

БЪЛГАРСКАТА ДАНЪЧНА СИСТЕМА В КОНТЕКСТА НА СТРАНИТЕ ОТ ЕВРОПЕЙСКИЯ СЪЮЗ: СРАВНИТЕЛНИ АСПЕКТИ

Пресияна Ненкова¹, Величка Николова²

Ангел Ангелов³

e-mail: pnenkova@unwe.bg, e-mail: vnikolova@unwe.bg

e-mail: angelov@unwe.bg

Резюме

Настоящото изследване разглежда българската данъчна система в контекста на страните от Европейския съюз. Чрез анализ на стойностите на фискални индикатори, измерващи данъчната тежест и илюстриращи данъчната структура, и на тяхното изменение в периода 1995 – 2022 г. е открито мястото на България спрямо страните от Европейския съюз и са проследени ефектите от водената данъчна политика върху структурата на данъчните приходи в България. В хода на изследването се разглеждат и приложени политики в сферата на данъчното облагане в условията на кризи с акцент върху ролята и значението на използваните данъчни облекчения. Основните изводи, до които се достига са свързани с постигането на по-ниско данъчно бреме в България в сравнение с повечето страни от ЕС, което се дължи основно на облагането, произтичащо от преките данъци, като едновременно с това е налице по-висока данъчна тежест върху потреблението, но и относително ниска тежест на данъчните разходи в БВП и бюджетните приходи.

Ключови думи: данъци, данъчна политика, България, Европейски съюз, данъчни разходи

JEL: H20, H24, H25, H62

Въведение

В настоящата разработка обект на анализ е българската данъчна система, която се разглежда в сравнителен план спрямо данъчните системи на страните от Европейския съюз. *Предмет на изследването са сходствата*

¹ Професор, доктор, катедра „Финанси“, Финансово-счетоводен факултет, УНСС, ORCID: 0000-0003-2948-6502

² Главен асистент, доктор, катедра „Икономика“, Общикономически факултет, УНСС, ORCID: 0000-0002-2920-4061

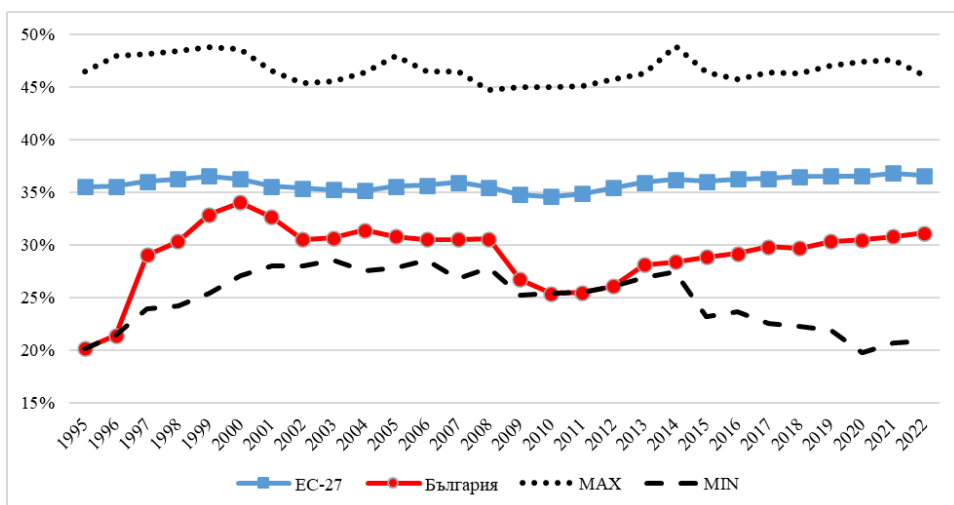
³ Асистент, доктор, катедра „Финанси“, Финансово-счетоводен факултет, УНСС, ORCID: 0000-0002-8578-3934

и различията между България и ЕС по отношение на изменението в стойностите на определени индикатори, измерващи данъчната тежест и относителната важност на отделните данъци при акумулиране на данъчните приходи. *Целта* на изследването е да се сравнят данъчната структура и данъчната тежест в България с тези в другите страни от Европейския съюз, да се открият основни направления, върху които се фокусира българската данъчна политика в рамките на изследвания период и да се проследи тяхното проявление в структурата на данъчните приходи. В хода на анализа внимание се обръща и на данъчните преференции, като важен елемент на данъчната система и ефектите от тяхното предоставяне върху бюджетните приходи. Изследването започва с анализ на динамиката на данъчната тежест и промените в данъчната структура на България и ЕС в периода 1995 – 2022г., продължава с по-подробно разглеждане на относителната позиция на България по отношение на фискалната значимост на различните категории данъчни приходи в сравнение с останалите страни от ЕС и приключва с оценка на тежестта на данъчните разходи или „пропуснатите“ данъчни приходи в резултат от предоставени данъчни преференции с икономическа и социална насоченост.

За целите на настоящото изследване е ползвана информация, публикувана от Европейската комисия, в частност, данни за стойностите на ключови данъчни индикатори, налични до 2022 г. включително (European Commission, Taxation and Customs Union, Data on Taxation Trends, Data on Taxation). По отношение на анализа за значимостта на данъчните преференции с икономическа и социална насоченост са използвани данни от Global Tax Expenditure Database (2024), както и отчетни и прогнозни данни на Министерството на финансите.

Данъчно бреме в България и страните от ЕС

Данъчното бреме обикновено се анализира и сравнява чрез показателя, измерващ дела на данъчните приходи от БВП (Wolf, 2005; European Commission, 2023a). На фигура 1 е представена динамиката на данъчната тежест, измерена с дела на данъчните приходи в БВП за България, както и на средната, най-ниската и най-високата стойност на разглеждания показател в рамките на ЕС за периода 1995 – 2022 г.



Източник: Разработено от авторите по данни от European Commission, Taxation and Customs Union, Data on Taxation Trends, Data on Taxation, Tax Revenue – Tax Revenue by type of tax.

Бележка: данъчната тежест за ЕС (27 страни членки от 2020 г.) е изчислена като средна аритметична стойност.

Фигура 1: Данъчна тежест в България и ЕС-27 за периода 1995 – 2022 г.

Средната данъчна тежест за 27-те държави от ЕС не показва съществени изменения в периода 1995 – 2022 г., и се движи в границите от 34,59% до 36,82%. Що се отнася до България, данъчната тежест е по-ниска от нейното средно равнище за страните от ЕС през всички включени в изследването години, като изменението на този показател с течение на времето показва наличието на различия със средната тенденция за европейските страни, произтичащи най-вече от ниските стойности на показателя в началото на периода в България, както и по-съществения спад в неговите стойности през 2009 г. и 2010 г.

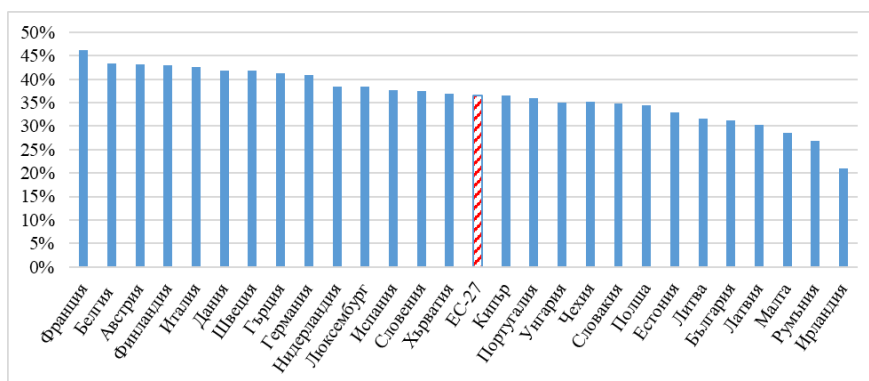
През 1995 г. България е държавата с най-нисък дял на данъчните приходи в БВП спрямо другите страни членки на ЕС и разликата между равнището на данъчното бреме в България и средната стойност на показателя за страните от ЕС надхвърля 15 п.п. След това настъпва процес на сближаване, в резултат на което данъчната тежест в България нараства с 13,9 п.п. между 1995 г. и 2000 г., което намалява разликата със средната данъчна тежест за страните от ЕС – тя вече е 2,22 п.п. през 2000 г. В годините след 2000 г. сближаването спира и се отчита тенденция на намаление на данъчното бреме у нас, като България е страната в ЕС с най-ниски стой-

ности на анализирания показател през 2010 г., 2011 г. и 2012 г. (фигура 1). В резултат от същественото намаление на данъчната тежест през 2009 г., последвано от макар и по-малък спад през следващата годината, през 2010 г. показателят дял на данъчните приходи в БВП в България достига най-ниската си стойност в периода след 1996 г. За по-значителната разлика между дела на данъчните приходи в БВП в България и средната стойност за европейските страни в годините от 2009 г. до 2012 г., в допълнение към световната финансова и икономическа криза принос имат и законодателните промени от 2007 г. и 2008 г., изразяващи се в сериозно намаляване на размера на ставките на преките подоходни данъци. От 2011 г. данъчното бреме в България отново нараства, въпреки че не може да достигне средната стойност за европейските страни и е значително по-ниско от максималните стойности, надхвърлящи 45%. В същото време обаче се забелязва и нарастваща разлика с минималната стойност на данъчната тежест в ЕС – след 2015 г. Ирландия е европейската страна с най-ниски стойности на показателя дял на данъчните приходи в БВП.

В отговор на глобалната криза и последвалите мерки, насочени към нейното преодоляване, държавите от ЕС предприемат действия в посока на фискална консолидация, като провеждат реформи, засягащи не само разходната част от своите бюджети, но имащи отношение и към данъчните приходи в опита си да акумулират повече финансови ресурси. Анализирайки влиянието на глобалната криза от 2008 г. и нейното отражение върху данъчната политика на новите страни членки от Централна и Източна Европа, сред които и България, Ророва (2017) обръща внимание на това, че с изключение на Унгария, в останалите държави промените в данъчните системи имат по-ограничен характер. Проследявайки данъчните реформи в страните членки на ЕС в следкризисния период, Ангелов (2015) достига до заключението, че голяма част от държавите проявяват склонност да повишават данъчните ставки върху доходите на физическите лица, като това се допълва с мерки, свързани с увеличаване на приложимите ставки на корпоративния данък и косвените данъци. За сравнение, следва да се отбележи, че в България тези действия не се споделят и реформи, изразяващи се в повишаване на данъчните ставки или сериозно разширяване на облагаемата основа с оглед фискално консолидиране, не са предприемани.

