

ВАРНЕНСКИ СВОБОДЕН УНИВЕРСИТЕТ „ЧЕРНОРИЗЕЦ ХРАБЪР”

**ФАКУЛТЕТ „МЕЖДУНАРОДНА ИКОНОМИКА И АДМИНИСТРАЦИЯ”
КАТЕДРА „АДМИНИСТРАЦИЯ, УПРАВЛЕНИЕ И ПОЛИТИЧЕСКИ НАУКИ”**

ДАНИЕЛ ШИБОВСКИ

**ИКОНОМИЧЕСКИ И СОЦИАЛНИ ПОСЛЕДИЦИ ОТ ДАНЪЧНОТО
ОБЛАГАНЕ НА НЕДВИЖИМИТЕ ИМОТИ. ИЗСЛЕДВАНЕ НА СЛУЧАЯ
ПО ПРИМЕРА НА ПОЛША**

А В Т О Р Е Ф Е Р А Т

на дисертационен труд

за придобиване на образователна и научна степен „доктор”

Професионално направление 3.7. “Администрация и управление”

Докторска програма “Организация и управление извън сферата
на материалното производство”

Научен ръководител:

Проф. д-р Йоанна Рогожинска-Митрут

Рецензенти:

Доц. д-р Теменужка Каролова

Доц. д-р Кремена Андонова

ВАРНА, 2017

Дисертационният труд с обем от 231 страници се състои от увод, четири раздела, заключение, списък на използваните юридически актове и библиография. Съдържанието на разделите е разпределено в отделни параграфи. Основният текст съдържа 17 таблици.

Списъкът на използваните източници се състои от 126 заглавия на полски, руски и английски език.

Дисертационният труд е обсъден в катедра „Администрация, управление и политически науки” на факултет „Международна икономика и администрация” и насочен за защита пред научно жури.

Публичната защита ще се проведе на открито заседание на научното жури на 22.06.2017 г. от 10,00 ч. в Заседателната зала на Ректората на ВСУ „Черноризец Храбър”.

Материалите по защитата са достъпни в кабинет 204 във ВСУ „Черноризец Храбър” и на сайта www.vfu.bg, раздел „Докторантури”.

I. ОБЩО ОПИСАНИЕ НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

1. Въведение

Въпреки многобройните дискусии относно икономическите реформи в Полша обществото е сравнително слабо информирано за необходимостта от промяна на местните данъци и такси. Този въпрос се обсъжда основно в контекста на спорната идея за въвеждане на кадастрален данък (данък върху стойността на недвижимите имоти) вместо съществуващия в момента данък сгради (на базата на площта на имота). Наскоро в проекта „Насоки за развитие на селищата до 2020 г.” беше спомената възможността за въвеждането му, което предизвика бурна дискусия и Министерството на регионалното развитие трябваше да предоставя обяснения за това. Но проблемът за реформата на местните данъци е съвсем реален. Органите на местното самоуправление, юристите и икономистите са съгласни, че промените в действащата данъчна система са наложителни. Освен това известна е общата нужда от реформа на местните финанси – административната реформа от 1998 г. обременява общините с нови задачи и разходи, но не реформира системата на приходите на местното самоуправление. Проблеми възникват и в рамките на системата на субсидии, което води до постоянен конфликт по линията държава – местно самоуправление. Понякога самата местна власт не е добър стопанин. Преди всичко обаче на критика е подложена системата на местните данъци.

Преди да се пристъпи към обсъждане на основните въпроси на реформата на данъчното облагане на недвижими имоти в Полша, е необходимо да се определи в какъв смисъл терминът "система" ще бъде използван в тази публикация. Това се налага поради факта, че възниква основателно съмнение дали въобще може да се говори за "система" на данъчното облагане на недвижимите имоти в Полша. Тук това понятие ще означава сбора от съществуващите в Полша по едно и също време данъци, чийто предмет е владението на недвижим имот. „Основната тема" на тази система, т.е.

свързващият фактор на тези данъци в едно цяло, е, че задължението за плащането им е свързано изключително със собственост и ползване на имот. Такова разбиране за „система“ в никакъв случай не означава, че тя представлява подредена цялост, че е вътрешно последователна, отличава се с предварително определените цели и т.н. Тези вътрешни характеристики на една рационална система не са взети под внимание при определянето на данъците, включени в системата за данъчно облагане на недвижими имоти; вместо това те ще послужат като критерии за оценка. Системата на данъчно облагане на недвижими имоти в описания по-горе смисъл в момента се състои от три данъка, а именно: данък сгради, земеделски и горски данък. Данък сгради е регламентиран в Закона за местните данъци и такси от 12 януари 1991 г., земеделският данък – в Закона за земеделския данък от 15 ноември 1984 г., а горският данък – в Закона за горите от 28 септември 1991 г. Следователно настоящата система за данъчно облагане на недвижими имоти се състои от три доста подобни обекта, които най-общо се смятат за недвижима собственост. По принцип данък сгради има най-широк обхват, тъй като обхваща парцелите, сградите и други строителни обекти. За разлика от него обект на земеделския данък и горския данък е единствено земята. В съответствие с принципа залегнал в чл. 3 от Закона за местните данъци и такси определящ обхвата на тези налози, те трябва взаимно да се допълват по такъв начин, че площите, обхванати със земеделски и горски данък, да не са обект на данък сгради, освен ако не се ползват за извършване на различни от земеделските или горски дейности. Тези данъци, както се посочва в специализираната литература, взаимно се конкурират, тъй като в зависимост от използването за земеделски, горски, жилищни или стопански нужди имотът ще бъде предмет на един от трите данъка. Въпреки наличието на посочените по-горе правила, ограничаващи тези данъци, те са преплетени както по отношение на обекта, така и на субекта на данъчното облагане.

Съвместното съществуване на трите налога в данъчното облагане на недвижими имоти поражда много теоретични и практически проблеми. Това обаче не е основната предпоставка за реформа на системата за данъчно облагане на недвижимото имущество. Най-важните условия, изискващи нейното въвеждане, са:

1. Това е типична исторически развита се система, която не се базира на предварително заложените принципи, а представлява продукт на непрекъснатата адаптация на отделните ѝ компоненти – данъци – към променящата се социално-икономическа ситуация. В действителност през последните няколко десетилетия единствено законите за земеделския и горския данък претърпяват промени, но никога не са били напълно реформирани. Имущественото данъчно облагане, по-специално в частта за недвижимите имоти, е последният елемент от данъчната система, който принципно не е променен след 1989 година.

2. Тази система не е хармонизирана със системите в Европейския съюз, където доминират системи на базата на облагаем кадастър. Полската система за регистрация и данъчно облагане на недвижими имоти е много критично оценявана от експертите на Европейския съюз, които установяват необходимостта от реформа. Създаването на кадастър и свързана с него система за данъчно облагане на недвижимото имущество е едно от основните условия за членството на Полша в ЕС, където тези решения са приложени в почти всички страни. Институциите на Европейската общност придават голямо значение на въпроса за кадастъра, както е видно от вмененото задължение на държавите членки да въведат кадастър, ако все още нямат изработен такъв. Целта е хармонизация на системите за регистрация на недвижими имоти със задължителната система в Европейския съюз, което несъмнено ще улесни и ускори процеса на тяхната интеграция в рамките на Европейската общност.

3. Полската система е остаряла, тя е базирана на облагане на площта на имота (земя и сгради) и само в ограничена степен е взета предвид стойността на данъчната основа (сгради). За данъчни цели активите в тези данъци се оценяват

в квадратни метри и хектари (калкулирани и физически), а не в парично изражение. В еволюционната структура на данъците в системата на имущественото данъчно облагане се наблюдава ясна тенденция, която прилага законодателят, а именно отказ от данъчно облагане на приходите (селскостопански данък) и стойността на имота (данък сгради), като се предпочита данъчно облагане на имота. Площта на имота се превръща в основен фактор при определяне на тежестта на тези данъци.

