

ВАРНЕНСКИ СВОБОДЕН УНИВЕРСИТЕТ „ЧЕРНОРИЗЕЦ ХРАБЪР”
ФАКУЛТЕТ „МЕЖДУНАРОДНА ИКОНОМИКА И АДМИНИСТРАЦИЯ”
КАТЕДРА „АДМИНИСТРАЦИЯ, УПРАВЛЕНИЕ
И ПОЛИТИЧЕСКИ НАУКИ”

ДАРИУШ СОБОН

ДАНЪЧНИ ПРЕФЕРЕНЦИИ В ПОЛША И ЕФЕКТИВНОСТ
НА РЕАЛИЗАЦИЯТА НА НЕФИСКАЛНИТЕ ФУНКЦИИ
НА ДАНЪЧНОТО ОБЛАГАНЕ

А В Т О Р Е Ф Е Р А Т

на дисертационен труд

за присъждане на образователна и научна степен „доктор”

по професионално направление 3.7. “Администрация и управление”

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

Научен ръководител:

Проф. д-р Томаш Воловец

Резензенти:

доц. д-р Мария Димитрова Великова

проф. д-р Стоян Андреев Стоянов

Варна, 2017

Дисертационният труд с обем от 215 страници се състои от увод, 4 раздела, 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 21.04.2017 г. от 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.

I. ОБЩА ХАРАКТЕРИСТИКА НА ДИСЕРТАЦИЯТА

1. Въведение в тематиката

В литературата данъчните облекчения и освобождаването от данък са изброени като елементи от техниката на данъчното облагане. Обаче анализът на функциите, строежа и самия характер на облекченията и освобождаването от данък позволява да отбележим, че това са форми на редуциране на някои елементи на данъчната техника или на самата сума на данъка, ето защо са зависим елемент от другите съставляващи елементи на данъка. В данъчното законодателство съществуват както освобождаване от данък, така и данъчни облекчения. В нормативен аспект облекченията са дефинирани, както следва: освобождавания, отчисления, намалявания, предизвикващи намаление на данъчната основа или размера на данъка. Нормативният подход очертава ефекта от използването на конкретното облекчение. Липсата на ефект свидетелства за неефективност на дадена форма на преференции.

Данъчните облекчения и освобождаването от данък се различават помежду си както по структура, така и по заложи цели. Освобождаването от данък се дефинира като изключение в субективния обхват на даден данък на определена категория субекти или обекти на даден данък на определена категория фактически или правни ситуации. В първия случай се касае за освобождаване със субективен характер, във втория – за освобождаване с обективен характер. Могат също така да съществуват субективно-обективни освобождавания. В рамките на освобождаването от данъчни задължения се включва и неподлагането на данък, което се различава отчетливо по своята цел и структура от другите категории на освобождаване. Освобождаването означава, че законовата цел е елиминиране на облагането на определени обекти за облагане, намиращи се в обективния обхват на определен данък. То е юридическо състояние, в което определена категория на обекти или субекти подлежи на данъчно облагане, но е била освободена от него. Върху освободения

обект не се начислява нито даденият данък, нито „друг данък“, защото обектът няма да подлежи на облагане по закона за този „друг данък“. Неподлежащ на облагане означава, че определени ситуации не са обхванати от даден данък, но не се изключва възможността да се обхванат от „другия данък“. Данъчните облекчения означават или изключване от основание за облагане, или неначисляване на определени квоти, или намаляване на самия данък. Намаляването на данъка като ефект от използването на облекчения се състои в: намаляване на данъчната основа, намаляване на данъчните ставки (включително използване на ставка 0 %), намаляване на размера на данъка (приспадания от данъка). От законодателна гледна точка дефинирането на данъчните облекчения в чл. 3, т. 6 от Данъчната наредба¹ поражда сериозни забележки от гледна точка на съвместимостта с чл. 217 на Полската конституция. Данъчните облекчения могат да бъдат определени само в закона, а не в подзаконови нормативни актове. Съществените различия между данъчните облекчения и освобождаванията от данъци са много важни. Данъчното освобождаване може да означава цялостно или частично освобождаване на данъкоплатеца от данък, т.е. обективно или субективно ограничение на обхвата на облагане, затова пък данъчното облекчение предизвиква преди всичко намаляване на данъчната ставка.

2. Актуалност на темата

В правен смисъл данъчните преференции приемат различен образ – най-често това са отчисления, намалявания на ставките, но и отказ от събиране на данък или общо облагане на доходите на данъкоплатците. Техният общ признак е, че водят до намаляване на данъчните задължения, следователно и до намаляване на потенциалните бюджетни приходи или към републиканския бюджет, или към бюджета на общините. Това означава, че тези преференции имат своята стойност. Тя се изразява в размера на изгубените от бюджета

¹ Закон от 29 август 1997 г. – Данъчна наредба (Полски ДВ, 1997, № 137, поз. 926, с пр.).

приходи. Данъчните преференции са *de facto* субститут на бюджетните разходи и при определени условия се превръщат в алтернатива за преки трансфери от републиканския или общинския бюджет. Като форма на разход, извършван през „задната врата“, данъчните преференции трудно могат да се спогодят с основните правила за бюджетиране. В действителност са финансирани от данъчната система, но за разлика от бюджетните разходи не подлежат на такъв внимателен анализ и контрол.

Такова състояние на нещата винаги възпрепятства прозрачността на финансовото управление на държавата и създава риск от неправилно залагане и разпределение на публичните средства. Познаването на темата за стойността на данъчните преференции има съществено значение за правилното развитие на фискалната политика на държавата. От една страна, позволява по време на бюджетния дебат правилно залагане и разпределение на публични средства, а от друга, представлява изходен пункт за извършване на оценка на ефективността на отделните преференции и данъчната система като цяло. Само решенията, които се отклоняват от стандартното данъчно облагане, проявяват характеристиките на данъчни преференции.

