нововъведения върху размера на разходите по изпълнение на данъчните задължения на страните членки предстои да се прояви. Новоприетите директиви следва да бъдат приложени в националното законодателство на страните членки. Очакваните ефекти от тяхното приемане са скъсяване на времето за възстановяване на ДДС и останалите фискални инструменти, намаляване на финансовите ресурси, отделяни от фирмите. На следващо място, засилването на сътрудничеството между приходните администрации на страните членки при обмена на информация и оценката на задълженията на техните резиденти има значение за повишаване на прозрачността и недопускане на злоупотреби. Всичко това, от своя страна, е насочено към подобряване на връзките между стопанските субекти и осигуряване на гладкото функциониране на Единния вътрешен пазар.

4. Заключение

Административните разходи на данъчната система имат съществено значение в условията на интегрирани пазари и обща парична единица. Възможностите за търговия и инвестиции между държавите членки и оттук – за ускоряване на икономическия растеж и заетостта, не могат да бъдат пълноценно използвани при наличието на бариери, произтичащи от различия в данъчните системи на страните

членки. Резултатите от социологическото проучване сред българския бизнес показват, че за фирмите, които оперират на Единния вътрешен пазар на ЕС, основна данъчна бариера се явява възстановяването на платените в други страни данъци. Сериозни проблеми представляват също недостигът на информация за данъчното законодателство на другите страни членки, както и установяването на контакт с техните данъчни власти. За разлика от останалите държави от ЕС обаче посочените бариери представляват относително по-голям проблем за средните и големите предприятия.

Друг извод от анкетата е, че като цяло българският бизнес подкрепя перспективата за по-нататъшна хармонизация на косвените данъци в Европейския съюз като средство за намаляване на административната данъчна тежест. В бъдеще усилията на Европейската комисия ще бъдат насочени към осигуряване на по-бързо възстановяване на всички данъци (не само ДДС), както и улесняване и ускоряване на обмена на информация между данъчните администрации. Ефективното сътрудничество между страните – членки на ЕС, ще съдейства за преодоляване на смущенията във функционирането на ЕВП и за противодействие на злоупотребите, които са причина за загубата на бюджетни приходи.

Намаляването на административното данъчно бреме върху бизнеса остава ангажимент преди всичко на страните – членки на ЕС. През последното десетилетие България постига известно намаляване на административните разходи на данъчната система благодарение най-вече на понижаването на ставките на преките данъци, но също и на опростяването на законодателството и създаването на централизирана институция за събиране на данъчните задълже-

ния (Националната агенция за приходите). Постигнатото по този начин редуциране на разходите за издръжка на приходната администрация в крайна сметка облекчава общата данъчна тежест върху бизнеса.

Остава висок обаче другият компонент на разходите за функциониране на данъчната система, а именно разходите по внасяне на данъчните задължения в бюджета. В това отношение българският бизнес е изправен пред по-сериозна тежест в сравнение с други страни членки, както показват данните от международното сравнително проучване на Световната банка. Като една от причините за значителното време, изразходвано от фирмите за внасяне в бюджета на данъчните задължения, може да се посочи недостатъчното използване на възможностите на информационните и комуникационни технологии (ИКТ). Така например, прилагането на електронната система за възстановяване на данък добавена стойност между страните членки изисква тя да бъде популяризирана сред фирмите и персоналът им да бъде обучен за работа с нея. По-ефективното използване на технологиите би съдействало също за подобряване на контрола върху действително платения ДДС и оттук – за ограничаване на данъчните измами.

В условията на глобализация и бързо развитие на технологиите административните разходи на данъчното облагане се очертават като един от най-сериозните проблеми за стопанските операции на бизнеса и като причина за злоупотреби. Така например, днес държавите са затруднени в прилагането на принципа за облагане на капиталовите доходи в страната, в която се намират техните получатели (*residence based taxation*), тъй като тези доходи много лесно могат да бъдат прехвърлени в държави с по-ниски данъчни ставки върху

капитала. По-нататъшните технологични промени могат да станат причина за прехвърляне на данъчната тежест от прогресивните подоходни данъци към потребителски данъци с широка основа като данък добавена стойност. Внасянето на ДДС в бюджета обаче също изисква изразходването на значителни ресурси от фирмите. В специализираната литература е изразяван възгледът, че технологичният прогрес и тенденцията в световен мащаб към прехвърляне на тежестта към косвените данъци превръща в императив намаляването на разходите, свързани с функционирането на данъчната система (12, 1989, р. 18). От друга страна, съвременните технически средства позволяват упражняването на много по-ефективен контрол върху информацията, която данъкоплатците предоставят на приходните администрации.