4. По принцип не съществува единна и надеждна информация за правилното калкулиране на данъците върху недвижимите имоти. Площта, когато е основа на данъчното облагане, като необходимо условие се базира на регистрацията на земята и сградите. В действителност единствено поземленият регистър е действащ, а регистърът на сградите не е създаден и до днес. Затова в този случай данъчната основа се определя на базата на физическо измерване на данъчния обект. От друга страна, горите и земите от горския фонд се облагат с данък на базата на физическите данни от плановете за управление на горите или опростените лесоустройствени плановете, чиято актуалност е съмнителна поради липсата на осъвременяване на данните в тях, което също не е най-желаната ситуация. Освен това не всички гори са снабдени с такива плановете. Когато плановете не са налични, горската площ се определя въз основа на данните, получени от емлячните регистри.

5. Тази система не носи очакваните постъпления в общинските бюджети. Това се дължи главно на факта, че сгради, постройки и др. строителни обекти, които не са трайно прикрепени към земята, не са включени в никакъв регистър, поради което общинските данъчни власти срещат големи затруднения, когато определят кои от тези съоръжения са декларирани за данъчно облагане. Друга причина за ниската фискална ефективност се открива в големите разлики, в много случаи неоправдани, в размера на данъчното облагане с отделни данъци на дадени недвижими имоти. Преференциалното данъчно облагане на земеделските земи и горите в сравнение с другите видове имоти създава

условия за избягване на плащането на данък сгради, а вместо това имотите се регистрират като земеделски, което в сегашната система е много лесно. За плащането на земеделски данък върху земя решаващо е спазването на стандарта за площ – 1 ха, при което дори не е необходимо платецът да упражнява земеделска дейност. Общините получават сравнително ниски доходи, особено от земеделския данък, поради големия брой законови данъчни преференции (напр. за земя V и VI категория).

6. Данъците, включени в тази система, независимо от факта, че в резултат на промените все повече видово се унифицират, продължават да се отличават с нееднородна структура. Промените в земеделския данък и данък сгради предизвикаха промяна в същността на тези налози, т.е. земеделският от подоходен, а данък сгради от подоходно-имуществен се превърнаха в имуществени данъци, но с елементи, характерни на подоходните данъци. Този двойствен характер на данъците доведе до несъответствие на техния предмет (имущество) към данъчната основа, която вече не е пряко отражение на стойността на имуществото.

7. Настоящата система не решава проблема с данъчното облагане на селското стопанство, включително земеделските недвижими имоти. В момента, данъците върху собствеността, особено що се отнася до селскостопанската, са единствените налози, плащани от собствениците на земеделски стопанства (с изключение на облагаемите доходи от специална селскостопанска продукция). Ето защо, тъй като тази професионална група не плаща данъци от приходите и доходите от селскостопанска дейност по общите данъчни правила, се правят опити на земеделския данък да се придаде характер на приходно-подоходен-имуществен данък. Това очевидно е нереално, но влияе негативно върху формата на селскостопанския данък, което например се отразява в правилото за преизчисления хектар, чиято цел не е изяснена – дали трябва да служи за определяне приходите, доходите, стойността или площта на земеделското стопанство. Създаването на правила за данъчно облагане на селскостопанската

дейност, включително причисляване на земеделския данък към типичните имуществени данъци и облагане на земеделските приходи с подоходен данък, е един от най-важните и най-трудни проблеми за решаване в близко бъдеще.

8. Това е система, лишена от „обща част“, която би била в състояние да определи общи правила за всички данъци. Нито един от системните закони не определя общия характер на тези данъци, те не се третират като цяло; напротив – данък сгради е в категорията на местните данъци и такси, а земеделският и горският данък са изключени от тази система. Също така липсва единна правна терминология за регулиране на техните структури, което предизвиква появата на проблеми, свързани с техния субективен и обективен обхват.

9. Въпреки че изглежда, че общинските съвети имат правомощия за формирането на тези данъци, това е вярно само в много малка степен. При това не е ясно защо правомощията на общинските съвети са различни по отношение на отделните данъци. Правомощията на общинските съвети не изпълняват конституционно гарантираното право на местните власти да определят размера на местните данъци и такси.

В Европа има два основни модела на местните данъци. Първият от тях (функционира също и в Полша) предполага, че източникът на данъчните приходи на местното самоуправление е данък сгради. През 2013 г. приходите от данък сгради в Полша възлизат на 26,60 % от всички данъчни приходи на общините. През 2014 г. дялът им нараства до почти 30 процента. В Полша този показател през 2013 г. е бил 1,2 %. Това е най-широко разпространеният модел на местните данъци в Европа. Вторият модел се базира на данъка върху доходите от физически лица и функционира в скандинавските страни, Швейцария и Хърватия, където той се основава на принципа на добавка.

Полската система за местни данъци се счита за архаична. В местния бюджет постъпват средствата от гражданско-правни действия, данъци върху наследства и данъци върху дарения, патентни данъци, данък сгради, земеделски и горски данъци и данъци върху превозни средства. По отношение на първите

четири категории общините не притежават законови правомощия за определяне на данъчните ставки или преференции. Те разполагат с данъчен суверенитет в широк смисъл. По отношение на данъците – земеделски, горски, данък сгради и от транспортните средства – на общините са предоставени ограничени правомощия. Само последните две позиции са регламентирани от Закона за местните данъци и такси. Разделянето на местните данъци в тесен и широк смисъл е изкуствено и подвеждащо, а самият закон за местните данъци и такси е анахроничен. Поради тези причини е редно включването на всички местни данъци в единна регулация, като се създаде автентична „общинска данъчна система“. Друго предложение е обединяването в един данък – върху недвижимо имущество – на трите отделни данъка, всеки от които е регулиран от отделен закон: горски, земеделски и данък сгради. Това би оказало положително въздействие върху самата правна система, ликвидирайки тълкувателните съмнения за обективния обхват на тези налози. Проблем възниква и при различията между данъчните ставки, което впоследствие води до избягване на плащане на данъка върху недвижимите имоти от данъкоплатците чрез придобиването на земеделска земя и гори. Най-критикуван е данък сгради. Той се смята за неподходящ за стандартите на пазарната икономика. Обръща се внимание на неговата несправедливост – собственик на имот в центъра на Варшава потенциално е обложен със същия данък като собственика на подобна недвижимост в селска община в Подлесе. Подчертава се също недостатъчното изпълнение на фискалните цели и потенциалния фискален капацитет (някои данъкоплатци биха могли да плащат по-висок данък от притежаваното недвижимо имущество).

2. Актуалност и значимост на темата на изследването

През последните години се формираха четири концепции за реформа на местното данъчно облагане. Много малка вероятност има за въвеждането на местен оборотен данък върху продажбите, който рядко се счита за добър местен данък. Той не отговаря на принципите за добър местен данък, тъй като не е

достатъчно териториално еднозначен (продажбите и услугите могат да се отнасят за по-голяма площ от общината). Нещо повече, остава съмнението относно пространствената връзка между предприятието и дадена община: предприемачът не е задължен да управлява бизнеса си на територията на общината, в която е центърът на неговите лични интереси и от чиито услуги ще се ползва. Също така трайността на тази връзка не е очевидна. Някои услуги могат да се доставят в различни общини. Данъците върху оборота са изложени и на колебанията на икономическата конюнктура, което е причина за тяхната ниска стабилност като източници на доходи. Тези данъци са много по-сложен инструмент, отколкото подоходните или имуществени данъци. Кадастралният данък от своя страна в полските условия може да се окаже неподходящ за икономическите реалности и социално вреден, пък и се посреща с много голямо обществено недоволство. Освен това трябва да се отчетат големите разходи за неговото въвеждане. Най-големи шансове за успех имат опитите за „зониране“ или въвеждането на местни подоходни данъчни декларации, при което първото решение поради простотата на системата и факта, че тази система вече е била тествана (с различна степен на успех) в условията на Чехия и Словакия (две съседни на Полша посткомунистически страни), изглежда ще се сблъска с най-малко трудности. За подобна реформа не би трябвало да се въвеждат революционни промени в системата, нито тя ще доведе до рязко повишаване на данъчната ставка (дори и в най-богатите градове), а същевременно ще позволи реализиране на нуждите от еластичност и справедливост на данък сгради. Въпреки това в много проекти се забелязва сближаване на определени изисквания, като например: предоставяне на по-голям обхват от правомощия на общините при данъчното облагане и обвързване на нивата на развитие на общината с размера на данъчните задължения, замяна на трите данъка (земяделски, горски и данък сгради) с единен данък върху недвижимото имущество. Всички промени, независимо от тяхната правна или икономическа

оценка, се сблъскват с един и същ проблем: необходимостта да се осъществят от конкретна политическа сила.