Данъчните облекчения представляват или изключване от данъчната основа, или неначисляване от нея на конкретни суми, или понижаване на самия данък. Намаляването на данъка като ефект от използването на данъчни облекчения се базира на: намаляване на данъчната основа, намаляване на данъчните ставки или намаляване на размера на данъка.

Намаляването на данъчната основа може да се основава на **изключване (неначисляване към данъчната основа)** на определена сума, свързана с предмета на облагане. За разлика от освобождаването, при облекчаването изключването засяга единствено определения от закона размер, а не цялата категория на фактически или правни състояния. Форма на намаляване на данъчната основа е **минимумът, освободен от облагане**, който се ползва от всички субекти на даден данък и не е обвързан с предмета на облагане, нито с

други фактори. Той представлява приспадане на определена сума от данъчната основа. Освен това може да присъства и като 0 % ставка, използвана в първото отделение на облагане и означаваща изключване от облагане на сума, намираща се в този обхват, или като приспадане на определена сума от данъка. От данъчната основа могат да бъдат приспаднати също така суми, свързани не с предмета на облагане, а с разнородни явления, напр. *разходи*, регламентирани с даден закон. По-сложна форма за намаляване на данъчната основа могат да бъдат облекчения, представляващи ***нарупване на приходи за данъчни цели***. Този тип облекчения се дефинират като ***income-splitting systems***. По-усложнена форма за намаляване са семейните облекчения на базата на концепцията за т.нар. семеен коефициент. Данъчните облекчения се оценяват твърде крайно. Едни смятат, че те спомагат за корекцията на фискалната тежест и справедливото съобразяване на размера на данъка с платежоспособността на човека, който го заплаща. Други считат облекченията за вид дискриминация спрямо тези, които не ги използват. Онзи, който консумира и спестява по начин, неквалифициращ се към специалните привилегии, остава непривилегирован. Въвеждайки данъчните облекчения, държавата косвено признава, че фискалните тежести са доста големи. В практиката въвеждането на определени данъчни облекчения може не само да не благоприятства за справедливостта, но и да задълбочи несправедливостта. Така се случва при облекченията, от които се възползват само хората с високи или много високи доходи. Пример може да бъде облекчението за закупуване на жилище, както и на жилище за даване под наем.

3. Обект, предмет, субект и обхват на изследването

Обект на изследването е процесът на влияние на данъчните облекчения и освобождаването от данък върху нефискалните функции на облагането, като се обръща специално внимание на теоретичните данъчни правила.

Обхватът на изследването засяга 2010–2014 година и се отнася до облекченията и освобождаването от данък, представляващи приход към републиканския бюджет, както и към бюджета на общините. Включва също облекчения и освобождаване от данък, въведени с административни решения въз основа на т.нар. административна преценка.

Предметът на изследването определя задачите, които трябва да се изпълнят.

Предмет на изследването са данъчните облекчения и освобождаването от данък, зачислени към определени данъчни конструкции в полската данъчна система. В рамките на предмета на изследване е извършен анализ на стойността на сумите на данъчните облекчения и освобождаването от данък и е преанализирана степента на реализация на обществените и икономическите резултати от тези облекчения и освобождавания. Предметът на изследване обхваща както теоретичния анализ на аспектите на използване на данъчните облекчения и освобождаването от данък в литературата, така и комплексен анализ на отделните данъци, съставляващи полската данъчна система. В рамките на изследването на анализ е подложена структурата на данъчните облекчения и освобождавания, като специално внимание се отделя на влиянието на отделните форми на преференции върху поведението на данъкоплатците и микро- и макроикономическите параметри.

Субект на изследване е данъчната система за облекчения и освобождавания от гледна точка на оценката на ефективността и резултатността на реализация на целите на неналожените данъчни задължения. Това е част от макроикономическата реалност на полската данъчна система, в която е поставен **предметът на изследване**.

4. Изследователски цели на дисертацията

В рамките на провежданите изследвания са формулирани две главни цели на дисертацията.

Първата цел е да се даде отговор на въпроса дали данъчните облекчения и освобождаването от данък реализират нефискалните функции на данъчното облагане. Тази цел е постигната чрез анализ на стандартите за определяне на стойностите на данъчните преференции в страните от Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) и анализ на реализацията на целите за стимулиране и регулиране на данъчното облагане по примера на полската данъчна система за периода 2010–2014 година.

Втората цел на дисертацията е идентифициране на главните изисквания (посоки на промяна), които трябва да изпълняват съвременната данъчна система и принадлежащата към нея система за данъчни облекчения и освобождаване от данък.

5. Хипотези и изследователски въпроси

Авторът е извършил проверка на **изследователската хипотеза**, приемайки, че **съществуват икономически и обществени предпоставки за елиминиране на облекченията и освобождаванията в данъчната система от гледна точка на ниската ефективност на реализацията на стимулиращите и регулаторни функции на данъчното облагане.**

Проверката на заложената изследователска хипотеза откроява необходимостта от получаване на отговори на следните **изследователски въпроси**:

1. По какъв начин да се формулират критерии за рационалност на данъчната система от гледна точка на правилото за еквивалентност на задълженията, неутралност на данъчната система и минимализиране на разходите на фискалния процес?
2. Как да се постигне ефективността на разпределението на данъчната система и нейната преразпределителна справедливост?