По-късно във времеви аспект, икономиките от ЕС са изправени пред необходимостта да се справят с неблагоприятните последици от други значими шокове, сред които кризата с COVID-19, военния конфликт между Русия и Украйна и последвалата несигурност на енергийните пазари в комбинация с непрекъснато растящите цени на суровини, материали, сто-

ки и услуги. Появилите се кризи не оказват съществено влияние в посока на значителна промяна в размера на средната данъчна тежест за страните от ЕС, като тя се движи в границите от 36,54% до 36,82% в периода 2019 – 2022 г. В България тенденцията в този период е възходяща като показателят нараства с приблизително 1 п.п. от 2019 г. до 2022 г. Едновременно с това е от значение да се акцентира върху факта, че и на ниво ЕС, и в отделните държави членки се инициират действия в областта на данъчната политика, пряко отнасящи се до реформи, както с временен, така и с постоянен характер, с цел смекчаване на негативните отражения от случилите се кризи. По-конкретно, към тях Baldesi et al. (2023) отнасят намаления в данъчните ставки на косвените данъци, данъците върху доходите на физическите лица, корпоративните данъци, намаление в размера на социалноосигурителните вноски, въвеждане на промени в данъчните основи за различни видове данъци, а също така и някои данъчни мерки с преобладаващо временен характер, насочени към облекчаване на домакинствата и фирмите, продиктувано от нарастващите цени на енергийните ресурси.



Източник: Разработено от авторите по данни от European Commission, Taxation and Customs Union, Data on Taxation Trends, Data on Taxation, Tax Revenue – Tax Revenue by type of tax.

Бележка: данъчната тежест за ЕС (27 страни членки от 2020 г.) е изчислена като средна аритметична стойност.

Фигура 2: Данъчна тежест в страните от ЕС за 2022 г.

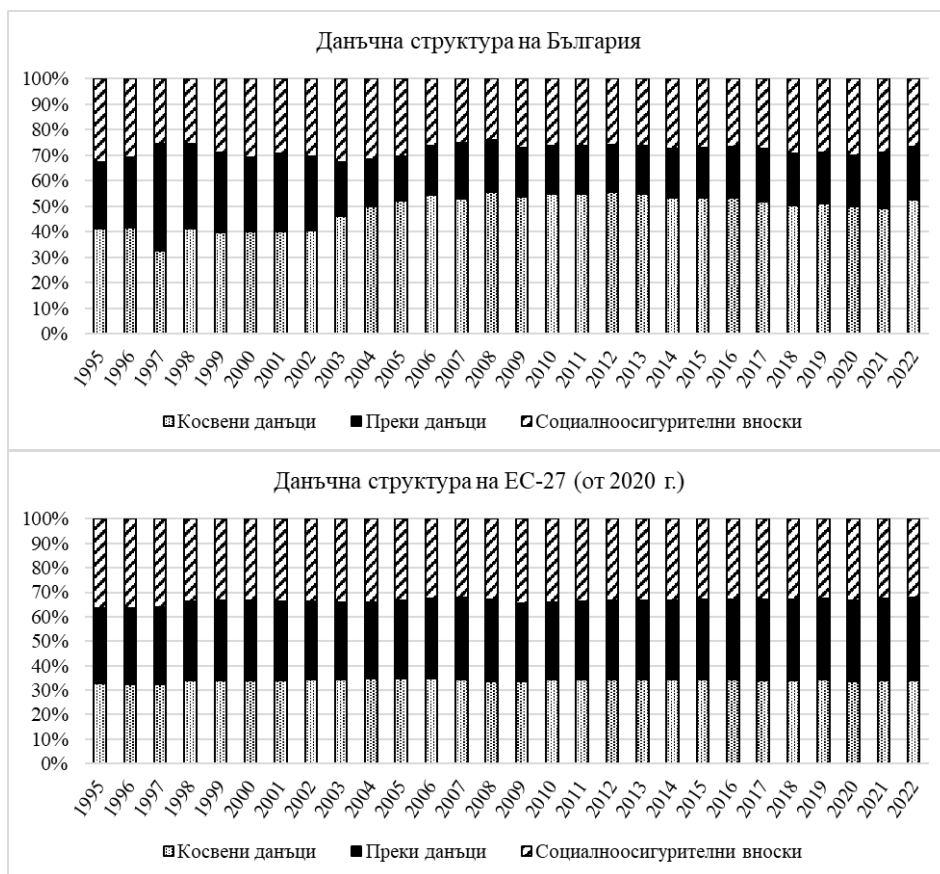
Отделните страни от ЕС се различават по тежестта, която налагат с данъчното облагане. По-конкретно, както може да се забележи на фигура 2, в края на разглеждания период (2022 г.) данъчната тежест възлиза на 36,58% от БВП средно за страните от ЕС, като във Франция тя надхвърля 45% от

БВП, а в Белгия, Австрия, Финландия, Италия, Дания, Швеция и Германия – 40%, докато в противоположния край на скалата се нареждат България, Латвия, Малта, Румъния и Ирландия със стойности на показателя под 32% от БВП.

На този фон интерес представлява и сравнението между равнището на данъчната тежест в България с това в други страни от Балканския регион, които не са членки на ЕС. Според изследване на Angelov and Nikolova (2021), обхващащо годините от 2005 до 2018 г. включително, средно за разглеждания период размерът на данъчното бреме в Албания и Косово е под 24% и е доста по-нисък от този в България, разликите спрямо Турция и Северна Македония не са големи, като и в двете страни тежестта, която понасят данъкоплатците, е по-ниска от тази на данъкоплатците в България, докато в Черна гора, Босна и Херцеговина и Сърбия, тежестта върху данъкоплатците, измерена чрез данъчните приходи в БВП, е доста по-висока и надхвърля средно за периода 32%.

Данъчна структура и политика

Анализът на структурата на данъчните приходи на ЕС-27 показва, че през 1995 г. с най-голяма тежест в размер на 36,39% са постъпленията от социалноосигурителните вноски, следвани от тези от косвените данъци с дял в общите данъчни постъпления, възлизащ на 32,66%, а с най-малък дял са преките данъци – 30,95% (фигура 3). През годините разликите в значимостта на трите групи намаляват, и през 2022 г. те вече имат относително еднаква тежест в съвкупните данъчно-осигурителни постъпления, както следва – 32,06% за социалноосигурителните вноски, 34,13% за преките данъци и 33,81% за косвените данъци. Може да се каже, че данъчната структура на ЕС-27 се запазва относително стабилна в периода 1995 – 2022 г. с леко увеличаване на дела на преките данъци за сметка на социалноосигурителните вноски след 1997 г., като в последващите години се характеризира с почти еднаква тежест на трите компонента в общите данъчни приходи.

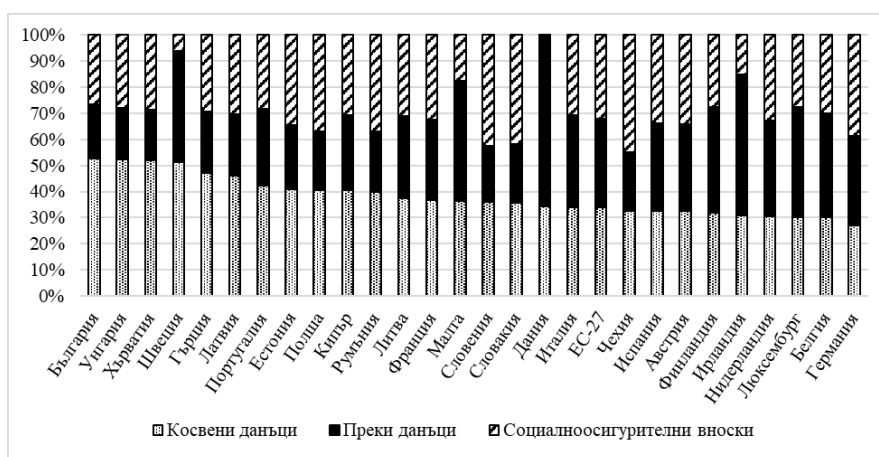


Източник: Разработено от авторите по данни от European Commission, Taxation and Customs Union, Data on Taxation Trends, Data on Taxation, Tax Revenue – Tax Revenue by type of tax.

Фигура 3: Данъчна структура на България и ЕС-27 (1995 – 2022)

Спецификите на данъчната структура на България в сравнение с тази на ЕС-27 се изразяват в по-голяма тежест на косвените данъци и съответно в по-малка такава на преките данъци и социалноосигурителните вноски. Информацията, съдържаща се във фигура 3 позволява ясно да се открие ефекта върху данъчната структура от промените във водената данъчна политика, разгледани по-долу в изложението. Това, което се забелязва е, че след 2002 г. у нас постепенно намалява делът на приходите от преки данъци и тези от социалноосигурителни вноски в консолидираните данъчни приходи и нараства делът на косвените данъци, като се отчита превишение на значимостта на осигурителните вноски в данъчната структура над тази на преките да-

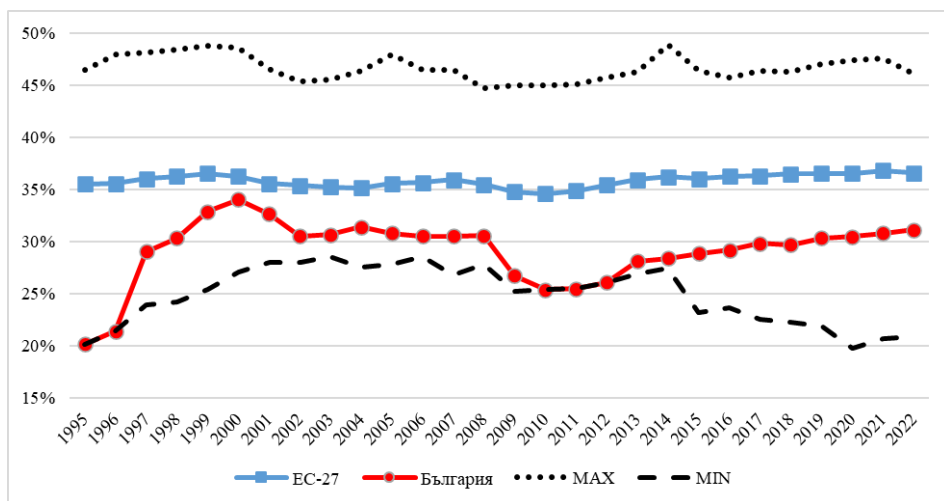
нъци. Въпреки това, в края на периода делът на социалноосигурителните вноски в данъчните приходи в България е с 5,5 п.п. по-нисък от този за ЕС-27 и възлиза на 26,6%, като е налице едно по-голямо относително значение на косвените данъци – 52,6% в сравнение с 33,8% средно за ЕС-27 (фигура 3). Що се отнася до преките данъци, техният дял в данъчната структура на България е най-висок през 1997 г. (41,76%), след това намалява и през 2022 г. делът им възлиза на 20,89% (34,13% за ЕС-27), като това е третата най-ниска стойност сред европейските страни през тази година.