Държавната и местната финансова система се характеризират със силна взаимосвързаност, което обуславя необходимостта от реформа и в останалите данъци, в системата на финансиране или разпределение на приходите от подоходните данъци (ако доходите на местното самоуправление се увеличат, в интерес на централния бюджет ще бъде напр. намаляване на общата субсидия или участието на общините в данъчните приходи). Остава въпросът дали някой властови център ще има достатъчно сила и политическа воля, за да въведе някое от предложенията за извършване на реформи. Този преглед показва посоката на промяна, по която трябва да поеме полската реформа на местните данъци.

3. Обект и предмет на изследването

Обектът на изследването е анализ на тенденциите за реформа в данъчното облагане на недвижимо имущество в Полша, като се вземат предвид предложените промени в актуалната система на данъчното облагане на недвижимо имущество.

Предметът на изследването е правната рамка за провеждане на обща оценка на недвижимите имоти и конструкцията на системата за данъчно облагане на недвижими имоти в Полша. Като база на теоретичния анализ на системата за данъчно облагане на недвижими имоти е приложен системен подход с отчитане на население, ресурси, позиции и приложима теория.

В работата е включен анализ на ролята и значението на данък сгради в бюджетите на местните власти и оценката на фискалната и нефискалната функция на тази форма на данъчно облагане от гледна точка на данъкоплатците и данъчните власти.

4. Изследователски проблем

Изследванията включват икономически решения, които определят данъчните структури, заедно с оценка на икономическите и социалните

ефекти от облагането на недвижимите имоти по примера на полската система на данъчно облагане на недвижими имоти.

В анализа е направен опит да се провери следната изследователска хипотеза: *съществуват ли икономически възможности за реформа на модела на данъчното облагане на недвижими имоти в Полша, така че данък сгради да стане ефективен източник на бюджетни приходи и да реализира неданъчни функции на данъчното облагане.*

Приема се, че проверката на тази изследователска хипотеза, която се явява импровизирана спекулация или предположение, определя необходимостта от получаване на отговори на следните изследователски въпроси:

1. Какви са икономическите дилеми, свързани с легитимността и последиците от данъчното облагане на недвижимо имущество?

2. Как облагането с данък на недвижими имоти влияе върху функционирането на икономическите субекти и тяхното финансово управление?

3. Каква е ролята на данъка върху недвижимото имущество в системата на местните финанси в Полша?

4. Какви са недостатъците на актуално функциониращата система за отчитане на площта?

5. Какви са предимствата и недостатъците на модела за облагане на недвижими имоти според тяхната стойност (адвалорни данъци)?

5. Авторова теза

В дисертационния труд авторът представя своето лично мнение, а проучванията са инструмент за формулиране на нови теории или за поставяне на нови тези относно икономическите реформи в областта на данъчното облагане на недвижими имоти в Полша. Дисертационният труд разполага и с широка гама от емпирични проучвания върху научните разработки за управлението, също така представлява чудесен стимул за развитието на

езиковите понятия и определя посоката на промените в полската данъчна система.

Целта на дисертацията е разбиране на икономическите и социалните аспекти на данъчното облагане на недвижимо имущество, а техният анализ не би трябвало да създаде особени затруднения, защото ефективността и рентабилността на данъка би следвало да се определят с прости математически изчисления. За съжаление това не е така. Икономическата наука, по-скоро икономистите, не могат да постигнат съгласие по въпроса дали икономиката като цяло е точна наука, или не. Не е лесно да се признае абсолютна правота на възгледите относно данъците на която и да е група от икономисти. Въпреки това техните разбирания за самата икономическа наука могат да ни улеснят в оценката на позицията им относно данъците, поради което на този въпрос трябва да се отдели малко повече внимание.

Потвърждението за значимостта на темата, целта на дисертационния труд и предположенията на автора намира израз в по-нататъшния анализ чрез изследване на следните области: понятие за имущество в Полша и страните от ЕС; имуществени данъци; икономически и правен аспект на данъчното облагане на имущество; предимства и недостатъци на имуществените данъци; класификация на имуществените данъци и анализ на структурата и характеристиките им; предимства и недостатъци на въвеждането на кадастрален данък и анализ на практиката на страните от ЕС, в които моделът на данъчно облагане на недвижимите имоти е пряко свързан с кадастъра на недвижимите имоти.

6. Цел и задачи на дисертационния труд

Работата се отличава с теоретично-емпиричен характер. В теоретичната част е извършен критичен анализ на полската и чуждестранната литература. Особеният характер на данъчното облагане на недвижимите имоти изисква да се направи исторически преглед на въпроса. Освен това поради спецификата на изследваната тема се появи необходимостта от представяне на концепцията от

гледна точка на икономиката, управлението, включително социалните политики. Това придава на дисертацията интердисциплинарен характер, тъй като в нея се разглеждат допирните точки на споменатите по-горе области.

Основната цел на този дисертационен труд е оценка на икономическото и социалното въздействие на данъка върху недвижимите имоти от гледна точка на данъкоплатците и публичната администрация.

Допълнителна цел на дисертационния труд е идентификацията на факторите, оптимизиращи структурата на данъка върху недвижимите имоти от гледна точка на икономическата ефективност и конкурентоспособност.

7. Методология на изследването

Предварително условие за емпиричното изследване е прецизирането на терминологията, понятията и връзките между тях. Поради тази причина в научната разработка бяха приети редица изследователски тези. По-специално това се отнася до определянето на обхвата на изследваните явления, идентификацията на социално-икономическите аспекти на данъчното облагане в Полша, определянето на стойностите, които са отправна точка за процеса на оценка, и дефиниране на използваните понятия и видове ефективност.

Като основен изследователски метод е приет методът на **индукцията**. Той се състои от въвеждане на общи заключения и определяне на тяхната истинност чрез емпиричен анализ на наблюдаваните явления и процеси. Това са изводи и заключения, получени на базата на особеностите, извлечени от общата информация за свойствата на обекта или явлението. Този метод прилага принципа, че единствено фактите могат да бъдат основание за научни заключения. Такива факти са действително настъпили ситуации (социални, правни и организационни). Методът на индукцията включва различни видове анализи, експертизи, статистически данни и научни документи, използвани в социални изследвания.

Освен това в дисертационния труд са използвани два основни изследователски метода – **научен анализ и научен синтез**. Анализът третира

действителността като съвкупност от индивидуални и специални свойства и събития. Процедурата на този изследователски метод се основава на разделяне на проучвания обект на части и изследване на всяка от тях поотделно или откриване на компонентите на обекта. Отрицателна черта на аналитичния метод е прекомерното експониране на излишни подробности, което понякога води до изгубване на цялостния поглед върху обекта на проучване. Това затруднява цялостното и обективно познаване на реалността, която несъмнено представлява съвкупност от независими елементи, тясно свързани в органична цялост.

Методът на научния синтез третира действителността като съвкупност от характеристики и при неговото прилагане се търсят общите черти на различни явления и събития, а след това се обвързват в едно цяло. Следователно този метод изследва и определя целостта на проучвания обект.