3. Как да се очертае критерият за рационализация на данъчната система за облекчения и освобождаване от данък от гледна точка на фискалната и стимулираща функция?
4. По какъв начин да се „свърже“ икономическата ефективност на данъчната система с правилото за справедливо данъчно облагане?
5. По какъв начин данъчните облекчения и освобождаването от данък реализират фискалната ефективност и нефискалната функция на данъчното облагане?
6. По какъв начин да се измерва ефективността на данъчните облекчения и освобождаването от данък?
7. По какъв начин да се оценява реализацията на правилото за справедливо данъчно облагане чрез данъчни преференции?
8. Как да се оформи обхватът на данъчния стандарт в отделните видове данъци?

6. Обосновка за избора на тема

Изборът на темата и формулирането на изследователските въпроси се обуславят от следните обстоятелства:

Първо. В литературата данъчните облекчения и освобождаването от данък се споменават като елементи на данъчната техника. Обаче анализът на функциите, структурата и самия характер на облекченията и освобождаването от данък позволява да се отбележи, че това са форми на редуциране на отделните елементи на данъчната техника или на самата сума на данъка, ето защо те са зависим елемент от другите, съставляващи данъка, елементи.

Второ. По отношение на юридическите решения в областта на данъчното законодателство в доктрината повсеместно се приема възгледът, че данъците и цялата данъчна система трябва да бъдат неутрални. Това означава, че данъците трябва да бъдат така структурирани, че по никакъв начин да не затрудняват

данъкоплатците, но и да не съдържат никакви преференции за избрани групи от данъкоплатци.

Трето. Повсеместно цари убеждението, че данъчните облекчения и освобождаването от данък насърчават данъчната справедливост. Аргументът за справедливостта позволява преди всичко да се спечели общественото одобрение в системата на фискалните тежести. Особеностите на данъка допринасят за изграждането в данъкоплатеца на защитна реакция срещу загуба на лични средства.

Четвърто. Данъчните облекчения се оценяват твърде крайно. Едни смятат, че те спомагат за корекцията на фискалната тежест и справедливото съобразяване на размера на данъка с платежоспособността на човека, който го заплаща. Други считат облекченията за вид дискриминация спрямо тези, които не ги използват. В практиката въвеждането на определени данъчни облекчения може не само да не благоприятства за справедливостта, но и да задълбочи несправедливостта. Така се случва при облекченията, от които се възползват само хората с високи или много високи доходи.

Пето. Данъчните преференции в правен смисъл приемат различен образ – най-често това са отчисления, намалявания на ставките, но и отказ от събиране на данък или общо облагане на доходите на данъкоплатците. Техният общ признак е, че водят до намаляване на данъчните задължения, следователно и до намаляване на потенциалните бюджетни приходи или към републиканския бюджет, или към бюджета на общините. Той се изразява в размера на изгубените за бюджета приходи. Данъчните преференции са *de facto* субститут на бюджетните разходи и при определени условия се превръщат в алтернатива за преки трансфери от държавния или общинския бюджет.

Шесто. Задължително условие за определяне на стойността на данъчните преференции е тяхното идентифициране. Не всички данъчни решения, които в юридически смисъл са данъчни облекчения, са реална данъчна преференция. Някои от тях служат за рационализиране на данъчната система, намаляват

разходите за събиране на данъци или произтичат от международни или общностни задължения и като такива са признати за данъчен стандарт, т.е. своего рода първичен обхват на данъчно облагане.

Седмо. Изследваният в дисертацията данъчен стандарт е дефиниран през призмата на най-важните данъчни принципи – на универсалност, пълнота и равенство на данъчното облагане, въз основа на използвания от автора моделен подход, отделно за всяка група данъци върху доходите, потреблението и собствеността. Определянето на стойността на данъчните преференции е извършено въз основа на метода за изгубените приходи, без съобразяване с промяната в поведението на данъкоплатците, предизвикана от премахването на дадена преференция. Изследването обхваща републиканските данъци – данък общ доход за физически и юридически лица, данък върху добавената стойност, акциз, и местните – данък сгради, земеделски данък и горски данък.

Осмо. Главната цел на данъчната политика е оформяне на обхвата на данъчното облагане по такъв начин, че да се осигури висока ефективност и прозрачност на данъчната система. Ефективността на данъчната система с голямо опростяване се свежда до защита на фискалните нужди на държавата, като същевременно се запазва възможно най-висок икономически растеж и се осигуряват подходящи условия за живот на обществото.

Девето. Целта на дисертацията е да представи резултатите от прегледа на данъчните преференции, функциониращи в полската система за данъчно облагане. Работата над тези въпроси обхваща преди всичко: определяне на същността на данъчния стандарт и данъчните преференции, идентификация на данъчните преференции, класифициране на тези преференции съгласно областите на подкрепа, посочване на целта на тяхното въвеждане, представяне на механизма на тяхното действие и определяне на стойността на преференциите.

7. Критерии за анализ, методологични ориентири и изследователски методи

Анализът и оценката на ефективността на данъчните облекчения и освобождаването от данък в полската данъчна система се опират по същество на правилното формулиране на четири основни критерия. Те са:

- 1. обществено-икономическа оценка на значението на данъчните облекчения и освобождаването от данък** от гледна точка на влиянието им върху икономическия растеж, потреблението, движението на работна сила, предлагането на работа и предприемането на стопанска дейност.
- 2. оценка на влиянието на данъчните облекчения и освобождаването от данък** върху правителствената икономическа политика и реализирането на нефискалната функция на данъчното облагане.
- 3. оценка на ефективността на системата за данъчни облекчения и освобождаване от данък** по примера на полската данъчна система в периода 2010–2014 година, като се отделя специално внимание на методите за определяне на данъчни преференции.
- 4. актуална оценка на системата за данъчни облекчения и освобождаване от данък** със специална насоченост към реформите и предложените промени в системата на данъчните преференции от гледна точка на ефективността и рационалността на данъчната система.