Източник: Разработено от авторите по данни от European Commission, Taxation and Customs Union, Data on Taxation Trends, Data on Taxation, Tax Revenue – Tax Revenue by type of tax.

Фигура 4: Данъчна структура на страните членки на ЕС за 2022 г.

Структурата на данъчните постъпления в отделните страни-членки на ЕС се различава значително (фигура 4). Дания има най-висок дял на преките данъци в общите данъчни приходи (65,7%), следвана от Ирландия, Малта и Швеция, при които съответно и делът на осигурителните вноски в общите данъчни приходи е нисък. Данъчните системи на Чехия, Словакия и Словения се характеризират с най-висок дял на социалноосигурителните вноски за финансиране на социалните (и здравните) им системи и сравнително нисък дял на приходите от преки данъци. В други държави членки ниският дял на преките данъци е компенсиран от относително по-високите дялове на косвените данъци. В четири държави – България, Хърватия, Унгария и Швеция, косвените данъци осигуряват над 50% от техните консолидирани данъчни приходи.



Източник: Разработено от авторите по данни от European Commission, Taxation and Customs Union, Data on Taxation Trends, Data on Taxation, Tax Revenue – Tax Revenue by economic function, Tax Revenue by type of tax.

Фигура 5: Разлика между България и ЕС-27 (% на данъчните приходи от БВП) през 2022 г., в п.п.

Информацията, обобщена на фигура 5, представя разликата между България и ЕС-27 по отношение на дела на приходите от различни категории данъци от БВП през 2022 г. По-ниското бреме на преките данъци в България, дължащо се на по-ниската значимост на приходите от облагане, както на доходите на физическите лица, така и на печалбите и дохода на корпорациите, обяснява и по-ниската данъчна тежест в страната като цяло в сравнение със средната такава за страните от ЕС (фигура 1). Така делът в БВП на приходите от данъците върху труда и данъците върху капитала в България е с 10 п.п. и 1 п.п. съответно по-нисък от дела в БВП на приходите от тези данъци за ЕС-27. По същия начин делът в БВП на постъпленията от облагане на индивидуалните доходи за България е с 6,5 п.п. по-нисък от този за ЕС-27.

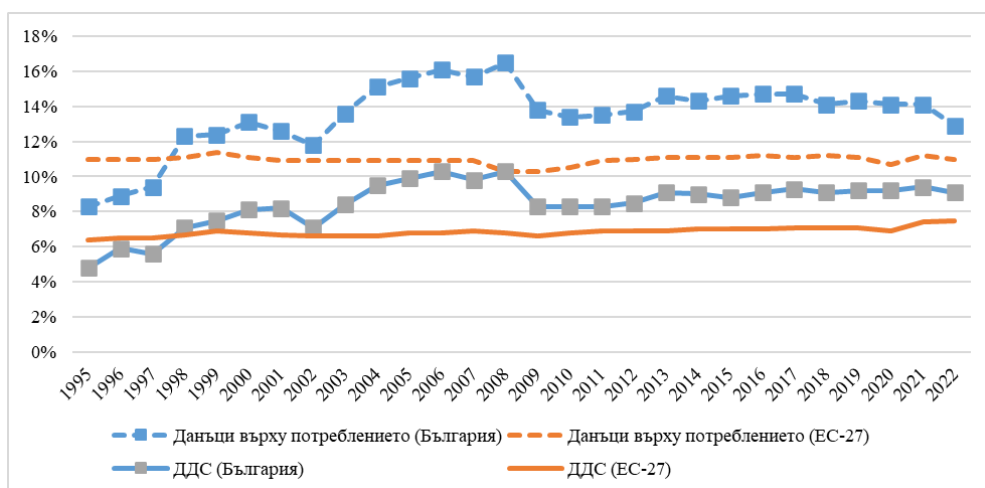
В периода 1995 – 2024 г. настъпват съществени промени във водената данъчна политика в България, свързани с облагането на доходите от трудова дейност на физическите лица, като по-значимите изменения се отнасят до нарастване на размера на месечната, респ. годишна данъчна основа, която е необлагаема в съчетание с прилагането на прогресивна скала за определяне на данъчното задължение, при която се наблюдават плавни промени, както в броя на етажите, а също така и в приложимите данъчни ставки. В

по-конкретен план, броят на данъчните етажи рязко се променя в рамките на изследвания период. Така например през 1995 г. се прилага девететажна скала за облагане на доходите на физическите лица, която прераства в осеметажна през 1997 г., след което в периода 1998 – 2005 г. е заменена от пететажна скала, а от 2006 г. до 2007 г. данъчната скала се отличава с четири етажа, т.е. до края на 2007 г. трудовият доход в България се облага със сложна прогресия (Брусарски, 2012). Паралелно с това нараства долната граница за всяка подоходна група, като това е съобразено с промените в общото ценово равнище, а също така и с плавни изменения в приложимата данъчна скала в посока намаление на използваните данъчни ставки, включително и за хората, които получават най-високи доходи. Показателно в тази връзка е намалението с 26 п.п. на данъчната ставка през 2007 г. (24%) спрямо 1995 г. (50%) за хората, които получават най-високи доходи. В сила от 2008 г. са сериозни изменения в начина на облагане на доходите на физическите лица в България, като прогресивната скала е заменена с единна данъчна ставка от 10%, т.е. в действащата данъчна политика фокусът се измества от прогресивен начин на облагане на доходите на физическите лица към облагане от пропорционален вид. Въпреки това, от въвеждане на пропорционалния данък в България до днес тенденцията е по-скоро към минимално нарастване на данъчно-осигурителната тежест именно върху хората с ниски и средни доходи в страната (Angelov, 2024).

При анализа на данъчното облагане на бизнес единиците следва да се отбележи, че в България се индикира сериозна динамика в размера на данъчната ставка, с която се облага печалбата. Докато през 1996 г. ставката на тогавашния данък върху печалбата е 36%, то през 2007 г. ставката на корпоративния данък е 10%, т.е. налице е намаление с 26 п.п. Това, от своя страна, е показателно за проведени реформи в сферата на данъчното облагане, насочени към осезаемо намаление на данъчната тежест за бизнеса и оттук на бремето, което произтича от преките данъци, облагащи юридическите лица. Значителното редуциране на данъчната ставка на корпоративния данък може да се разглежда като добра отправна точка за нарастването на обема, както на местните, а също така и на чуждестранните инвестиции. В периода от 2007 г. до 2024 г. се наблюдава устойчива данъчна политика, като приложимата ставка на корпоративния данък се запазва в размер на 10%. Аналогичен извод може да се направи и за облагането на доходите от дивиденди и ликвидационни дялове, при които ставката е в размер на 5% от 2008 г. до 2024 г., като при тази ставка също се отчита сериозно намаление спрямо 1996 г. (с 10 п.п.).

Облагане на потреблението

Предвид че доминиращият дял на данъците върху потреблението е отличителна характеристика на българската данъчна система спрямо останалите европейски данъчни системи, на следващо място в изследването се поставя акцент върху анализа на приходите от тези данъци. Облагането на потреблението в ЕС става основно чрез данъка върху добавената стойност (ДДС), мита и набор от специфични данъци, налагани върху потреблението или акцизи, като митата се приемат за общоевропейски данък, чиито приходи постъпват директно в бюджета на ЕС⁴.



Източник: Разработено от авторите по данни от European Commission, Taxation and Customs Union, Data on Taxation Trends, Data on Taxation, Tax Revenue – Tax Revenue by economic function, Tax Revenue by type of tax.

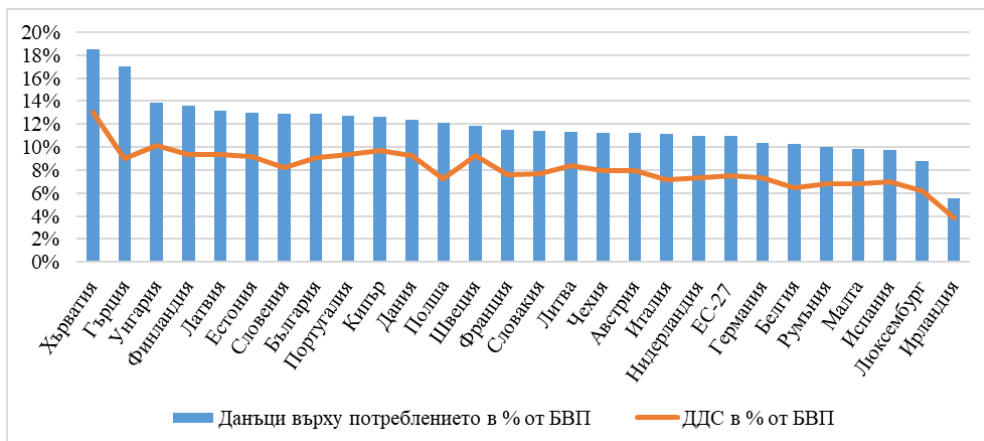
Фигура 6: Приходи от облагане на потреблението в България и ЕС-27, в % от БВП, за периода 1995 – 2022 г.

Както може да се забележи от фигура 6, превишението на данъчното бреме върху потреблението в България над дела на приходите от облагане на потреблението в БВП средно за ЕС-27 е дългосрочна тенденция, датираща от 1998 г. Тази разлика се стеснява, когато нарастването на данъчната тежест върху потреблението у нас е прекъснато от световната финансова и икономическа криза със значителен спад на дела на приходите от облагане на потреблението в БВП през 2009 г. в размер на 2,7 п.п. спрямо предходната година. От 2011 г. отново е налице нарастване на данъчната тежест

⁴ За всяка страна членка на ЕС се допуска да задържа до 25% от събраните приходи от мита във връзка с покритие на разходите си за митническото обслужване.

върху потреблението в България, като е интересно съпоставянето с ЕС-27 в периода 2020 – 2022 г.