Използвайки комплексен (хибриден) изследователски подход, авторът прилага т.нар. **триангулация на източниците на данни**, т.е. сравняване на информацията за данъчното облагане на недвижими имоти от различни периоди като правни системи, и **теоретичната триангулация**, при която се извършва анализ на данните, получени от гледна точка на много различни теоретични правни концепции.

Като основни инструменти за провеждане на задълбочен анализ и оценка на възможностите за хармонизация на данъците върху доходите на физическите лица в Европейския съюз се използват следните **методи**:

1. Сравнителен анализ на модели на данъчно облагане на недвижими имоти, като се отчита спецификата на полския модел;
2. Функционален анализ, служи за откриване на причинно-следствените зависимости между изучаваните явления и процеси, влияещи върху формата и практиката на функциониране на данъка върху недвижимите имоти в Полша;

3. Метод на научно изследване в динамичен режим, съществен за добиване на цялостна представа за практическото функциониране на данъка върху недвижимите имоти в Полша, като се обръща особено внимание върху насоките на извършените реформи и предлаганите промени в тази форма на данъчно облагане в контекста на нейната конкурентоспособност и ефективност;

4. Статистически анализ на проучваните проблеми и техните взаимозависимости.

Като индикатори за анализ бяха приети следните методи:

1. Оценка на икономическото и социално значение (тегло) на данъка върху недвижимите имоти от гледна точка на въздействието върху потреблението, мобилността на работната сила, предлагането на трудова заетост и започването на собствена стопанска дейност;

2. Оценка на въздействието на данъчното облагане на недвижимите имоти върху икономическия растеж и микроикономическата политика на местното самоуправление и фирмите;

3. Обхват на своеобразието и спецификата на решенията в областта на данъчното облагане на недвижими имоти в Полша в сравнение с решенията, използвани в страните на Европейския съюз.

Научните изследвания са извършени при използването на следните източници на данни:

- литература, в която се разглеждат въпроси, свързани с данъчното облагане на недвижими имоти;
- структурирани и неструктурирани индивидуални интервюта;
- анализ на артефакти (в този контекст конкретни решения в областта на данъчното облагане на недвижими имоти).

Използвана е литература в областта на икономиката, икономиката на публичния сектор, публичните финанси и на местното самоуправление,

корпоративните финанси, теорията на данъчното облагане – на полски, немски и английски език.

В дисертационния труд съзнателно не са включени конкретните решения на други държави в областта на системата за данъчно облагане на недвижими имоти с изключение на общите характеристики на европейския опит. Това се дължи главно на голямото разнообразие от функциониращите в момента данъчни системи за облагане на недвижими имоти, значително различаващите се решения на общинските данъчни системи и разнообразното разделение на задачите и отговорностите, които до голяма степен са исторически обусловени и формирани. Това е така, защото моделите на местното самоуправление се отличават със значителни разлики.

При оценката на ролята и мястото на общинските финанси трябва да се има предвид диаметрално различното въздействие на такива важни фактори, като: организационната структура на публичните финанси, степента на децентрализация на държавната администрация и структурата на местното самоуправление във федералните, регионални и унитарни държави.

В емпиричната част на дисертацията е представен собствен анализ на ролята на имуществените данъци. Незаменим източник на информация за анализа бяха статистическите данни, публикувани от Централния статистически институт и Министерството на финансите. В тази дисертация също така са използвани резултатите от проучванията, проведени в научноизследователски центрове (Икономическия университет в Катовице, Университет „Мария Склодовска-Кюри“ в Бялисток), и резултатите от одитите на Сметната палата. За сравнение в международен план, за данъчното облагане върху недвижимите имоти са използвани и разработките на Центъра за европейски икономически изследвания и Университета в Манхайм.

Анализът на статистическите данни по същество обхваща периода от 2004 г. до 2009 г. Счита се, че за представянето на определени теми (напр. ролята на данъчните ставки в имуществените данъци) е необходимо този

период да се удължи. При анализа на законите, уреждащи отделните имуществени данъци, за отправна точка беше взето правното състояние към 1 януари 2010 г. въпреки че на много места се споменават препратки към предишни правни разпоредби. Посочването на недостатъците на съществуващите законови разпоредби по отношение на имуществените данъци показва необходимостта от вземане предвид на данъчната доктрина, съдебните решения и информацията за обхвата на прилагане на разпоредбите на данъчното законодателство. При избора на източници бяха избрани най-важните публикации, имащи съществено значение за разглежданата проблематика.

Използването на няколко източника на данни позволи прилагането на метода на триангулация на източниците на информация, чрез който с помощта на данните, получени от независими източници се потвърждават или отричат някои теоретични хипотези.

Резултатите от изследванията, представени тук, са резултат от самостоятелния анализ, извършен от автора въз основа на посочения по-горе изследователски материал, и творческата разработка на представените заключения.

8. Ограничения на проблемния обхват на дисертационния труд

Досега проблемът на икономическото и социално въздействие на данъчното облагане на недвижими имоти в Полша не е бил обект на научни изследвания. Публикациите в западните научни списания също не предоставят убедителни отговори на много от въпросите относно факторите, оптимизиращи структурата на данъка върху недвижимите имоти от гледна точка на икономическата ефективност и конкурентоспособност.

Ограниченията в изследванията са резултат от факта, че не съществуват моделни решения в областта на данъчното облагане на недвижими имоти и тази форма на облагане не е предмет на хармонизация в рамките на ЕС. Допълнително ограничение е разнообразието на модели на данъчното облагане

на недвижимите имоти и социално-икономическите особености на страните от ЕС.

II. ОБЕМ И СТРУКТУРА НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

Дисертационният труд с обем от 231 страници се състои от увод, четири раздела, заключение, списък на използваните юридически актове и библиография. Съдържанието на разделите е разпределено в отделни параграфи, като в края на всеки от тях са направени изводи, които представляват обобщения и оценки по разглежданата проблематика. Основният текст съдържа 17 таблици. Списъкът на използваните източници се състои от 126 заглавия на полски, руски и английски език. Изложението на дисертационния труд е структурирано, както следва:

ВЪВЕДЕНИЕ

РАЗДЕЛ I. ИКОНОМИЧЕСКИ АСПЕКТИ НА ФУНКЦИОНИРАНЕТО НА ИМУЩЕСТВЕНИТЕ ДАНЪЦИ

1. История и развитие на имуществените данъци – икономически перспективи
2. Имуществото като обект на данъчно облагане
3. Икономическа систематика на имуществените данъци
4. Правни дилеми за логика на потока на имуществените данъци
5. Резултати – практически предложения

РАЗДЕЛ II. ЕВРОПЕЙСКАТА СИСТЕМА НА ДАНЪЧНО ОБЛАГАНЕ НА НЕДВИЖИМИ ИМОТИ VERSUS ПОЛСКИЯ МОДЕЛ

1. Кадастрална и повърхностна система на данъчното облагане
2. Недвижимите имоти и тяхното разделяне
3. Конструкция на данъчното облагане на недвижими имоти в Полша
4. Земеделският данък като данък върху недвижими имоти
5. Конструкция на горския данък

6. Заключение

РАЗДЕЛ III. ИЗБРАНИ ИКОНОМИЧЕСКИ ПРОБЛЕМИ НА ДАНЪЧНОТО ОБЛАГАНЕ НА НЕДВИЖИМИ ИМОТИ В ПОЛША

1. Облагане на резервоарите с газ (газостанции, кондензиран природен газ)
2. Минно дело и данък върху недвижимите имоти
3. Данъчно облагане на производствената инфраструктура
4. Данъчно облагане на депа за битови отпадъци
5. Данъчно облагане на спортни съоръжения и инфраструктура на лифтове за скиорите
6. Данъчно облагане на подземни гаражи

РАЗДЕЛ IV. ДАНЪЧНО ОБЛАГАНЕ И ОБЩИНСКА СПОРТНА ИНФРАСТРУКТУРА

1. Данъчно облагане на вътрешни пътища, които са собственост на общината
2. Данъчно облагане на технологични мрежи, разположени в рамките на строителните обекти
3. Данъчно облагане на сгради, включени в пристанищната инфраструктура
4. Данъчно облагане на сгради и земя, вписани в регистъра на паметниците
5. Данъчно облагане на сондажи и инсталации на минни компании
6. Жилищни кооперации и данъчно облагане на сгради

РЕЗЮМЕ И ЗАКЛЮЧЕНИЕ

БИБЛИОГРАФИЯ

III. КРАТКО ИЗЛОЖЕНИЕ НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

Характерът на дисертационния труд е многопосочен и в контекста на основните цели той не е изграден в съответствие с класическата концепция: теза – доказателство на тезата. Достигането до изводите е предшествано от подробен преглед на научната литература. Анализът на източниците и

получените от тях изводи наложиха предлагането на някои методологически и концептуални решения. Включените в дисертацията характеристики на редица въпроси, а така също приетите методологически и концептуални решения представляват приноса на автора в развитието на научната теория в областта на икономическото и социалното въздействие на данъчното облагане на недвижими имоти в Полша.