В дисертацията са използвани два изследователски метода:

- **научен анализ**, основан на разделянето на предмета на изследването – системата на данъчни облекчения и освобождаване от данък, на части – видове данъчни преференции, както и на изследването на всеки от тях поотделно или на откриването на съставките на този предмет, т.е. на оценка на икономическата и обществена ефективност на използваните данъчни преференции.
- **научен синтез** – основава се на съпоставяне и формулиране на системата от данъчни облекчения и освобождаване от данък в цялостен, целеви модел на

резултатен и ефективен инструмент за реализиране на фискалните и нефискални функции на данъчното облагане.

Въз основа на хибридният изследователски подход е приложен също така методът за **триангулация на източниците на данни**, сравняващ информацията за ефективността на икономическата и обществена система на данъчни облекчения и освобождаване от данък в полската данъчна система, както и за **теоретична триангулация**, основаваща се на анализ на получените данни от перспективата на много различни теоретични концепции на данъчната и обществената политика.

Като основни инструменти за извършване на анализ и оценка на ефективността на фискалната и нефискална система за данъчни облекчения и освобождаване от данък в полската данъчна система в периода 2010–2014 година в изследването служат следните изследователски методи:

а) **сравнителен анализ** на икономическата ефективност на данъците, съставляващи полската данъчна система, и способността за реализиране на обществените и регулаторните функции на данъчното облагане чрез данъчни облекчения и освобождаване от данък;

б) **функционален анализ**, използван с цел прихващане на причинно-следствените зависимости на изследваните явления и процеси, влияещи върху конструкцията на системата от данъчни облекчения и освобождаване от данък;

в) **метод, основан на динамичния подход**, важен както за цялостния поглед върху данъчната система от перспективата на теоретичните данъчни правила, така и за формулирането на критерии за рационална и икономическа ефективност в системата на данъчни облекчения и освобождаване от данък;

г) **статистически анализ** на изследваните проблеми и зависимости.

II. ОБЕМ И СТРУКТУРА НА ДИСЕРТАЦИЯТА

СЪДЪРЖАНИЕ НА ДИСЕРТАЦИЯТА

УВОД

Раздел I

ОБЛЕКЧЕНИЯ И ОСВОБОЖДАВАНЕ ОТ ДАНЪК. СРЕДСТВА ЗА ПРИЛАГАНЕ И ИКОНОМИЧЕСКА ЕФЕКТИВНОСТ

1. Класификация на облекченията и освобождаването от данък
2. Функции и цели на данъчните облекчения и освобождавания
3. Облекченията в местните данъци като инструмент за стимулиране на местната конкурентоспособност (пример: данък МПС)
4. Данъчни облекчения и конкурентоспособност на публичния сектор
5. Дискреционни облекчения при плащане на местни данъци и такси

Раздел II

ВЛИЯНИЕ НА ОБЛЕКЧЕНИЯТА И ОСВОБОЖДАВАНЕТО ОТ ДАНЪК ВЪРХУ ИКОНОМИЧЕСКИТЕ ПРОЦЕСИ

1. Въздействие на облекченията и освобождаването от данък върху иновациите в икономиката
2. Облекченията при плащането на данъчни задължения като форма на държавна помощ
3. Данъчни облекчения като заместител на бюджетните разходи
4. Данъчни облекчения и конкурентоспособност на икономиката
5. Понятието „данъчен стандарт” в отделните данъци

Раздел III

КОНСТРУКЦИЯ НА ДАНЪЧНИТЕ ОБЛЕКЧЕНИЯ В ПОЛСКАТА ДАНЪЧНА СИСТЕМА

1. Методика за оценка на данъчните преференции в Полша

2. Оценка на ефективността на облекченията и освобождаванията в местните данъци въз основа на доклади на най-висшия контролен орган
3. Облекчения при плащане в рамките на помощта за реструктуриране
4. Основания за рационална данъчна стратегия в областта на облекченията и освобождаването от данък
5. Резултати и практически изводи за рационална данъчна политика

Раздел IV

ПРЕФЕРЕНЦИИ В МЕСТНИТЕ ДАНЪЦИ И РЕАЛИЗИРАНЕ НА ФУНКЦИЯТА „ДАНЪЧНО ОБЛАГАНЕ” В КОНТЕКСТА НА ФОРМУЛИРАНЕ НА ОПТИМАЛНА ДАНЪЧНА СТРАТЕГИЯ (ИЗСЛЕДВАНЕ НА СЛУЧАЙ)

1. Данъчна стратегия, цели и функции на местната данъчна политика
2. Изследване на структурата на собствените доходи на общините и рационалност на политиката за данъчни преференции
3. Оценка на ефективността на прилаганата система за данъчни преференции
4. Стратегическа цел и оперативни цели на данъчната стратегия
5. Оценка на въздействието на преференциалните данъчни ставки върху бюджета
6. Препоръки за рационалната и комплексна фискална политика в средносрочен и дългосрочен период

СПИСЪК С ЮРИДИЧЕСКИ АКТОВЕ

БИБЛИОГРАФИЯ

III. КРАТКО ОПИСАНИЕ НА СЪДЪРЖАНИЕТО НА ОТДЕЛНИТЕ РАЗДЕЛИ

Първият раздел представя анализ на данъчната система, в това число данъчните облекчения и освобождаването от данък от гледна точка на нейната функция и съставляващите я елементи. На анализ е подложено влиянието на данъчните облекчения и освобождаването от данък върху икономическия растеж, потреблението, инвестициите, пазара на труда, движението на работна сила и капитал. В този раздел са разгледани въпросите, засягащи влиянието на данъчното облагане върху намаляването на ползите, които работниците могат да получат от труда си. Двата важни фактора, определящи задоволеността, която хората извличат от живота и върху която имат влияние, са от една страна, потреблението, а от друга страна, свободното време.