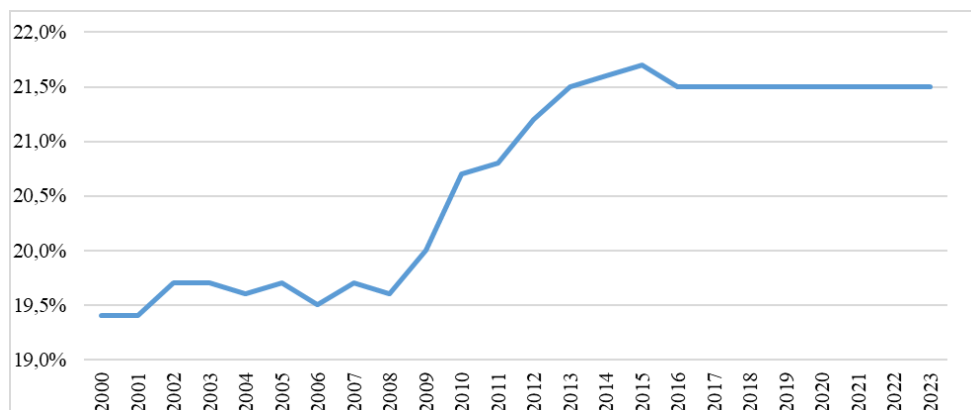
Ефектът от пандемията COVID-19 е ясно изразен на ниво ЕС-27 – свиването на потреблението и временните намаления в данъчните ставки върху потреблението на определени продукти в някои от страните членки, водят до намаление на приходите от облагане на потреблението като дял от БВП през 2020 г. и съответно до нарастване през 2021 г., когато премахването на част от ограниченията, свързани с пандемията намират израз в нараснало потребление. През 2022 г. намалението, макар и слабо, в дела на приходите от облагане на потреблението в БВП за ЕС-27 се дължи на намалението на тежестта на приходите от данъците върху околната среда, докато в същото време се отчита нарастване на дела на приходите от ДДС в БВП (European Commission, 2024a, p. 35). В България тежестта върху потреблението отбелязва съвсем слабо намаление през 2020 г. и не се променя през 2021 г., докато приходите от ДДС като дял от БВП не се променят през 2020 г. и отбелязват нарастване през 2021 г. През 2022 г. в 16 страни от ЕС се отчита по-нисък дял на данъците върху потреблението в БВП спрямо 2021 г., като най-голяма промяна е налице в Полша и в България, съответно в размер на 1,4 п.п. и 1,2 п.п. (European Commission, 2024a, p. 35). През тази година у нас и делът на приходите от ДДС от БВП намалява. Една от причините за намалялата разлика между средната стойност на данъчната тежест върху потреблението в ЕС-27 и тази в България през 2022 г. са пропуснатите приходи от облагане с ДДС у нас в резултат на предоставените данъчни облекчения, които ще бъдат разгледани в последната част на настоящото изследване. Намалението в общата сума на постъпленията от акцизи върху горивата (вкл. природния газ) и акцизи върху електрическата енергия и други акцизни стоки през 2022 г. в сравнение с 2021 г. (Министерство на финансите, 2023a), съответно по-ниският дял на приходите от акцизи в БВП също допринася за тази по-малка разлика. България е и една от осемте държави членки на ЕС, които през 2022 г. отчитат спад в дела на потребителските разходи в разходната структура на brutния вътрешен продукт (Eurostat, 2024).



Източник: Разработено от авторите по данни от European Commission, Taxation and Customs Union, Data on Taxation Trends, Data on Taxation, Tax Revenue – Tax Revenue by economic function, Tax Revenue by type of tax.

Фигура 7: Дял на данъците върху потреблението и ДДС, в % от БВП, за 2022 г.

През 2022 г. делът на приходите от облагане на потреблението в БВП достига 11% за ЕС-27. Сред останалите икономики на ЕС, България заедно със Словения се нареждат на седмо място по капацитет за акумулиране на постъпления от облагане на потреблението, като през 2022 г. делът на приходите от данъците върху потреблението у нас достигат до 12,9% от БВП (фигура 7). Най-ниско, в размер на 5,5% е данъчното бреме, наложено върху потреблението в Ирландия. По отношение на данъчната тежест на ДДС между страните от ЕС също се откриват съществени различия – през 2022 г. най-високата такава е в Хърватия в размер на 13,07% от БВП, следвана от Унгария – над 10%, Гърция, Латвия, Естония, Словения, България, Португалия, Кипър, Дания, Швеция, Литва и Финландия – над 8%, и най-ниското ниво от 3,8% от БВП в Ирландия.



Източник: Разработено от авторите по данни от European Commission, Taxation and Customs Union, Data on Taxation Trends, Data on Taxation, Indicators, Other indicators, Statutory tax rates.

Фигура 8: Средна стойност на приложимата стандартна ДДС ставка в страните членки на ЕС за периода 2000 – 2023 г.

Като се анализира потреблението следва да се отбележи, че около две трети от общата данъчна тежест от облагането му се пада на ДДС. Въпреки това, между отделните страни от ЕС се откриват значителни различия, както по отношение на стандартните ставки, така и при обхвата на облагаемата основа. В тази връзка на фигура 8 е представена динамиката на средната стойност на стандартната ДДС ставка за ЕС-27 за периода 2000 – 2023 г. Стандартната ставка в страните от ЕС през 2022 г. варира в доста широк диапазон (European Commission, 2024b). Най-висока е ДДС ставката в Унгария (27%), Дания, Швеция и Хърватия (25%), а най-ниска – в Люксембург (16%). Стандартната ставка в България е 18% при въвеждане на ДДС през 1994 г., през 1996 г. става 22% и след изменението ѝ на 20% през 1999 г. не се променя. Повечето европейски страни прилагат и намалени ставки за определени стоки и услуги, които са значително по-ниски от стандартната ставка. В резултат на различията в данъчната основа на ДДС и в прилаганите данъчни ставки, съществуват и значителни разлики в приходите, събрани в отделните държави като дял от БВП.

Мерките, предприети в посока на консолидация на публичните финанси в редица страни в ЕС през периода 2009 – 2013 г. включват също и увеличаване на номиналните данъчни ставки на ДДС (European Commission, 2011, р. 12). В резултат на това, средната стандартна ставка на ДДС в ЕС-27 се повишава с 1,7 п.п. между 2009 г. и 2015 г. (фигура 8), като в последващите години средната стандартна ставка на ДДС в ЕС се задържа постоянна.

Основни мерки в посока на хармонизация на данъчното облагане

България, присъединявайки се към ЕС, поетапно предприема редица реформи в своята политика с цел хармонизиране на българското данъчно законодателство с наложеното на ниво ЕС. В тази посока са направени последователни промени в данъчните закони, съобразени с възприети наднационални политики, въведени процедури, норми, правила, решения, регламенти и директиви от органите на ЕС. Следва да се отбележи, че предприетите действия, свързани със синхронизирането на българското данъчно законодателство с европейското, се извършват плавно в рамките на анализирания период, като през последните няколко години са реализирани редица нововъведения. Въпреки че тези реформи в една или друга степен засягат приложението на националното данъчно законодателство, то е необходимо да се обърне внимание на това, че в по-голямата си част тези действия са пряко свързани, от една страна, с облагането на потреблението, по-специално въведени промени в Закона за данъка върху добавената стойност (ЗДДС) и Закона за акцизите и данъчните складове (ЗАДС), а от друга страна, с облагането на печалбите чрез изменения в Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО). В тази връзка могат да се посочат последователни действия в посока на първоначално синхронизиране на ЗДДС с мерки, заложи в Директива 2006/112/ЕО и Директива (ЕС) 2018/912.-

Във времеви аспект са предприети и мерки, свързани с въвеждане в българското акцизно законодателство на разпоредби, наложени по силата на европейското законодателство, като например Директива (ЕС) 2020/262, чрез която се регламентира общ режим за облагане с акциз, Решение (ЕС) 2020/263 на Европейския парламент и на Съвета, което да способства за улесняване на контрола при движението на акцизни стоки чрез внедряването и използването на компютърна система и в допълнение Регламент (ЕС) 2020/261, уреждащ поддържането на електронни регистри, чрез които да се подпомогне процеса по придвижване на акцизни стоки на територията на ЕС и да се противодейства на незаконните практики. По отношение на ЗКПО се възприема политика, насочена към хармонизиране на българското данъчно законодателство със заложените правила в Директива (ЕС) 2016/1164, в която се установяват мерки срещу избягването на данъци.

В допълнение към промените, които са направени по отношение на облагането на потреблението, може да се обърне внимание и на друга значима стъпка в посока на внедряване в българското данъчно законодателство на общоевропейски политики, влязла в сила от 01.01.2024 г. и засягаща корпоративното подоходно облагане (Закон за изменение и допълнение на Закона за корпоративното подоходно облагане, 2023). Тази промяна пряко кореспондира с приетата Директива (ЕС) 2022/2523, с която се регламентира въ-

веждането на минимално данъчно облагане, прилагащо се за многонационалните групи предприятия и големите национални групи предприятия. По силата на това се предоставя възможност за прилагането на допълнителен данък, в случаите, в които ефективната данъчна ставка, с която се облагат посочените предприятия е по-ниска от 15%. Възприемането на такъв тип политика и налагането ѝ в данъчното законодателство, може да се разглежда като добра предпоставка за увеличаване на размера на публичните приходи, продиктувано и от факта, че финансовите средства, произтичащи от допълнителното данъчно облагане на подразделения на многонационални компании в нашата страна ще постъпват директно в държавния бюджет.

Данъчни преференции с икономическа и социална насоченост и тяхната значимост за българската и европейската данъчна система

Съвременните данъчни системи, сред които и българската данъчна система, използват голямо разнообразие от преференции (облекчения), от които могат да се възползват преобладаваща част от икономическите агенти и данъкоплатци. Тези облекчения могат да се формират по различен начин, но най-често са под формата на по-ниски по размер пределни данъчни и осигурителни ставки, необлагаеми обекти или субекти на облагане, необлагаеми суми (в обща сума или като процент/дял от облагаемата основа или от самото данъчно задължение), разсрочване на плащания, пренасяне на данъчни загуби и др. (Ангелов, 2020). Сред основните причини за „налагането“ на подобен подход на данъчна политика могат да се посочат както опитите за провеждане на социални, икономически, екологични, образователни и друг вид политики през приходната страна на бюджетите, така и чисто технически и финансови затруднения при прилагането на определени видове данъци върху конкретни обекти или субекти на облагане.