Реализацията на така формулираните цели определя еднозначно логиката на съдържанието на дисертацията. Дисертационният труд се състои от четири раздела.

Раздел първи на дисертационния труд „Икономически аспекти на функционирането на имуществените данъци“

Първият раздел представлява въведение в проблематиката на имуществените данъци. Представени са необходимите моменти от общата теория на данъчното облагане и са дефинирани понятията, които са използвани по-нататък в дисертацията. На първо място са разгледани икономическата и формално-правна същност на обществените налози. При разглеждането на въпроса за функционирането на системата за данъчно облагане на недвижимите имоти не може да не се обърне внимание на тези плащания като форма на публични приходи. Следващият разглеждан въпрос е същността на имуществените данъци, който е отразен в разискванията, свързани с дефинирането на понятието „имущество“ като обект на данъчно облагане в имуществените данъци, формулиране на единна и точна дефиниция на понятието „имуществен данък“, оценка на ролята и значението на функцията на имуществените данъци и предложение за единна класификация, която да групира всички известни видове имуществени данъци. В тази връзка са направени също някои предложения за отделните критерии за класификация на имуществените данъци.

Раздел втори на дисертационния труд „Европейската система на данъчно облагане на недвижими имоти versus полския модел“

Във втория раздел е поставен акцент върху последиците от данъчното облагане върху имуществото на стопански предприятия. Разделът започва с преглед на трите основни теории, описващи икономическите ефекти на данъчното облагане на недвижимите имоти (т.е. традиционна перспектива, нова перспектива и перспектива на ползите). Обсъждането на тези теми води до заключението, че е трудно да се определи еднозначно кои от представените модели предлагат подходящо описание на данъчното облагане на имущество.

Изглежда, че теорията за "перспектива на ползите" може да бъде отправна точка за разглеждания по-нататък въпрос за легитимността на събирането на имуществените данъци.

Във втората част на раздела е показан ефектът на данъчното облагане на имуществото върху оперативната и инвестиционната дейност на предприятията. Освен това е направен преглед на поведението на предприемачите по отношение на данъчното облагане на имуществото, използвано в стопанската дейност. Разделът завършва с представяне на интересен изследователски материал (икономическото въздействие на експериментален имуществен данък в Питсбърг) относно резултатите от прилагането на по-висок данък върху земята, отколкото върху сградите.

Раздел трети на дисертационния труд „Избрани икономически проблеми на данъчното облагане на недвижими имоти в Полша“

В трети раздел се дискутират избрани теми, свързани с децентрализацията на публичните финанси и финансовата самостоятелност на органите на местното самоуправление в Полша. Не е възможно да се обсъди действителното съдържание на имуществените данъци без представяне и анализ на местните данъци. Известно е, че имуществените данъци са основният източник на приходи за местните органи на самоуправление (в Полша – общини). Такъв подход към проблема е и опит да се отговори на въпроса дали имуществените данъци, като се вземат предвид критериите за рационална система от местни данъци, трябва да се разглеждат като най-добрия вид местни данъци. Анализът на полската

научна литература и действащото законодателство оставят впечатление за известен терминологичен хаос при ключови понятия. В този контекст следва да се обърне внимание на представените концепции, позволяващи да се въведе ред по този въпрос. Отделено е внимание на обхвата на автономията на органите на местното самоуправление в областта на придобиване и събиране на финансови средства. Този въпрос се дискутира главно по отношение на техните правомощия за въвеждане на данъци на следните нива: правно (законодателни правомощия на местното самоуправление за въвеждане на местни данъци), концептуално (разделение на източниците на публичните приходи между правителството и местното самоуправление) и икономически (действащите решения за налагане на данъци и последствията от тях). При разглеждането на проблемите, свързани с правомощията за въвеждане на данъци, не е възможно да не се забележи, че автономността при определяне на правната структура на изследваните имуществени данъци може косвено да повлияе на икономическото състояние на местната власт, но преди всичко директно определя привлекателността на региона на дадена община и намиращите се там стопански предприятия. Логично продължение на тази тематична област е въпросът за същността на местната данъчна политика и факторите, които я формират. Целта на тази част от раздела е идентифициране, дефиниране и характеризиране на областите и инструментите за въздействие на общините върху местната икономика.

Раздел четвърти на дисертационния труд „Данъчно облагане и общинска спортна инфраструктура“

Четвърти раздел представя системата на имуществените данъци в Полша. Обсъдени са най-важните имуществени данъци върху движимото и недвижимо имущество, като: данък сгради, земеделски и горски (като елементи на системата за облагане на недвижими имоти), данък върху превозните средства (като пример за облагането на движимо имущество), данък върху наследствата и даренията (като данъци върху оборота на имуществото) и останалите

публични налози, съпоставими с примерно избраните местни данъци. Във връзка с представените в първи и втори раздел постулати на данъчната доктрина и практическия опит на някои страни в тази част е направен подробен анализ на задачите, изпълнявани от имуществените данъци в Полша. Обхватът и прецизността на проведените анализи отговарят на възможностите на общинските статистики. Въз основа на наличните статистически данни е представен мащабът на приходите на общинските бюджети (основна функция на данъците) на фона на най-важните отличителни фактори. Установява се, че сред тях най-важни са правната структура на данъка, ефективността на данъчните власти в прилагането и нередностите в решенията и наредбите на органите на местното самоуправление, свързани с използването на предоставените им данъчни правомощия. Събирането на данъци е акт на повторно разпределение на част от доходите, целящо не само фискални ефекти, затова са обсъдени и другите негови функции – социални и икономически. Поради тази причина те са важни инструменти, чрез които местните власти могат да влияят на процесите на местното развитие (диференциация на данъчната политика и влияние на местната данъчна политика върху избрани области от корпоративните финанси). Ето защо е необходимо да се дефинират и анализират както инструментите на местната социално-икономическа политика, така и практическият им ефект. Също така в този раздел, като се вземат под внимание обобщенията в края на всеки раздел и заключенията, направени от теоретичните разсъждения и анализа на приложените в дисертацията емпирични данни, са включени предложения за промени в имуществените данъци в Полша, най-вече в системата на данъчното облагане на имущество.

Целта е да бъдат показани общите насоки за нормативни промени в структурата на данъчните приходи на местното самоуправление, които могат да бъдат въведени в Полша през идните години. Общите предложения отчитат изискванията за финансирането на местната икономика във връзка с теорията за

оптимално данъчно облагане, но също така се вземат предвид специфичните характеристики на публичните данъци, свързани с местното самоуправление. Важен практически въпрос е показването на концепцията за целево решение в областта на данъчното облагане на недвижимите имоти. Последователно са обсъдени ключови области на реформата на системата за данъчно облагане на недвижими имоти, като: създаване и въвеждане на цялостна и последователна кадастрална система, процедура за обща оценка на недвижимите имоти като начин за обща оценка на всички имоти с цел установяване на тяхната кадастрална стойност, управление и администриране на кадастралната система, ролята на общините във формирането на структурните адвалорни елементи на данъка. За обогатяване и прецизиране на представената концепция е направен опит да бъдат развити някои въпроси по внедряването на налозите (избор на данъчна основа, проблемите, свързани с практиката на определяне на данъчните ставки).