Използването на информационните и комуникационните технологии е само един от аспектите на подобряването на условията за плащането на данъци. Сравнителното проучване на Световната банка стига до извода, че в държавите с висок доход внасянето на данъчните задължения като цяло е сравнително по-лесно. Тези страни разполагат с по-зрели данъчни системи и с утвърдени процедури и практики, които налагат по-малка административна тежест върху бизнеса (9, 2011, р. 3). В този смисъл понижаването на административната данъчна тежест върху бизнеса е свързано с цялостното икономическо развитие и изграждането на съответната законодателна и институционална рамка.

В заключение, намаляването на разходите по изпълнение на данъчните задължения остава едно от най-сериозните предизвикателства пред данъчната политика на България и по-нататъшните реформи следва да бъдат насочени именно към постигане на тази цел. Понижаването на тези

разходи е предпоставка за задълбочаване на търговския стокообмен с останалите държави от Единния вътрешен пазар и за подобряване на инвестиционния климат в нашата страна. То ще съдейства също и за ограничаване на злоупотребите и корупционните практики, а оттук – и за осигуряване на повече финансови средства за държавния бюджет. Данъчната хармонизация в ЕС е важен фактор за постигането на напредък в тази област.

Литература

1. „Възстановяването на ДДС в ЕС ще се ускори от 2010 г.“, в. „Дневник“, 14.02.2008 г.
2. Alm, J., What is an optimal tax system, National Tax Journal, Vol. 49, March 1996.
3. Bulgaria Revenue Administration Reform Project: Key Outcomes, the World Bank, November 2009.
http://siteresources.worldbank.org/BULGARIAEXTN/.../RARP_ICR_Presentation_SI_REDESIGN.pptx
4. Council Directive 2011/16/EU of 15 February 2011 on administrative cooperation in the field of taxation and repealing Directive 77/799/EEC.
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:064:0001:0012:EN:PDF>
5. Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services.
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:044:0011:0022:EN:PDF>
6. Council Directive 2008/9/EC of 12 February 2008 laying down detailed rules for the refund of value added tax, provided for in Directive 2006/112/EC, to taxable persons not established in the Member State of refund but established in another Member State.
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:044:0023:0028:EN:PDF>
7. European Tax Survey, Working Paper № 3, European Commission, Directorate-General “Taxation and Customs Union”, 2004.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/1128-04_en.pdf
8. Evans, C., Tax compliance costs: research methodology and empirical evidence from Australia, National Tax Journal, June 2000.
9. Paying Taxes 2011: The global picture, The World Bank and PricewaterhouseCoopers
<http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/paying-taxes-2011.pdf>
10. Peacock, A., F. Forte, The Political Economy of Taxation, Blackwell Publishers, 1981.
11. Sandford, C., Tax Compliance Costs Measurement and Policy. Bath: Fiscal Publications, 1995.
12. Slemrod, J, Optimal taxation and optimal tax systems, NBER Working Papers Series, WP 3038, July 1989.
13. Slemrod, J., Towards a theory of optimal tax systems, 2008.
<http://www.nzae.org.nz/conferences/2008/100708/nr1215397353.pdf>
14. Tax Policy in the EU: Priorities for the years ahead, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee, Brussels, 23. 5. 2001, COM(2001) 260 final.
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0260:FIN:EN:PDF>

15. Taxation in the EU. Discussion Paper for the ECOFIN Informal Meeting, Brussels, 20 March 1996, SEC (96) 487 Final.

[http://www.steuerrecht.jku.at/gwk/Dokumentation/Steuerpolitik/Gemeinschaftsdokumente/EN/SEC\(1996\)487_EN.pdf](http://www.steuerrecht.jku.at/gwk/Dokumentation/Steuerpolitik/Gemeinschaftsdokumente/EN/SEC(1996)487_EN.pdf)

16. Treaty on the Functioning of the European Union.

<http://eur-lex.europa.eu/JOHtml.do?uri=OJ:C:2010:083:SOM:EN:HTML>

17. Trends in Corruption and Regulatory Burden in Eastern Europe and Central Asia, World Bank Study, 2011.

http://siteresources.worldbank.org/ECAEXT/Resources/2011_report_fullreport.pdf

18. Vaillancourt, F., The compliance costs of taxes on businesses and individuals: a review of the evidence University of Montreal, Department of Economics, № 8655, December 1986.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm **И**