От 60-те години на XX век до днес се провеждат на национално ниво анализи в публичния сектор, които способстват за оценката на повечето от така поставените цели. Изготвят се прогностични или отчетни доклади, оценяват се т. нар. „данъчни разходи“⁵. През последните години се правят опити и за формиране на глобални източници на данни, чрез които да се осигури съпоставимост от провежданите данъчни политики по страни. Една такава база данни е т. нар. Global Tax Expenditure Database (2024). Преобладаваща част от наличната информация в тази база данни е изготвена от национални звена (агенции, институции и др.) на включените страни, пряко ангажирани

⁵ Традиционно подобни оценки се правят най-вече върху облекчения с чисто социално-икономически причини, които засягат основните приложими данъци. Доста по-рядка практика е оценката да включва и облекчения, отнасящи се до осигурителните вноски.

с фискалната и по-конкретно с данъчната политика. България е сред страните, за които има налична информация от 2007 г. до 2021 г., която поначало е изготвена от финансовото министерство, респ. може да бъде намерена и допълнителна информация от самото Министерство на финансите за последващи години. Важно е да се подчертае, че оценките на данъчните разходи обикновено се правят при допускане за приложени мерки в областта на данъчното облагане, които предполагат формиране на облекчения извън определен стандарт⁶, т.е. не всички данъчни облекчения биват третираны като вид данъчен разход. От друга страна, преобладаваща част от оценките се извършва на ниво централно управление, а съществуват такива и на други нива на управление – регионални, местни, социални фондове и др. Тези уточнения целят да подкрепят тезата, че реалната оценка на несъбираемите данъчни приходи е доста по-голяма спрямо докладваните размери. Глобалната база данни съдържа информация за над 100 държави от всички континенти⁷. Данните показват, че в България размерът на данъчните разходи като процент от БВП е един от най-ниските. Средно за периода 2007 – 2021 г. този дял е 0,65% от БВП (Global Tax Expenditure Database, 2024), а ако бъдат включени и данните на Министерство на финансите за 2022 г., то средно за периода 2007 – 2022 г. този дял е 0,69% от БВП⁸. За сравнение в страни като Нидерландия (10,55% средно за периода 1998 – 2022 г.) и Чехия (10,34% средно за периода 2011 – 2020 г.)⁹ делът на данъчните разходи надвишава 10% от БВП. Висок дял на облекченията, оценени като данъчен разход, се наблюдава още във Финландия (като от 2009 г. насам тази стойност се задържа над 10-11% от БВП), Латвия (около 8%), Италия (средно за периода 2013 – 2021 г. оценките показват стойност на данъчните разходи от 7,03% от БВП, въпреки че от 2017 г. насам тази стойност варира между 3 и 4,3%).

От страните членки на ЕС (освен вече посочените по-горе) относително по-висок дял формират данъчните разходи в Швеция и Португалия (между 5-6% от БВП), като в Швеция през последните няколко години този дял е

⁶ Стандартът се формира от онези облекчения, които са с общоприложим характер в данъчните системи, или които отговарят на основните принципи на данъчно облагане, а също така и мерки, които не целят постигането на определени социални или икономически цели.

⁷ Наличната информация в тази база данни е непълна, като за различните страни е налице отчетна статистика за различни времеви периоди.

⁸ Изчисления на авторите по данни от Global Tax Expenditure Database и Министерство на финансите (2022).

⁹ Министерство на финансите на Чехия предоставя данни и за 2021 г., които ако бъдат включени в анализа показват, че средно за периода 2011 – 2021 г. делът на данъчните разходи като % от БВП е 10,41%.

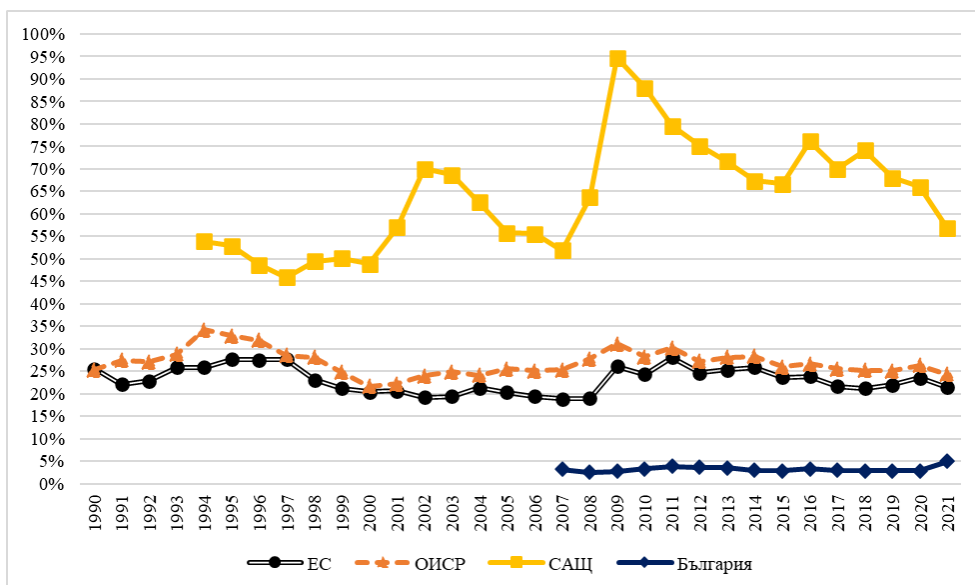
с тенденция към намаление. В Белгия и Словения данъчните разходи формират малко над 5% от БВП, в Полша – 4,8% от БВП средно за периода 2009 – 2018 г.), в Литва, Испания и Румъния (около 4,1-4,3%, като в Литва и Румъния тенденцията е към леко нарастване през последните години, а в Испания – към намаление). Средно за периода 2012 – 2021 г. данъчните разходи в Гърция формират 3,78% от БВП, но от 2016 г. този дял се задържа над 4,3%, а през 2021 г. достига 6,55%. Сходен дял е налице и във Франция в периода 1999 – 2021 г. По-ниска е значимостта на данъчните разходи (като % от БВП) в Унгария и Дания (около 2,2-2,3% от БВП), Ирландия (около 2,1% от БВП, макар през 2021 г. да съставлява едва 1,18% от БВП), Словакия и Люксембург (около 1,6% от БВП) и Естония (около 1,5% средно за периода 2009 – 2021 г., но с тенденция към намаление). В Германия, подобно на България, данъчните разходи са изключително нисък процент от БВП. Докато индиректните разходи на бюджета на Германия средно за периода 1990 – 2022 г. са около 1,15% от БВП, то през последните години този дял е още по-нисък, дори от този в България.

Когато се анализират данъчните разходи като процент от БВП, трябва да се има предвид, че някои страни имат по-ниска данъчна и осигурителна тежест като цяло и донякъде това предполага и по-нисък относителен дял на самите данъчни разходи в БВП. Ето защо, препоръчително е да бъде разгледан ефектът на данъчните разходи върху бюджетните постъпления, като се оцени относителният дял на тези преференции от събраните данъчни приходи. И в този случай, предвид по-ниското данъчно бреме в България, страната се нарежда на едно от последните места по значимост на данъчните разходи. Средно за периода 2007 – 2021 г. делът на данъчните разходи в общите данъчни постъпления за България е 3,25%, а ако се включат и данните на Министерство на финансите за 2022 г., средният дял за периода 2007 – 2021 г. е 3,45%. Нарастването на средния дял на данъчните разходи се дължи на по-високите по размер преференции в условията на пандемията и по-специално през 2021 и 2022 г., когато данъчните разходи формират респ. 4,97% и 6,44% от събраните данъчни приходи.

От страните членки на ЕС, Чехия е страната, където тези облекчения достигат до над 55% средно за периода 2011 – 2020 г. от събраните данъчни приходи, а през 2021 г. делът им е около 66%, или правителството се лишава от почти още 2/3 от събраните данъчни приходи чрез прилагането на такъв тип преференции. В Латвия относителният дял на данъчните разходи в събраните данъчни приходи за периода 2013 – 2021 г. е средно около 53,8% (т.е. повече от 1/2), в Нидерландия около 48% средно за периода 1998 – 2021 г., като през последните десет години от анализирания период стойностите гравитират около 60%, а през 2013 – 2014 г. достигат и дори нахвърлят 70%.

В Ирландия, Дания, Естония, Словакия, Люксембург и Австрия според наличните данни за всяка страна средните стойности са около и под 10% от събраните приходи, като в някои от годините за определени страни дори този праг е надвишен. Интересен е случаят с Румъния, където делът на данъчните разходи в общите данъчни приходи от 2013 г. до 2021 г. е почти утроен (от 10,6% в началото на периода до 28,5% в края на периода, а 2020 г. надвишава 30%). В същото време, това е и единствената страна в ЕС, която непосредствено преди обявяването на COVID-19 пандемията, е със стартирала процедура за прекомерни дефицити, а това подсказва съществуването на ниско равнище на фискална устойчивост, което е възможно да е резултат и на нарастването на дела на разглежданите преференции.

Делът на тези преференции средно за ЕС за периода 1990 – 2021 г. от събраните данъчни приходи варира между 18,83% и 28,15%, като след глобалната финансова и икономическа криза в края на първото десетилетие на XXI век този дял е с тенденция към постепенно намаление (фигура 9). За сравнение, в САЩ този дял е в пъти по-висок.



Източник: Global Tax Expenditure Database (2024).

Фигура 9: Дял на данъчните разходи (% от събраните данъчни приходи)

През последните няколко години световните, и в частност, европейските икономики са изправени последователно пред редица кризисни моменти,

включващи обявената COVID-19 пандемия, енергийна криза в резултат на военните действия в Украйна, както и високи инфлационни темпове, които в частност също са породени от военните действия в Украйна. Това налага да се проследят и мерките, които предприемат правителствата в подкрепа на своите икономически агенти, като настоящият анализ е фокусиран най-вече върху ефектите от тези мерки в рамките на българската данъчна система. В голяма степен такъв тип мерки са насочени към ограничаване на произтичащата тежест за стопанските субекти по линия на косвените данъци, предвид споменатата по-рано по-висока тежест на тези данъци в страната. В тази посока са направени промени по линия на ДДС ставката за определени стоки и услуги. Някои от посочените мерки се прилагат в рамките на определен срок, за друга част е налице последващо удължаване на срока на действие, а трети от временен придобиват постоянен във времето характер.