Авторът посочва, че втората сила, задвижваща икономическото развитие, са капиталовите разходи. Те не могат да бъдат, нека да си кажем истината, постоянен източник на икономически растеж какъвто е увеличаването на заетостта, защото всяка допълнителна единица капитал вдига нивото на продукта във все по-малка степен, но преходният период, в който от промените в тях зависи значителна част от динамиката на развитие, може да бъде още по-дълъг, отколкото в случая на промени в заетостта.

Авторът доказва, че високите данъци не само намаляват рентабилността на инвестициите, но и повишават риска от тяхното предприемане. При високи данъчни тежести стопанисващите субекти имат силна мотивация да откриват пропуски в данъчната система. Тези усилия водят до това, че изчисленията на правителството относно данъчните приходи често се оказват грешни.

Авторът доказва, че трябва доста внимателно да се подхожда към използването на инструменти за стимулиране на инвестициите. Преди всичко използването на инструменти с общо действие, въпреки че е просто и евтино

решение, не може да доведе до очаквания ефект. Докато специфичните инструменти са скъпи и могат да доведат до злоупотреби и неефективност.

Както показва авторът, важен проблем, който се появява в данъчната система на приходните данъци, е съпоставянето на размера на корпоративния данък за юридически лица с размера на данък общ доход за физически лица от гледна точка на поведението на данкоплатците и влиянието на ефективността на стопанисване на предприятията. Счита се, че различните ставки на двата приходни данъка могат да доведат до прехвърляне на субекти между различни правни форми на дейност на предприятията. От тази гледна точка еднаквите ставки за горепосочените видове данък са добро решение.

Авторът доказва, че при движението на работници и капитал към най-ефективните сфери на приложение могат да се появят сериозни бариери в случай че в данъчната система се въведат преференции за някои видове дейност. Тогава за посоката на инвестициите или увеличаването на заетостта от решаваща важност не е непременно рентабилността на проекта, а правилата за облагане на получените от него приходи. Отрицателно влияние върху ефективността на използване на труда и капитала могат да имат и данъчни решения, от които привидно може да се възползва всяко предприятие. Авторът доказва, че данъците по много начини могат да спират развитието.

1. Първо, могат да ограничат броя на работните места. Повишават минималната брутна работна заплата (преди данъчното облагане), за която хората са склонни да започнат работа, а в резултат на това се повишават работните разходи и се занижава готовността на работодателите да създават и поддържат работни места, защото трудът на хората става по-скъп от този на машините.
2. Второ, данъците могат да намалят инвестициите, защото повишават изискуемата ставка за рентабилност на инвестициите преди данъчното облагане. Доходът от инвестиции трябва да покрие не само разхода от наемане на капитал, но и данъците.

3. Трето, данъците могат да обезкуражат хората да повишават квалификацията си. Намаляват очаквания доход от повишаване на квалификацията.
4. Четвърто, данъците намаляват продуктивността на труда и капитала дори тогава, когато всяка форма на дейност е формално обложена с еднаква ставка.

Във втория раздел на анализ са подложени данъчните преференции, техните видове, форми, характеристики и класификация. В литературата данъчните облекчения и освобождаването от данък се определят като елементи от данъчната техника. Обаче анализът на функциите, строежа и самия характер на облекченията и освобождаването от данък позволява да се отбележи, че те са форми на намаляване на отделните елементи на данъчната техника или на самата сума на данъка, т.е. те са зависим елемент от другите съставни елементи на данъка.

Авторът представя законодателството на ЕС и посочва, че в доктринален аспект се срещат: освобождаване от данък, данъчни облекчения и облекчения в заплащането на данък. В нормативен аспект облекченията са формулирани в данъчното право: освобождаване от данък, отчисления, намалявания, предизвикващи намаление на данъчната основа или размера на данъка.

Данъчните облекчения и освобождаването от данък се различават помежду си както по структура, така и по заложен цели. Освобождаването от данък се дефинира като изключение в субективния обхват на даден данък на определена категория субекти или обекти на даден данък на определена категория фактически или правни ситуации.

Авторът обръща внимание на факта, че данъчните облекчения и освобождаването от данък, използвани в данъците върху доходите, са дефинирани като данъчни разходи. Намаляването на данъка означава определена финансова помощ за данъкоплатеца. Отказът от определен размер на данъчните приходи има подобен резултат както извършването на определени разходи. Данъчните облекчения представляват отчисления от данъчната основа,

както и от данъка. Законодателството е източник на норми за функционирането на данъците върху доходите, свързани с определени разходи, извършени от данъкоплатеца. Освен облекченията, представляващи елементи на данъчната структура, в данъчната система функционират и облекчения, които не представляват елементи от структурата на никакви данъци. Определяме ги като облекчения в заплащането на данък. Този тип облекчения можем да подразделим на: улеснения в заплащането, непредизвикващи намаляване на сумата на плащания данък, намалявания на сумата на плащания данък и освобождавания от заплащане на данък.

Авторът показва, че данъците, както и системата на данъчни облекчения и освобождаване от данък създават възможности за ефективно използване на регулаторната и стимулираща функция на данъците. Затова данъчната система като цяло, както и отделните ѝ структурни елементи могат да бъдат използвани като инструмент за подкрепа на целите, признати за важни в държавната икономическа политика, въпреки че привидно данъчните облекчения и освобождаването от данък не влияят на общото ниво на бюджетните данъчни приходи. Извършват единствено промени в структурата на движение на финансовите потоци, идващи от данъчната система. Физическото намаляване на приходите от един данък може да бъде компенсирано с приходи от други данъци.