Заключение – обобщение на получените резултати

Като резултат от изследванията се установи, че системата на данъчното облагане на недвижими имоти в Полша не е хармонизирана с разпоредбите в страните на Европейския съюз, където преобладават кадастралните системи за облагане на недвижими имоти.

Характерът на дисертацията е многопосочен и в контекста на основните цели тя не е изградена в съответствие с класическата концепция: теза – доказателство на тезата. Достигането до изводите е предшествано от подробен преглед на научната литература. Анализът на източниците и получените от тях изводи наложиха предлагането на някои методологически и концептуални решения. Включените в дисертацията характеристики на редица въпроси, а така също приетите методологически и концептуални решения представляват приноса на автора в развитието не само на научните знания за имуществените данъци, а също и в оценяването на ефектите на общинския подсектор в

областта на местните данъци. В този контекст следва да се покажат познавателните аспекти на дисертацията:

- Цялостно представяне на спецификата на имуществените данъци и тяхното място във финансовите, икономически и правни науки.

- Систематизиране на научните знания по въпроса за местните имуществени данъци с използване на широка гама от изследователски подходи.

- Комплексно и документално излагане на избрани проблеми, свързани с повишаване на финансовата самостоятелност на органите на местното самоуправление по отношение на придобиването на нови източници на финансиране за техните дейности, като е обърнато особено внимание на определени аспекти на децентрализацията на правомощията за установяване на данъци.

- Определяне на ролята и значението на функцията на имуществените данъци чрез анализ в отделните данъци на законовите възможности за мотивиране на данъкоплатците да предприемат конкретно действие или да се въздържат от него.

- Оценка на действащите нормативи за облагането на недвижимите имоти, собственост на бизнеса, и формулиране на предложения за бъдещи промени в законодателството.

- Проучване на ролята и значението на диверсификацията на местната данъчна политика в Полша, допълнена от представянето на важни фактори, които я обуславят.

- Обосноваване на необходимостта от реформиране на имуществените данъци.

Под система за данъчно облагане на имущество се разбира група от закони, действащи на територията на дадена страна. Предметът на тази система са правомощията за установяване на данъци и юридическите основания за трансфер на части от имуществото, подлежащо на облагане.

Структурната връзка на данъка с имуществото трябва да се проявява освен в самия обект на облагане и в структурата на данъчната основа. Обектите на облагане в имуществените данъци се отнасят към широк кръг от събития, често с нееднороден характер.

Въз основа на направения анализ може да се приеме, че би било трудно да се изведе универсална дефиниция на имуществото, която законодателят да приеме като обект на данъчно задължение. Няма съмнение, че обектите на облагане с имуществени данъци са доста разнородни, което налага да се приеме дефиниция на понятието „имущество“ в тесен и в широк смисъл. За целите на тази дисертация поради необходимостта от стесняване на обхвата на научните изследвания относно данъците върху собствеността на имущество е приета дефиницията на „имущество“ в тесния смисъл на думата, а именно „съвкупността от приетите от законодателя отделни видове активи“.

На практика задачата на данъчната политика, освен фискалната функция, е осигуряване на възможност за регулаторно и стимулиращо въздействие върху социалните и икономическите процеси. По отношение на имуществените данъци в юридическата регулация не трябва да се пренебрегва (а също и по отношение на въвежданите реформи) социалният и икономически контекст на дейностите на местната власт. Не трябва да имаме големи очаквания по отношение на имуществените данъци и освен това трябва да се вземат предвид специфичните характеристики на техните функции. Затова във всяка данъчна политика, формирана от правните норми, трябва да намерят място постулати за ефективно използване на недвижимите имоти, формиране на рационална пространствена структура на градовете и екологично ориентирани данъчни решения.

В специализираната литература се срещат разнообразни мнения относно категоризацията на данъците върху поземлените, земеделски и горски имоти, върху застроени и незастроени градски парцели – причисляват се към различни категории като имуществени, доходни или смесени. В този контекст се

предлагат решения за намаляване на негативните явления в правната и икономическа рамка на имуществените данъци. От тази гледна точка би било желателно:

- Да се представи визия за уреждане на правната уредба на имуществените данъци чрез приемането на трайни, лесни за идентифициране характеристики;

- Навсякъде, където функционира разделно данъчно облагане на селското и горското стопанство, да се въведат общи принципи на данъчното облагане (например подоходен данък – облагане на лицето, създаващо доход, имуществен данък от стойността на притежаваните недвижими имоти – облагането на ресурс, данък ДДС – облагане на лицето, използващо доходите);

- Включване на съществени механизми на подбор за насърчаване на развойни цели, ограничавачи нарушаването на пазарните механизми;

- Подробен анализ на необходимите структурни елементи на данъците върху недвижимите имоти (например жилищни, селскостопански, горски и други), за да се отхвърли неоправданият подход, основан на свободното определяне на вида на тези данъци;

- Опростяване на данъчната структура с цел отстраняване на характерните елементи на подоходните данъци.

Анализирайки правно-формалната класификация на данъците като преки и косвени, трябва внимателно да преценим критериите за определяне на характеристиките на имуществените данъци, които се причисляват към преките данъци. Мисля, че свойствата на преките данъци трябва да се ограничат до тези, които са най-малко спорни:

- Преките данъци облагат доходи или имущество, принадлежащо на данъкоплатеца или той е негов ползвател, като същевременно може да придобива ползи от това имущество;

– Данъчният обект е еднакъв с действителния данъчен източник (пряка връзка), тъй като генерираните доходи и притежаваното имущество са пряко свързани със стойността, върху която се начислява данъкът;

– Преките данъци са пряко свързани с възможностите на данькоплатците, тъй като те се начисляват директно върху източника на доходи;

– Преките данъци са тези, за които могат да се ползват административните регистри за данькоплатците, техните доходи и имущество (кадастър) за облагане със съответните данъци;

– Преките данъци са тези, които са тясно свързани с ефектите на икономическата активност.

Системата на данъчно облагане на недвижимите имоти в Полша не е регулирана с единен закон. Характерна особеност на правната данъчна регулация по отношение на имуществените данъци е сравнително малкият брой наредби за прилагане. По същество тези данъци се уреждат от законови правни актове, което е тяхна положителна отличителна черта в сравнение с останалата част от данъчните норми. Тази система се състои от три данъка с много сходна правна структура, регулирана с три неголеми правни акта. Законът за местните данъци и такси определя данък сгради, Законът за данъка върху горите – горския данък, а Законът за земеделския данък – земеделския данък. Предмет на тези данъци е управлението на земите в широкия смисъл на думата. Данък сгради се начислява не само върху земята, но и върху сгради, съоръжения и помещения. Обект на земеделския данък и горския данък е единствено земята. Принципно тези налози трябва да се допълват взаимно така, че земята, върху която се начислява земеделски или горски данък, да не подлежи на облагане с данък сгради, с изключение на случаите, когато те се използват за извършване на стопански дейности, различни от селскостопанските или горските. Тези данъци са взаимно конкурентни, тъй като в зависимост от ползването на имота за селско, горско стопанство, жилищни или търговски цели той може да бъде обхванат от един от трите данъка. Посочените по-горе правила са преплетени

както по отношение на обекта, така и на субекта на данъчното облагане. Съвместното съществуване на трите налога в данъчното облагане на недвижимите имоти поражда много теоретични и практически проблеми. Действащата в Полша система за данъчно облагане на недвижимите имоти е типичен исторически модел, който е установен не въз основа на предварително изградени принципи, а отделните му компоненти – различните видове данъци, са модифицирани в съответствие, постоянно променящата се социално-икономическа ситуация. В действителност през последните няколко десетилетия единствено законите за земеделския и горския данък са претърпели промени, но никога не са били напълно реформирани. Имущественото данъчно облагане, включително недвижимите имоти, е последният елемент от данъчната система, който не е променян след 1989 година. Тази система не е хармонизирана със системите, прилагани в държавите от Европейския съюз, там има превес на кадастралните системи за облагане на недвижими имоти.