В резултат на предприетите антикризисни мерки в условията на пандемията и въведените временни данъчни облекчения, през 2020 г. към обичайно оценените облекчения при облагане с ДДС, които през съответната година са в размер на 142,7 млн. лв., са добавени още 94 млн. лв. (Министерство на финансите, 2020). Тези „доброволно пропуснати“ приходи в бюджета в голямата си част (около 90 млн. лв.) се дължат на намалението на приложимата ДДС ставка (от 20 на 9 на сто) за редица доставки, като например доставки на книги, ресторантьорски и кетъринг услуги, доставки на храни (пелени, прахообразни каши и др.), подходящи за бебета/малки деца (Закон за изменение и допълнение на Закона за данък върху добавената стойност, 2020), доставка на обща туристическа услуга, доставка на услуги, отнасящи се до ползване на спортни съоръжения (Закон за изменение на Закона за местните данъци и такси, 2020). Подобна политика не е изключение само за България в условията на COVID-19, а се реализира и в почти всички от останалите страни членки на ЕС. По отношение на въвеждането на намалена ДДС ставка в България за храни, подходящи за бебета или за малки деца (в т.ч. адаптирани млека, каши, пюрета), бебешки пелени и хигиенни продукти може да се отбележи, че първоначално тази мярка е с временен характер с оглед предприети действия в областта на данъчната политика за смекчаване на последиците от кризата с COVID-19, но след това придобива постоянен характер. В рамките на ЕС са налице и други примери за страни, в които мярката е с постоянен характер. По-конкретно, Хърватия, в която ставката за бебешки храни е 5%, а за детски столчета за кола и бебешки пелени е 13%, и държави, в законодателствата, на които ясно е посочено например, че е в сила намалена ДДС ставка за детски столчета за кола (Чехия 12%, Полша 5%), а също така и редуцирана ДДС ставка за детско облекло

и обувки, каквато е налична в Люксембург в размер на 3% (European Commission, 2024c).

Останалите 3-4 млн. лв. под формата на пропуснати ползи за бюджета за 2020 г. се формират от освободен от облагане с ДДС внос на медицински стоки. По същество това е мярка с временен характер, която се прилага до края на бюджетната 2022 г. През 2020 г. са въведени и облекчения при облагането с подоходни данъци, но се предполага, че техните ефекти ще бъдат по-ясно проявени в следващите години и затова не подлежат на първична оценка. Въпреки въведените данъчни облекчения, през 2020 г. е налице нарастване спрямо 2019 г., макар и незначително, на постъпленията от данъци, дължащо се основно на прираст на приходите от облагане на индивидуалните доходи и социалноосигурителните вноски (Metalova and Nenkova, 2021, p. 124). През 2021 г. оцененият размер на данъчните разходи, свързани с облекченията за деца, предвидени в Закона за данъците върху доходите на физическите лица, се увеличава десетки пъти (Министерство на финансите, 2021). Докато през 2020 г. тази мярка се остойностява като „пропуск“ за бюджета в размер около 6,4 млн. лв., то през 2021 г. оценката достига до 291,7 млн. лв., а през 2022 г. – 410,7 млн. лв.

През 2022 г. ефектите върху държавният бюджет на България от прилагането на по-ниска (редуцирана) ДДС се изразяват в „загуба“ на малко над 720 млн. лв., като едва 30% от тези средства се дължат на оценяваната до преди COVID-19 мярка за 9% за настаняване, предоставяно в хотели и други подобни заведения (Министерство на финансите, 2022). Останалите 70% се формират, както следва: около 44% са данъчни разходи във връзка с въведената по-ниска ставка (9%) за определени стоки/услуги в условията на пандемията и около 26% във връзка с въведена временна мярка за 9 на сто ДДС ставка върху централното отопление и природния газ с цел избягване на последващите негативни ефекти от енергийната криза в резултат на военните действия в Украйна от началото на 2022 г. Редуцираната ДДС ставка за доставка на природен газ и централно отопление се прилага за периода от 09.07.2022 г. до 01.07.2023 г. (Закон за изменение и допълнение на Закона за държавния бюджет на Република България за 2022 г., 2022). С оглед намаляването на зависимостта от използването на руски енергийни източници страните от ЕС предприемат спешни действия като пряк резултат от тях е възникването на плана REPowerEU през 2022 г., в който е заложено партньорство на ЕС с други страни по отношение на вноса на газ (Норвегия, САЩ, Великобритания, Япония и др.), по-широко използване на възобновяеми източници на енергия, енергийна ефективност, финансиране на научни изследвания и преход към т. нар. екологична енергия (European Commission, 2022). Всичко това се намира в пряка връзка, от една страна,

с целите на ООН за устойчиво развитие, в по-конкретен план целта, отнасяща се за борбата с климатичните промени, в която е заложено намаляването на емисиите от парникови газове и, от друга страна, с възприетия на ниво ЕС пакет „Подготвени за цел 55“, в чиято основа се регламентира до 2030 г. нетните емисии на парникови газове да бъдат намалени с най-малко 55% (European Commission, 2024d).

В допълнение, в България през 2022 г. са въведени още няколко облекчения при облагане с ДДС, от които фискът се „отказва“ от още 45 млн. лв. (71% е като резултат на въведена антиинфлационна нулева ДДС ставка при облагане на хляб и брашно, а останалите 29% са в резултат на несъбран ДДС поради освобождаване от облагане с акциз на енергийни ресурси)¹⁰. Самото облекчение от облагане с акциз на енергийните ресурси също „допринася“ за редуциране на данъчните приходи с почти 65 млн. лв. за 2022 г. Ефектите за държавния бюджет под формата на „несъбрани приходи“ от всички тези мерки с временен характер за 2022 г. са оценени на обща стойност от почти 0,62 млрд. лв., като в същото време остават в подкрепа на физически и юридически лица. От въвеждането на редуцираната ставка при доставката на хляб и брашно (със срок на действие, който е удължен до края на 2024 г.) могат да се търсят положителни ефекти най-вече свързани с облекчаване на домакинствата особено тези с най-ниски доходи в период на високи инфлационни темпове и в условията на нееластично търсене на продукти от първа необходимост като хляб и брашно. В някои държави от ЕС подобна редуцирана ДДС ставка за облагане например на хляба и брашното е с постоянен характер и се прилага и към момента – Ирландия 0%, Хърватия 5%, Словакия 10% (European Commission, 2024c), в други страни, по подобие на България, намалената ставка е с временен характер – Испания 0% за периода от 01.01.2023 до 30.09.2024 г. и 2% за периода от 01.10.2024 до 31.12.2024 г., след което се предвижда ставката да възвърне размера си от 4% (Agencia Tributaria, 2024).

Предварителните очаквания за 2023 г. и 2024 г. показват, че данъчните разходи, отнасящи се до индивидуалния подоходен данък ще изпреварят по размер облекченията, при облагането с корпоративен данък и с ДДС (Министерство на финансите, 2023b; 2024a). Тези прогнози в известна степен показват, че отново облекченията са в подкрепа на физически и юридически лица по линия на подоходното облагане, където обикновено България се характеризира със сравнително по-ниско данъчно бреме. Повечето от тези облекчения засягат специфичен вид данъкоплатци, а не са общоприложими

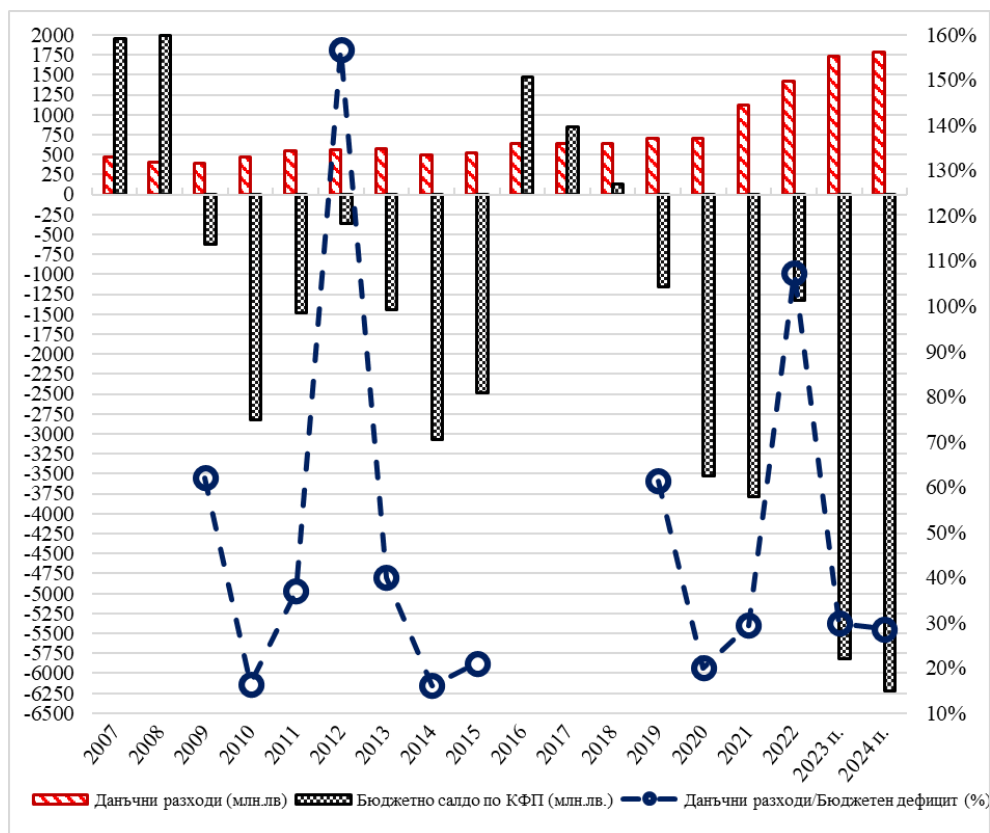
¹⁰ Акцизът е част от облагаемата основа на ДДС и освобождаването на определени стоки от облагане с акциз прави основата за облагане с ДДС по-ниска, което води до „отлив“ на приходи в бюджета.

за цялото население. От друга страна, косвените данъци и най-вече ДДС, характерни със своята регресивност спрямо доходите на населението, продължават да се формират като основен източник на приходи в бюджета и основно бреме върху цялото население на България. Ето защо, евентуалното въвеждане на мерки в подкрепа на икономическите агенти трябва да се търси именно при облагането с косвени данъци, но без това да застраши устойчивостта на държавните финанси. Подобна политика, от своя страна, предполага и допълнителни затруднения пред фиска в България, тъй като по данни на European Commission (2023b), ДДС законодателството у нас (и контрола върху него) е такова, че на годишна база само в периода 2017 – 2021 г. бюджетът губи между 5 и 7,3 млрд. лв., от които над 80% (а в някои години и почти 90%) са пропуснати данъчни приходи от чисто законодателни решения, изразяващи се в по-тесната облагаема данъчна основа (посредством освободени от облагане доставки, предвидени в ЗДДС) или в резултат на облагане с по-ниска от стандартната ДДС ставка. Останалите около 1/5 от пропуснатите приходи се дължат на данъчни измами, неплатежоспособност на данъкоплатци, фалити и други.