В третия раздел са представени данъчните преференции в полската данъчна система, придружени с анализ на понятието **данъчен стандарт** и оценка на ефективността на реализация чрез данъчни облекчения и освобождаване от данък на нефискалните функции на данъчното облагане. Авторът посочва, че полската данъчна система, подобно на повечето данъчни системи по света, предвижда редица данъчни преференции, чиято цел е стимулиране на поведението на данъкоплатците, подпомагане на определени видове дейност в избрани сектори на икономиката.

Авторът доказва, че данъчните преференции са *de facto* субститут на бюджетните разходи и при определени условия се превръщат в алтернатива за преки трансфери от републиканския или общинския бюджет. Като форма на разход, извършван през „задната врата“, данъчните преференции трудно могат да се спогодят с основните правила за бюджетиране. В действителност са финансирани от данъчната система, но за разлика от бюджетните разходи не подлежат на такъв внимателен анализ и контрол.

Авторът потвърждава тезата, че познаването на темата стойност на данъчните преференции има съществено значение за правилното развитие на фискалната политика на държавата. От една страна, позволява по време на бюджетния дебат правилно залагане и разпределение на публичните средства, а от друга, представлява изходен пункт за извършване на оценка на ефективността на отделните преференции и данъчната система като цяло.

В рамките на своя анализ авторът посочва, че формулировката за данъчния стандарт изначално е натоварена с определен субективизъм. Изследването обхваща републиканските данъци – данък общ доход на физически и юридически лица, данък върху добавената стойност, акциз, и местните – данък сгради, земеделски данък и горски данък. В областта на изследваните данъци са идентифицирани общо 473 данъчни преференции, в това число 402 в републиканските данъци и 71 в местните данъци. Най-голям брой видове преференции са предвидени в подходните данъци (138 в данък общ доход на физически лица и 54 в корпоративен данък на юридически лица). Измежду обхванатите от анализа местни данъци най-много преференции съществуват в данък сгради. Въз основа на достъпните данни е определена стойност за 352 данъчни преференции с общ размер от 34,2 млрд. злоти. Стойността на изчислените преференции при данък общ доход на физически лица е около 16 млрд. злоти, за корпоративен данък на юридически лица – около 7,6 млрд. злоти, а за акциз – 1,7 млрд. злоти. Общата изчислена стойност на преференциите в местните данъци възлиза на 6,3 млрд. злоти. Преференциите с

най-високо определена стойност са намалената ставка ДДС (7 %) за строително-монтажни работи, отнасящи се за жилищно строителство, облекчение за деца и общо данъчно облагане на съпрузи с данък общ доход. Най-силно подкрепени области (общо около 9) са семейството, икономиката и селското стопанство, за които са предназначени, както следва: 29,1 млрд. злоти, 8,8 млрд. злоти и 7,2 млрд. злоти. Извършеният анализ показва в някои случаи намалена ефективност на облекченията.

В рамките на извършените анализи авторът посочва, че главната цел на данъчната политика е оформяне на обхвата на данъчното облагане по такъв начин, че да се осигури висока ефективност и прозрачност на данъчната система. Ефективността на данъчната система с голямо опростяване се свежда до защита на фискалните нужди на държавата, като същевременно се запазват възможно най-висок икономически растеж и осигуряване на подходящи условия за живот на обществото.

В четвъртия раздел авторът представя предложения за насоки за извършване на реформи и за промени в полската данъчна система, като отделя специално внимание на системата за данъчни облекчения и освобождаване от данък. Промените в държавната данъчна политика, както и формата на евентуалните данъчни реформи трябва да се концентрират върху промени в подходното облагане, в това число данък общ доход на физически лица. Това се дължи на две причини. Първо, на препоръките на икономическата теория и международния опит, второ, на ограниченията, произтичащи от членството на Полша в Европейския съюз. За разлика от ДДС данъците върху доходите са предмет на разпоредби на ЕС в много тесен обхват, а суверенитетът при тяхното формиране е почти пълен. Единият от инструментите, подпомагащ дълготрайното развитие и ограничаващ негативите от евентуалното забавяне на икономическото развитие, може да бъде намалението на подходното облагане. Намаляването на данъчните тежести, отнасящи се за данък общ доход на

физически лица, означава не само промяна в размера на действащите данъчни ставки, но и в структурата на самия данък.

Намаляването на облагането на трудовите доходи както в Полша, така и в другите държави от ЕС често се свежда до решения, свързани с възможностите за въвеждане на облагане на доходите на населението с пропорционален данък (линеен (плосък) данък – със сума, освободена от данък). Средното ниво на облагане на физически лица в Полша потвърждава допускането, че въвеждането на класическия вид (без данъчни облекчения и освобождаване) линеен (плосък) данък върху доходите на населението на предложеното последно ниво (15 %) би се отразило преди всичко на най-малко печелещите данъкоплатци, т.е. на тези, чиито доходи не прекрочват първия данъчен праг. Въпреки че средната ефективна данъчна ставка е малко над 15 %, нейното ниво е различно в отделните данъчни прагове.

Авторът внушава, че в Полша трябва да се обсъди свързването на предимствата на двете споменати по-горе решения, т.е. справедливото разпределение на данъчните тежести и възпирането на прекаленото доходно разслоение, характерни за прогресивния данък, с простотата и отсъствието на негативни мотиви срещу повишаването на получаваните доходи при пропорционалния данък. Данъчната система трябва да бъде преди всичко прозрачна и опростена. Постигането на такъв ефект ще бъде възможно само ако се ревизират функциониращите в данъчната система облекчения и освобождавания от данък, предизвикващи „дренаж” на бюджетните приходи и в резултат – необходимост от прилагането на високи данъчни ставки. Единствено елиминирането на тези привидно обществени инструменти и опростяването на данъчната система могат да поставят началото на един евентуален процес на намаляване на ставките в системата на подоходното данъчно облагане на населението. Необходимо е също така ликвидиране на всякакви данъчни привилегии. Системата на пряко данъчно облагане се основава на два важни морални принципа – повсеместност на данъчното облагане и данъчна

справедливост. Тези принципи, от гледна точка на изключването на земеделските стопанства от задължението за заплащане на подоходен данък, в полската система за данъчно облагане на населението не са възприети, което води до недоволство и решителна критика от страна на другите обществени групи.