Действащата в Полша система за данъчно облагане и регистрация на недвижимите имоти се оценява критично от експертите на Европейския съюз, които настояват за нейната реформа. Полската система е остаряла, тя е базирана на облагане на площта на имота (земя и сгради) и само в ограничена степен е взета предвид стойността на данъчната основа (сгради). В тези данъци имуществото се оценява за целите на данъчното облагане в квадратни метри и хектари (физически и конвертирани), но не и в парична стойност. В трансформацията на структурата на данъците в системата на данъчното облагане на недвижимите имоти се наблюдава ясна тенденция, която законодателят прилага, а именно отказ от данъчно облагане на приходите (земеделски данък) и стойността на имота (данък сгради) като се предпочита данъчно облагане на площта на имота. Площта на имота се превръща в основен фактор при определяне на размера на тези данъци. Всъщност няма надеждна и единна регистрация, което би позволила да се определи адекватен размер на данъците върху недвижимите имоти. Площта, когато е основа за данъчното

облагане, по принцип трябва да бъде резултатна функция на регистъра на земята и сградите. Въпреки това в действителност единственият функциониращ регистър е поземленият, а регистърът на сградите все още не е създаден. Ето защо данъчната основа на сградите продължава да се определя от техния физически размер. Данъците, които съставляват този модел, въпреки постоянно въвежданите промени все повече се сближават, но все още продължават да проявяват известна разнородна структура. Последващите промени на данък сгради и земеделския данък доведоха до ситуация, в която тези налози се превърнаха от подоходно-имуществени (сгради) и подоходни (земеделски) в имуществени данъци с елементи, характерни за подоходните данъци. Тази двойствена форма на данъците е причина за несъответствието на техния обект (имущество) с данъчната основа, която не отразява стойността на имота по директен начин. Сегашната система не решава проблема с данъчното облагане на селското стопанство, включително и земеделските имоти. В момента данъкът върху недвижимите имоти, и най-вече земеделският, е единственият данък, който плащат собствениците на селски стопанства (като не се вземат предвид доходите от специалното селскостопанско производство). Тъй като тази професионална група не плаща данъци от приходите и доходите от селскостопанска дейност по общите данъчни правила, правят се опити да се придаде на земеделския данък характер на приходно-подоходен-имуществен данък. Това е система, лишена от обща част, която би била в състояние да определи общи принципи за всички данъци. Нито един от системните закони не определя общия характер на тези данъци, те не се третират като цяло; а напротив – данък сгради е в категорията на местните данъци и такси, а земеделският и горският данък са изключени от системата. Също така няма единна терминология в приложимите правни актове, дефинираща техните структури, така че възникват проблеми, свързани с техния субективен и обективен обхват.

Анализирайки ролята на данъка върху недвижимите имоти в съвременната полска икономика, не бива да забравяме, че в данъчната теория е формулиран принципът за необлагане на имущество, придобито в миналото, поради неблагоприятните последици, които това може да предизвика. На практика задачата на данъчната политика, освен осигуряване на средства за финансиране на публичното богатство, е гарантиране на възможност за въздействие върху социалните и икономическите процеси. Въпреки това не бива да имаме големи очаквания по отношение на имуществените данъци и освен това трябва да се вземат предвид специфичните характеристики на функциите на имуществените данъци. Данъците върху притежаваните недвижими имоти се класифицират като предметни, което означава, че специално внимание се обръща на обектите на данъчното облагане. Тяхната структура показва, че използването на подходящи данъци и в адекватни размери зависи не от личните особености на данъкоплатеца, а от вида на имота. Съзнателното поставяне на преразпределителните цели пред имуществените данъци поражда сериозни съмнения напри. относно приемането на справедливо разпределение на данъчната тежест. Затова в полската данъчна политика за имуществените данъци трябва да намерят място постулати за ефективно използване на недвижимите имоти, формиране на рационална пространствена структура на градовете и екологично ориентирани данъчни решения. При разглеждането на нефискалните функции на системата на имуществените данъци е важно да се помисли и за стопанисването на недвижимите имоти. При присъединяването на Полша към ЕС се разкри пренебрегване на управлението на недвижимите имоти както в градските, така и в селските райони. Градските райони в Полша са много разнообразни и често тяхната пространствена структура е доста различна от урбанистичната структура в други европейски страни. В престижните квартали на градовете често са разположени железопътни линии и частни градини. А в централните части на градовете в държавите на Западна Европа преобладават недвижими имоти, свързани с финансови дейности,

търговия, услуги и жилищни сгради. Затова е необходимо да се създадат данъчно-правни условия, за да се повлияе положително на пазара на недвижими имоти с цел подобряване на пространствената структура на полските градове и селските райони. В развитите страни местното самоуправление изпълнява много обществени задачи. Ето защо е необходимо да се вземат предвид местните данъци като източник на тяхното финансиране. Данък сгради се отличава с много положителни функции, които трябва да са характерни за местните данъци (а именно съответна ефективност за изпълнение на реализираните задачи; равномерно пространствено разпределение на данъчната основа; териториална еднозначност, трайна пространствена връзка с данъчната основа; “видимост“ на данъка; универсалност на данъчната тежест).

Облагането на недвижимото имущество е традиционен елемент от данъчната система в повечето страни. Имуществените данъци обаче принадлежат към най-разнообразната по форма и структура група публични налози. На теория и практика съществуват два основни модела на данъчно облагане на недвижими имоти. Първият, който в момента функционира в Полша, е изграден на базата на площта на имота като данъчна основа. Вторият, който е характерен за страните с вековни традиции в зачитането на правата на собственост, представлява добре развита и субективно, обективно и стойностно идентифицирана информационна система, предназначена за пазара на недвижими имоти, която се нарича кадастър. В последния случай данъчната основа използва стойността на имота, както е определена в тази система.

От началото на реформите в Полша, целящи основни промени в политическата система, се забелязва необходимостта от реформиране на съществуващата система на данъчно облагане на имуществото. Предлага се промяна във формулата за данъчно облагане, функциониращо в момента – от данъчното облагане на площ да се премине към адвалорно данъчно облагане, т.е. данъкът да се начислява върху стойността на имота. Приетата като данъчна основа облагаема стойност ще се нарича кадастрална стойност и ще се извежда

от записа на имота в кадастъра на недвижимите имоти. Трябва да се обърне особено внимание на факта, че кадастралната стойност не може да бъде чистата пазарна стойност на имота, а трябва да се определи след всеобща таксация на недвижимите имоти, като се вземат предвид различията между тях на територията на една община, както и доближаването на тази стойност до реалната пазарна стойност, получена по метода, приет за масовата оценка.

Системата за облагане на имоти определя набор от едновременно приложими данъци, обект на които е владението на имот. Задължението за плащане на данък се дължи на факта на притежаването и ползването на имот. Това е единственият критерий за включване на даден данък в системата на данъчно облагане на недвижими имоти. Системата на данъчно облагане на недвижими имоти в момента се състои от три данъка, а именно: данък сгради, земеделски и горски. По принцип данък сгради има най-широк обхват, тъй като обхваща земята, сградите и други строителни обекти. Докато предмет на облагането със земеделски и горски данък са само земите. Изключването на земята от данък сгради изисква изпълнението на поне две условия, определени от законодателя:

1) те трябва да бъдат съответно класифицирани в регистъра на земи и сгради като:

- обработваема земеделска земя;
- земя с дървета и храсти върху земеделски земи;
- гори;

2) на тях не могат да бъдат извършвани други стопански дейности, освен свързаните със селското или горско стопанство.