Според прогнозни изчисления за 2024 г., очакваният размер на данъчните разходи в България е около 1,78 млрд. лв. (Министерство на финансите, 2024a). При прогнозируем БВП от 205,85 млрд. лв. (Министерство на финансите, 2024b), това означава, че делът на данъчните разходи в БВП ще нарасне до 0,86%. Обратната тенденция се наблюдава, когато се разгледа делът на прогнозируемите данъчни разходи за 2024 г. спрямо прогнозируемите данъчни приходи по Консолидираната фискална програма (КФП) (Министерство на финансите, 2024b), като този дял се формира около 3,07%, при 4,97% през 2021 г. (Министерство на финансите, 2021) и 6,44% през 2022 г.¹¹.

На фигура 10 е проследена тенденцията в България по отношение на оценения размер на данъчните разходи и формираното през годините бюджетно салдо, като анализираният период е от 2007 до 2024 г. Първата избрана година съвпада с началото на глобалната финансова и икономическа криза, както и с първата година, за която е изготвен отчет на данъчните разходи в България. Представените данни за 2023 г. и 2024 г. на фигурата са прогнозни изчисления въз основа на прогнозни данни за данъчните разходи (за 2023 и 2024 г.) и салдото по КФП (за 2024 г.). На фигурата е представено и съотношението между размера на данъчните разходи и бюджетното салдо в годините, в които салдото по КФП е дефицитно. Целта е да се установи какъв относителен дял формират оценените или прогнозни данъчни разходи от отчетения или прогнозен бюджетен дефицит.

¹¹ Собствени изчисления по данни от Министерство на финансите (2022).



Източник: Собствени изчисления на авторите по данни от Министерство на финансите (2024г.).

Фигура 10: Данъчни разходи и бюджетно салдо в България (млн. лв.)

Салдото по КФП е отрицателно в периодите 2009 – 2015 г., както и 2019 – 2023 г., респ. за 2024 г. се очаква отново дефицитно салдо. Изчисленията показват интересен паралел между годините след началото на глобалната финансова и икономическа криза и годините преди и по време на пандемията, когато данъчните разходи съставляват първоначално нарастващ дял от формирания бюджетен дефицит. Това се вижда най-вече през периодите 2010 – 2012 г. и 2020 – 2022 г. През 2012 г. и 2022 г. размерът на оценените данъчни разходи надвишава отчетения за годината дефицит. В останалите години делът на тези преференции е между 1/5 и 2/5 от дефицитното бюджетно салдо. За целия разглеждан период ефектът от провежданата данъчна политика се изразява в близо четирикратно нарастване на размера на

данъчните разходи в номинален размер, като половината от това нарастване се реализира в условията на COVID-19 пандемията.

Заклучение

В рамките на периода 1995 – 2022 г. настъпват съществени промени в данъчната структура на България, които най-общо се изразяват в постепенно нарастване на значимостта на косвените данъци за сметка на преките данъци и социалноосигурителните вноски. Като цяло, данъчната тежест в България е по-ниска от средното равнище за страните от ЕС, за което допринасят, от една страна, ниските ставки, които се прилагат при облагане на индивидуалните и корпоративните доходи, както и относително широката данъчна база, за която свидетелства ниският размер на данъчните разходи. В рамките на изследвания период, данъчната политика на България се фокусира върху няколко основни приоритетни направления, които съответно намират проявление и в споменатото изменение в дела на приходите от различните данъци в данъчната структура. Сред тях са – намаляване на данъчната тежест за домакинствата и бизнес единиците чрез промени в нормативната рамка при облагането с подоходни данъци и, по-конкретно чрез поетапно намаление в размера на приложимите данъчни ставки по различните видове данъци, отчитане на възможността за използване на различни данъчни облекчения, извънредни промени в данъчните закони с цел смекчаване на негативните последици от появили се кризи и плавни стъпки към синхронизиране на българското данъчно законодателство с европейското.

Изследваният времеви период е белязан от проявлението на няколко кризи, основно предизвикани от външни шокове, срещу които правителството реагира чрез прилагане на поредица от антикризисни мерки, засягащи приложението на различни данъчни закони и имащи пряко отношение към възможността за облекчаване на домакинствата и бизнеса в условията на несигурна макроикономическа среда. Показателно за данъчната система на България в това отношение е увеличението на данъчните разходи, т.е. размерът на пропуснатите данъчни приходи, който размер успява да надхвърли този на бюджетния дефицит в две от следкризисните години през разглеждания период.

Спонсориране на научното изследване

Публикацията съдържа резултати от изследване, финансирано със средства от целева субсидия за НИД на УНСС по договор № НИД НИ – 13/2024/А.

Използвана литература

- Ангелов, А. (2015). Данъчни реформи в страните-членки на ЕС през след-кризисния период, Сборник с доклади от Единадесета международна научна конференция на младите учени на тема: „Икономиката на България и Европейския съюз: конкурентоспособност и иновации“, Издателство на ВУЗФ „Св. Григорий Богослов“, София, с. 581-589. (Angelov, A., 2015, Danachni reformi v stranite-chlenki na ES prez sledkrizisnia period, Sbornik s dokladi ot Edinadeseta mezhhdunarodna nauchna konferentsia na mladite ucheni na tema: „Ikonomikata na Bulgaria i Evropeyskia sayuz: konkurentosposobnost i inovatsii“, Izdatelstvo na VUZF „Sv. Grigoriy Bogoslov“, Sofia, s. 581-589).
- Ангелов, А. (2020). Ефекти от използването на данъчните разходи, Сборник с доклади от Петнадесета международна научна конференция на младите учени на тема: „Икономиката на България и Европейския съюз: кръгова икономика и корпоративна социална отговорност“, ИК-УНСС, София, с. 155-166. (Angelov, A., 2020, Efekti ot izpolzvaneto na danachnite razhodi, Sbornik s dokladi ot Petnadeseta mezhhdunarodna nauchna konferentsia na mladite ucheni na tema: „Ikonomikata na Bulgaria i Evropeyskia sayuz: kragova ikonomika i korporativna sotsialna otgovornost“, IK-UNSS, Sofia, s. 155-166).
- Брусарски, Р. (2012). Данъчно облагане на трудовия доход в България (1990 – 2008 г.), Икономическа мисъл, (4), с. 3-25. (Brusarski, R., 2012, Danachno oblagane na trudovia dohod v Bulgaria (1990 – 2008 g.), Ikonomicheskha misal, (4), s. 3-25).
- Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност, Официален вестник на Европейския съюз, L347, с. 7-125, (Direktiva 2006/112/EO na Saveta ot 28 noemvri 2006 g. otnosno obshtata sistema na danaka varhu dobavenata stoynost, Ofitsialen vestnik na Evropeyskia sayuz, L347, s. 7-125), available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112>.
- Директива (ЕС) 2016/1164 на Съвета от 12 юли 2016 г. за установяване на правила срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар, Официален вестник на Европейския съюз, L193 от 19.07.2016 г., с. 1-14, (Direktiva (ES) 2016/1164 na Saveta ot 12 yuli 2016 g. za ustanovyavane na pravila sreshtu praktikite za izbyagvane na danatsi, koito pryako zasyagat funktsioniraneto na vatreashnia Pazar, Ofitsialen vestnik na Evropeyskia sayuz, L193 ot 19.07.2016 g., s. 1-14), available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164>.
- Директива (ЕС) 2018/912 на Съвета от 22 юни 2018 г. за изменение на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената

ната стойност по отношение на задължението за спазване на минимален размер на стандартната данъчна ставка, Официален вестник на Европейския съюз, L162, с. 1-2, (Direktiva (ES) 2018/912 na Saveta ot 22 yuni 2018 g. za izmenenie na Direktiva 2006/112/EO otnosno obshtata sistema na danaka varhu dobavenata stoynost po otnoshenie na zadalzhenieto za spazvane na minimalen razmer na standartnata danachna stavka, Ofitsialen vestnik na Evropeyskia sayuz, L162, s. 1-2), available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0912>.

Директива (ЕС) 2020/262 на съвета от 19 декември 2019 г. за определяне на общия режим на облагане с акциз (преработен текст). Официален вестник на Европейския съюз, L58, с. 4-42, (Direktiva (ES) 2020/262 na saveta ot 19 dekemvri 2019 g. za opredelyane na obshtia rezhim na oblagane s aktsiz (preraboten tekst). Ofitsialen vestnik na Evropeyskia sayuz, L58, s. 4-42), available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/PDF/?uri=CELEX:32020L0262>.

Директива (ЕС) 2022/2523 на съвета от 14 декември 2022 г. за гарантиране на глобално минимално равнище на данъчно облагане на многонационалните групи от предприятия и големите национални групи в Съюза, Официален вестник на Европейския съюз, L 328 от 22.12.2022 г., с. 1-58, (Direktiva (ES) 2022/2523 na saveta ot 14 dekemvri 2022 g. za garantirane na globalno minimalno ravnishte na danachno oblagane na mnogonatsionalnite grupi ot predpriyatia i golemite natsionalni grupi v Sayuza, Ofitsialen vestnik na Evropeyskia sayuz, L 328 ot 22.12.2022 g., s. 1-58), available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/PDF/?uri=CELEX:32022L2523>.

Закон за изменение и допълнение на Закона за данък върху добавената стойност. // Обн. в ДВ, бр. 55 от 2020 г., в сила от 01.07.2020 г. (Zakon za izmenenie i dopalnenie na Zakona za danak varhu dobavenata stoynost, 2020, Obn. v DV, br. 55 ot 2020g., v sila ot 01.07.2020 g), available at: <https://dv.parliament.bg/DVWeb/showMaterialDV.jsp?idMat=149040>

Закон за изменение и допълнение на Закона за държавния бюджет на Република България за 2022 г. // Обн. в ДВ, бр. 52 от 2022 г., в сила от 01.07.2022 г. (Zakon za izmenenie i dopalnenie na Zakona za darzhavnia byudzheta na Republika Bulgaria za 2022 g., Obn. v DV, br. 52 ot 2022 g., v sila ot 01.07.2022 g), available at: <https://dv.parliament.bg/DVWeb/showMaterialDV.jsp?idMat=174605>

Закон за изменение и допълнение на Закона за корпоративното подоходно облагане. // Обн. в ДВ, бр. 106 от 2023 г., в сила от 01.01.2024 г., (Zakon za izmenenie i dopalnenie na Zakona za korporativното podohodno oblagane. // Obn. v DV, br. 106 ot 2023 g., v sila ot 01.01.2024 g.), available at: <https://dv.parliament.bg/DVWeb/showMaterialDV.jsp?idMat=201970>.