Авторът доказва, че „поправката“ на оценката на данъчната система в Полша няма да бъде възможна без опростяване на данъците и облекчаване на тежестта на цялата система. Ако се съсредоточим само върху данъчното облагане на предприятията, опростяването на данъците е преди всичко заместване на досегашния данък общ доход за физически лица (PIT), както и за юридически лица (CIT) с данък от личните доходи и данък от предприятията, както и от стопанска дейност, без значение на формата на нейното извършване. Това ще ограничи вземането на икономически решения под влияние на странични фактори, обусловени от белезите на системата.

IV. ЗАКЛЮЧЕНИЕ – ОБОБЩЕНИЕ НА РЕЗУЛТАТИТЕ И ИЗВОДИТЕ ОТ ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

1. Авторът доказва, че данъчните преференции са *de facto* субститут на бюджетните разходи и при определени условия се превръщат в алтернатива за преки трансфери от републиканския или общинския бюджет. Като форма на разход, извършван през „задната врата“, данъчните преференции трудно могат да се спогодят с основните правила за бюджетиране. В действителност са финансирани от данъчната система, но за разлика от бюджетните разходи не подлежат на такъв внимателен анализ и контрол.
2. Полската данъчна система изобилства от многобройни данъчни преференции. Най-големият поток от обществени средства е насочен за подкрепа на семействата, обществените цели, земеделието и икономиката. Значително по-слабо са подкрепени заетостта, благотворителността, културата, науката, образованието и спортът. Взети заедно, те генерират важна загуба на данъчни приходи, поради което оставят по-малко средства за преки разходи. Извършените анализи показват в някои случаи понижена ефективност на облекченията. Това произтича от факта, че от преференциите се възползват – косвено или пряко – и други групи от данъкоплатци, различни от тези, които е приел законодателят, или пък големината на подкрепата се различава значително в зависимост от доходите. Ето защо идентифицирането на данъчните преференции изисква извършването на по-нататъшни изследвания, които ще дадат отговор на въпроса в каква степен тяхното функциониране в сегашната им форма е и занапред оправдано.
3. В рамките на своето изследване авторът посочва, че всички данъчни решения, които в юридически смисъл представляват данъчни облекчения, са реална данъчна преференция. Някои от тях служат, разбира се, за рационализиране на данъчната система, понижават разходите за събиране на данък или произтичат от международни или общностни задължения и като

такива са признати за данъчен стандарт, или своего рода първичен обхват на данъчно облагане. Само решенията, които представляват отклонение от приетия стандарт за данъчно облагане, проявяват характеристики на данъчни преференции.

4. Авторът показва, че въпреки индивидуализирания подход на отделните държави към дефиницията за данъчен стандарт в практиката преобладават три концепции: моделният подход, в който данъчният стандарт е изравнен с първичната структура на данъка, без да се вземат предвид правните и данъчните дефиниции, които прецизират някои понятия и улесняват събирането на данък; юридическият подход, в който основа за дефиниране на данъчния стандарт са правилата на данъчното законодателство; подходът за уравнивяване на дотацията, където данъчният стандарт включва всички онези данъчни решения, които не могат да се заменят с пряк трансфер, а това означава, че данъчната преференция е такова решение, което може да бъде заменено с подобен трансфер.
5. Авторът доказва, че данъчните преференции представляват алтернатива за преките бюджетни трансфери. Разликата се свежда до това, че изразходването на средства от републиканския бюджет обхваща два етапа: получаване на пари и тяхното изразходване – в случая с данъчните преференции приходът е веднага консумиран от разхода. За разлика от преките трансфери стойността на данъчните преференции не винаги е известна. С цел различаването на двете форми на изразходване на обществени пари са идентифицирани определени признаци, които позволяват да се различи и извърши сравнителна оценка на данъчните преференции и преките бюджетни разходи.
6. Авторът доказва, че в някои случаи механизмът на действие на данъчните преференции поражда проблеми, свързани с формата на изразходване на обществени средства. Те се коренят в самия механизъм на действие на данъчните преференции. Към най-важните дефекти на данъчните

преференции се причисляват най-често безрезултатността (неефективността), регресивният характер, генериране на неочаквани печалби за избрани групи, трудности в контрола, повишаване на разходите за администриране, ерозия на данъчната база и нужда от вдигане на данъчните ставки или пък намаляване на прозрачността на данъчната система. В Полша липсва общопризната дефиниция на данъчните преференции в представения по-горе обхват.

7. Авторът показва, че дефинирането на данъчния стандарт изисква посочване на най-важните данъчни правила, както и на онези решения на данъчната система, които в юридически смисъл представляват данъчно облекчение, но на практика са елемент на данъчния стандарт. Като общи за цялата данъчна система трябва да се признаят принципите за повсеместност, пълнота и равенство в данъчното облагане, които в практиката нареждат на всяка единица, обхваната от субективния диапазон на даден данък, да заплати данък за всеки предмет, обхванат от предметния диапазон на даден данък, при което всички субекти, характеризиращи се с даден важен признак, в равна степен трябва да бъдат еднакво третираны, т.е. без разграничавания, както дискриминационни така и фаворизиращи.