При разглеждането на режима на облагането на земя се налага изводът, че тези данъци взаимно се конкурират, тъй като в зависимост от използването за земеделски, горски, жилищни или стопански нужди даден имот ще бъде предмет на един от тези три данъка. Сегашната система за данъчно облагане на недвижими имоти е създадена на принципа на непрекъснато адаптиране на

нейните компоненти към променящите се социално-икономически условия. Тя е типична „историческа система“, формирана постепенно чрез постоянни промени в структурата на данъците. Създаването ѝ не се основава на предварително изградени принципи, а на „текущо адаптиране“ на отделните данъци към съществуващата социално-икономическа ситуация. Адаптирането на системата протича в специфични, системно реализирани насоки. Този процес е особено забележим в данък сгради и земеделския данък:

- постепенно данъците върху недвижимите имоти бяха изменяни в една посока, така че се стигна до създаване на обща група, където данъчната основа се изчислява от площта на недвижимите имоти;

- структурата на отделните данъци беше опростена;
- съществуващите разпоредби бяха изменяни и поправяни.

Съществуващата в Полша система за облагане на недвижими имоти е последният съставен компонент на полската данъчна система, чиято структура е останала непроменена от 70-те години на миналия век. Въпреки основните конституционни и политически промени, които се извършиха в Полша след 1990 г., данъчното облагане на недвижимите имоти продължава да използва модела, останал от предишния режим. Първите действия по реформата започнаха още през 1990 г. Въпреки това поради ред причини те бяха прекъснати. Преди всичко липсата на политическа воля не доведе до сериозно и комплексно обсъждане на темата. Политическата бариера не е единствената, която попречи на завършването на реформата. Без съмнение големи трудности все още поражда безспорно необходимата, пълна и надеждна кадастрална база данни. И в настоящия момент са в ход дейности по създаване на кадастрална система в съответствие с препоръките на експертите от ЕС, която ще включва три допълнителни клетки, т.е.:

- модернизираны регистри на земя и сгради – кадастър на недвижимите имоти;

– прехвърлени в компютърните системи поземлени регистри – юридически кадастър;

– съвременен данъчен регистър на недвижимите имоти – фискален кадастър.

Като се има предвид членството на Полша в Европейския съюз, трябва да се отбележи, че имуществените данъци като местни данъци не изпълняват адекватно принципите, заложи в Европейската харта за местно самоуправление, ратифицирана от Полша през 1993 г. Тук трябва да бъде споменат чл. 9 за принципа на адекватност и субсидиарност, принципа за фискална автономия и принципите на разнообразие и гъвкавост на системите за финансиране на местните власти. Увеличаването на данъчната автономия на местните власти, от една страна, предоставя възможност за инфраструктурни инвестиции, които са движеща сила за местно и регионално развитие, а от друга – възможност за получаване на средства от ЕС за инвестиции и по-лесен достъп до кредити. Реформирането на системата за данъчно облагане на недвижими имоти в Полша е голям шанс за общините да получат стабилни и ефективни източници на собствени приходи, с които биха могли да финансират инфраструктурни инвестиции – основният източник на местно и регионално активиране. Поради тази причина местното самоуправление се интересува от въвеждането на реформи и подкрепя тази идея. Принципно целта на реформата не е значително увеличаване на данъчната тежест на обществото, а по-скоро разширяване обхвата на данъка върху значителната „сива зона“, неплащаща данък. Данните от данъчните органи на общините от началото на 90-те години показват, че размерът на сивата зона в областта на данъчното облагане на недвижими имоти варира от 30 до 40% неплатени данъци.

Реформата на данъчното облагане на недвижимо имущество има следните цели:

– опростяване на системата от местни данъци чрез замяна на трите съществуващи данъка в единен данък върху недвижимите имоти;

– създаване на една стойностна данъчна основа, която трябва да е резултат от кадастъра на недвижимите имоти;

– кадастърът да придобие фискален характер и да бъде възложен за водене на общинските кадастрални служби;

– прехвърляне на някои правомощия за формирането на данъчните ставки, преференции и освобождаване от данъци на органите на местното самоуправление;

– преустройство на данъчната тежест върху земеделски и горски земи;

– изравняване на данъчното облагане на отделните недвижими имоти;

– разширяване на гражданско-правната концепция за недвижим имот с дефиницията от закона за строителството или установяване на дефиниция за недвижим имот за целите на данъчното облагане;

– въвеждане на строг и съответстващ на действителното състояние регистър на земя и сгради;

– намаляване на укриването на данъци чрез посочване на лица, които не декларират съществуващ имот, и по този начин той остава необлагаем, или в случай на земя – на нейната правилна категоризация, което ще премахне използването на преференциално данъчно облагане;

– увеличаване на собствените доходи на общините от данъчното облагане на недвижими имоти при едновременно запазване на сегашното ниво на данъчната тежест чрез уплътняване на „данъчната база“ с този данък;

– адаптиране на полската система на данъчно облагане на недвижими имоти с действащите системи в Европейския съюз.

Самата същност на адвалорното данъчно облагане изглежда проста и естествена последица от данъчната система, базирана на пазарни стойности и размери. То успешно функционира в страни с развита пазарна икономика.

IV. ПРИНОСИ В ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

1. Аргументирани са потребностите от модернизирание на системата за данъчно облагане на недвижимото имущество в Полша от гледна точка на постигане на единна регулация на имуществените данъци и хармонизация с аналогични системи в ЕС.
2. Оценени са икономическите ефекти от функционирането на полската система за данъчно облагане на недвижими имоти по отношение на въздействието ѝ върху оперативната и инвестиционна дейност на предприятията.
3. На базата на сравнителен анализ на европейски модели за данъчно облагане на недвижими имоти са идентифицирани икономико-правни специфики на полската система на данъчно облагане на недвижимости и са синтезирани направления за реформа в тази проблемна сфера.
4. Направени са предложения за промени в имуществените данъци в Полша, свързани с модификация на формулата за данъчно облагане и преминаване към адвалорно данъчно облагане.
5. Обоснована е концепция за развитие на местната данъчна политика, формирана от правни норми, осигуряващи едновременно необходимите фискални функции и възможности за регулаторно и стимулиращо въздействие върху социално-икономическите процеси.

V. ПУБЛИКАЦИИ НА АВТОРА, СВЪРЗАНИ С ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

1. **Шыбовски, Д.** (Daniel Szybowski) Европейские системы налогообложения недвижимости versus польская модель (European Property Taxation Models Versus Polish Law Regulations), 2013.
2. **Рогодзиньская-Митрут, Й.** (Joanna Rogozińska-Mitrut), **Ал. А. Степанов** (Alexander Stiepanov), **Д. Шыбовски** (Daniel Szybowski) Инновационность польской экономики и инновационная политика европейского союза (Competitiveness of Polish Economy and Innovation Policy of EU), 2014.
3. **Rogozińska-Mitrut, J., D. Szybowski.** International Activity of the European Union (Selected Problems and Issues), 2015.
4. **Gwoździewicz, S., D. Prokopowicz, D. Szybowski.** Activating Interventionist Monetary Policy of the European Central Bank in the Context of the Security of the European Financial System. [In] International Journal of New Economics and Social Sciences, № 2 (4) 2016, ISSN 2450-2146. Międzynarodowy Instytut Innowacji Nauka – Edukacja – Rozwój, Warszawa, 2016.
5. **Rogozińska-Mitrut, J. D. Szybowski, J. Soboń.** The Economic and Financial Security in EU (Bezpieczeństwo ekonomiczne i finansowe w UE). Warszawa, 2015.
6. **Шыбовски, Д.** (Daniel Szybowski) Значение управления и организации в связях с общественностью в компании (znaczenie zarządzania organizacji public relations w przedsiębiorstwie), 2016.