- Закон за изменение на Закона за местните данъци и такси. // Обн. в ДВ, бр. 71 от 2020 г., в сила от 11.08.2020 г. (Zakon za izmenenie na Zakona za mestnite danatsi i taksi. // Obn. v DV, br. 71 ot 2020 g., v sila ot 11.08.2020 g.), available at: <https://dv.parliament.bg/DVWeb/showMaterialDV.jsp?idMat=150353>.
- Министерство на финансите. (2020). Доклад за данъчните разходи 2020 г., (Ministerstvo na finansite, 2020, Doklad za danachnite razhodi 2020 g.), available at: <https://www.minfin.bg/upload/49305/Doklad+danychni+razhodi+2020+BG.pdf> (accessed 18 June 2024)
- Министерство на финансите. (2021). Доклад за данъчните разходи 2021 г., (Ministerstvo na finansite, 2021, Doklad za danachnite razhodi 2021 g.), available at: https://www.minfin.bg/upload/53218/Doklad_danachni_razhodi_2021.pdf (accessed 18 June 2024)
- Министерство на финансите. (2022). Доклад за данъчните разходи 2022 г., (Ministerstvo na finansite, 2022, Doklad za danachnite razhodi 2022 g.), available at: <https://www.minfin.bg/upload/56604/Doklad+pa+danacnite+razhodi+2022.pdf> (accessed 18 June 2024)
- Министерство на финансите. (2023a). Доклад по отчета за изпълнението на държавния бюджет на Република България за 2022 г., (Ministerstvo na finansite, 2023a, Doklad po otcheta za izpalnenieto na darzhavnia byudzheta na Republika Bulgaria za 2022 godina), available at: https://www.minfin.bg/upload/56071/Doklad_2022.pdf (accessed 27 September 2024)
- Министерство на финансите. (2023b). Прогноза за данъчните разходи за 2023 г., (Ministerstvo na finansite, 2023, Prognoza za danachnite razhodi za 2023 g.), available at: https://www.minfin.bg/upload/56445/Tax+Expenditure+Forecast_2023_BG.PDF (accessed 18 June 2024)
- Министерство на финансите. (2024a). Прогноза за данъчните разходи за 2024 г., (Ministerstvo na finansite, 2024a, Prognoza za danachnite razhodi za 2024 g.), available at: https://www.minfin.bg/upload/57297/Tax%2BExpenditure%2BForecast_2024_BG_Jan%2B2024.pdf (accessed 18 June 2024)
- Министерство на финансите. (2024b). Решение № 16 на Министерския съвет от 12 януари 2024 г. за одобряване на промени в Актуализираната средно-срочна бюджетна прогноза за периода 2024 – 2026 г., одобрена с Решение № 830 на Министерския съвет от 2023 г., (Ministerstvo na finansite, 2024b, Reshenie № 16 na Ministerskia savet ot 12 yanuari 2024 g. za odobryavane na promeni v Aktualiziranata srednosrochna byudzheta prognoza za perioda 2024 – 2026 g., odobrena s Reshenie № 830 na Ministerskia savet ot 2023 g.), available at: https://www.minfin.bg/upload/57176/24RH016pr_merged.pdf (accessed 18 June 2024)
- Министерство на финансите. (2024c). Данни по Консолидирана фискална програма (годишни), (Ministerstvo na finansite, 2024c, Danni po

- Konsolidirana fiskalna programa (godishni)), available at: <https://www.minfin.bg/bg/statistics/13> (accessed 27 September 2024)
- Регламент (ЕС) 2020/261 на Съвета от 19 декември 2019 г. за изменение на Регламент (ЕС) № 389/2012 относно административното сътрудничество в областта на акцизите, във връзка със съдържанието на електронните регистри, Официален вестник на Европейския съюз, L58, с. 1-3, (Reglament (ES) 2020/261 na Saveta ot 19 dekemvri 2019 g. za izmenenie na Reglament (ES) № 389/2012 odnosno administrativното satrudnichestvo v oblastta na akt-sizite, vav vrazka sas sadarzhaniето na elektronните registry, Ofitsialen vestnik na Evropeyskia sayuz, L58, s. 1-3), available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/PDF/?uri=CELEX:32020R0261>
- Решение (ЕС) 2020/263 на Европейския парламент и на Съвета от 15 януари 2020 г. за компютризиране на движението и контрола върху акцизните стоки (преработен текст), Официален вестник на Европейския съюз, L58, с. 43-48, (Reshenie (ES) 2020/263 na Evropeyskia parlament i na Saveta ot 15 yanuari 2020 g. za kompyutrizirane na dvizhenieto i kontrola varhu aktsiznite stoki (preraboten tekst), Ofitsialen vestnik na Evropeyskia sayuz, L58, s. 43-48), available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/BG/TXT/PDF/?uri=CELEX:32020D0263>
- Agencia Tributaria. (2024). Available at: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/> (accessed 4 July 2024)
- Angelov, A. (2024). Tax and social insurance burden on labour force in Bulgaria and The European Union, *Economic Archive*, 77(2), pp. 21-46.
- Angelov, A., Nikolova, V. (2021). The Impact of Tax Burden and Tax Structure on the Economic Growth of the Balkan Region, *Finance, Accounting and Business Analysis (FABA)*, 3(1), pp. 31-40.
- Baldesi, N., Brusini, I., Profeta, P. (2023). National tax measures in response to the COVID-19 crisis: Assessment of their impact and results lessons to be learned for future crises, *European Parliament*.
- European Commission, Taxation and Customs Union, Data on Taxation Trends, Data on Taxation, Tax Revenue – Tax Revenue by economic function, available at: https://webgate.ec.europa.eu/taxation_customs/redisstat/databrowser/view/TAX_EC_FUNC/default/table?lang=en&category=TAX_REVENUE;Tax Revenue by type of tax (accessed 22 September 2024)
- European Commission, Taxation and Customs Union, Data on Taxation Trends, Data on Taxation, Tax Revenue - Tax Revenue by type of tax, available at: https://webgate.ec.europa.eu/taxation_customs/redisstat/databrowser/view/TAX_TYPE/default/table?lang=en&category=TAX_REVENUE (accessed 22 September 2024)

- European Commission. (2011). Taxation trends in the European Union, 2011 edition, Luxembourg.
- European Commission. (2022). Joint communication to the European Parliament, The Council, The European economic and social committee and The Committee of the Regions, EU external energy engagement in a changing world {SWD(2022) 152 final}, available at: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52022JC0023>
- European Commission. (2023a). Taxation and Custom Union. Data on Taxation Trends – Methodological and Explanatory Notes, available at: https://taxation-customs.ec.europa.eu/document/download/9392a0fe-fc17-4cb6-b9c9-56e71f-21caec_en?filename=Methodology2023.pdf (accessed 5 September 2024)
- European Commission. (2023b). VAT Gap in the EU, 2023 Report, DOI 10.2778/911698.
- European Commission. (2024a). Annual Report on Taxation, Publication office of the European Union.
- European Commission. (2024b). Taxation and Customs Union, Data on Taxation Trends, Data on Taxation, Indicators, Other indicators, Statutory tax rates, available at: https://ec.europa.eu/taxation_customs/document/download/6e2a5960-f13c-4aef-b115-60e3ba232966_en?filename=statutory_rates_2022.xlsx (accessed 22 September 2024)
- European Commission. (2024c). Taxes in Europe Database v4, available at: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/#/home (accessed 4 July 2024)
- European Commission. (2024d). Fit for 55, available at: <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/green-deal/fit-for-55/> (accessed 1 October 2024)
- Eurostat. (2024). GDP and main components (output, expenditure and income), available at: https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/product/view/nama_10_gdp (accessed 1 October 2024)
- Global Tax Expenditure Database. (2024). Available at: <https://gted.taxexpenditures.org/> (accessed 31 May 2024)
- Metalova, D., Nenkova, P. (2021). Tax Revenue Structure and Its Components in Bulgaria: Where Does Tax Revenue Come From?, Finance, Accounting and Business Analysis (FABA), 3(2), pp. 120-130, available at: <https://faba.bg/index.php/faba/article/view/97/45>
- Popova, N. (2017). Effects of the global crisis on tax policy of new EU member states from Central and Eastern Europe, Book of Proceedings of 23rd International Scientific Conference on Economic and Social Development, Madrid, 15-16 September. pp. 155-164.
- Wolff, G. B. (2005). Measuring Tax Burdens in Europe, ZEI Working Paper 09.

THE BULGARIAN TAX SYSTEM IN THE CONTEXT OF THE EUROPEAN UNION COUNTRIES: COMPARATIVE ASPECTS

Prof. Presiana Nenkova, PhD
Department of Finance, Faculty of Finance and Accounting
University of National and World Economy
e-mail: pnenkova@unwe.bg

Chief Assist. Prof. Velichka Nikolova, PhD
Department of Economics, Faculty of General Economics
University of National and World Economy
e-mail: vnikolova@unwe.bg

Assist. Prof. Angel Angelov, PhD
Department of Finance, Faculty of Finance and Accounting
University of National and World Economy
e-mail: angelov@unwe.bg

Abstract

The current study examines the Bulgarian tax system in the context of the European Union countries. Through an analysis of the values of fiscal indicators measuring the tax burden and illustrating the tax structure, and of their change in the period 1995-2022, Bulgaria's position in relation to the countries of the European Union is highlighted and the effects of the tax policy pursued on the structure of tax revenues in Bulgaria are traced. In the course of the study, the applied tax policies in time of crises are also examined with an emphasis on the role and importance of the tax reliefs used. The main conclusions reached are related to the achievement of a lower tax burden in Bulgaria compared to most EU countries, which is mainly due to the taxation stemming from direct taxes, while at the same time there is a higher tax burden on consumption, but also a relatively low share of tax expenditures in GDP and budget revenues.

Keywords: taxes, tax policy, Bulgaria, European Union, tax expenditure

JEL: H20, H24, H25, H62