Практически изводи за формиране на местна данъчна политика от аспект на оценка на ефективността на данъчните облекчения и освобождаването от данък и тяхното влияние върху местното развитие

1. Конструиранията решения за създаване на локални поощрения трябва да определят възможните данъчни стимули, които общината може да прилага с цел повлияване на решенията на икономическите субекти. Задължително е на оценка да се подложат резултатите от използването на стимули за личните доходи.
2. За ефективността на планираните действия за повишаване на броя на данъкоплатците важно значение набира извършването на идентификация и

оценка на фискалните и нефискални стимули, използвани от общината с цел да се определи как и в какъв обхват ще се приложат данъчните инструменти за увеличаване на личните доходи.

3. Като много важно от гледна точка на ефективността на обсъжданите действия се очертава идентифицирането на възможните за прилагане фискални, както и нефискални импулси, стимулиращи решенията на икономическите субекти в посока на желаните от общинското самоуправление.
4. За ефективното използване на инструментите за облагане на доходите, по-специално намаляване на максималните ставки в данък сгради и данък МПС, е необходимо конструиране на комплексна система от данъчни преференции и свързването ѝ с други инструменти, например с ниското ниво на местните такси или с политиката на умерено увеличаване на цените на комуналните услуги.
5. В областта на стимулирането на стопанската дейност трябва да се избягва концентрацията на действия предимно за понижаване на данъчните ставки, защото, както е доказано, тези инициативи не допринасят автоматично за постигане на предварително заложените резултати, разглеждани през призмата на локализацията на нови фирми на територията на града.
6. От гледна точка на максимализирането на ефективността на използваните форми за подкрепа на икономическите субекти много по-целесъобразно изглежда вмъкването в конструкцията на данъчната система на дългосрочни данъчни облекчения и дълготрайни намалявания на ставките на данък сгради и данък МПС, отколкото използването на краткосрочни решения.
7. Повишаването на ефективността на действие на данъчните инструменти върху условията за провеждане на стопанска дейност от икономически субекти е възможно само ако предприетите от властите мерки се опират на прозрачни, всеобщо използвани и твърди правила. Действията, базиращи се

на краткосрочни и ефектни решения, няма да допринесат за стабилно увеличаване на броя на данъкоплатците.

8. Чрез създаването на локални стимули местните власти трябва да предприемат също така действия по посока на подготовката на терени за локализация на нови фирми.
9. Местните власти трябва да се предпазват от прекалено либерална данъчна политика. Понижавайки значително данъчните ставки, градът доброволно се отказва от собствени доходи, като по този начин възпрепятства изпълнението на най-важната задача, която е задоволяване на основните нужди на местната общност.

V. ПРИНОСИ

1. На основата на систематизация на съществуващи теоретични възгледи са направени авторови интерпретации относно същността на данъчния стандарт и данъчните преференции от гледна точка на влиянието им върху икономическия растеж, потреблението, движението на работна сила и осъществяването на стопанска дейност.
2. Формулирани са критерии за рационалност на данъчната система в съответствие с изискванията за еквивалентност на задълженията, неутралност на данъчната система и минимизиране на разходите на фискалния процес.
3. Обосновани са целесъобразни предложения за постигане на справедливост в разпределението на данъчната тежест и преразпределителните функции на държавата.
4. Аргументирана е необходимостта от промени на данъчните ставки и структурирането на самите данъци в Полша. В този контекст са изведени индикатори за измерване и оценка на релацията „икономическа ефективност на данъчната система – справедливо данъчно облагане”.
5. Оценено е влиянието на данъчните облекчения и освобождаването от данък върху местното развитие и са отправени практически препоръки за реформиране на местната данъчна политика в Полша.

VI. ПУБЛИКАЦИИ, СВЪРЗАНИ С ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

1. **Soboń, D., Soboń, J., Dziaduch, I.** Globalna strategia w obszarze logistyki przedsiębiorstw, Ekologia pogranicza Ep06, Gorzów Wlkp.-Łagów 2006, IBEN s. 221-228, Gorzów Wlkp. 2006
2. **Soboń D., Soboń J., Dziaduch I.** Wpływ inwestycji na rozwój sektora małych i średnich przedsiębiorstw, Potencjał rozwojowy obszarów wiejskich w aspekcie wstąpienia Polski do Unii Europejskiej, Akademia Rolnicza w Szczecinie, Wyższa Szkoła-Ekonomiczna w Ostrołęce, s. 633-642, Szczecin 2006
3. **Soboń, J., Soboń, D.** Polsko-ukraińskie stosunki gospodarcze w latach 1992-2000 (w świetle statystyki), Stosunki Polsko-Ukraińskie, Międzynarodowa Konferencja Naukowa „Ukraina – Polska: nowe wyzwanie epoki”, Bałtycka Wyższa Szkoła Humanistyczna w Koszalinie, Koszalin 2006
4. **Soboń, J., Soboń, D., Dziaduch, I.** Globalizacja działalności gospodarczej a konkurencyjność przedsiębiorstw, Politechnika Krakowska, Kraków 2006
5. **Soboń, J., Soboń, D.** Globalna strategia i konkurencja w zarządzaniu przedsiębiorstwem, w: Aktualne problemy zarządzania organizacjami, Difin, Warszawa 2008, s. 46-54.
6. **Soboń, J., Soboń, D., Przychodzka, I.** Rodzaje biopaliw, Międzynarodowa Konferencja „Odnawialne źródła energii jako wyjście z kryzysu ekonomicznego państwa i regiony”, Uniwersytet Ekonomiczny w Bratysławie, Presov 2009
7. **Собонь, Д.** Основания рациональной налоговой стратегии в сфере льгот и налоговых освобождений, Globalization, the State and the Individual, No 3/2016, Varna Free University, s. 47–58, ISSN 2367-4555.
8. **Собонь, Д.** Налоговая стратегия и цели и функции местной налоговой политики, Globalization, the State and the Individual, No 4/2016, Varna Free University, s. 47–58, ISSN 2367-4555.