



ВИСШЕ УЧИЛИЩЕ ПО ЗАСТРАХОВАНЕ И ФИНАНСИ

БОЖЕНА, АГНЕСКА СОВА

Косвените данъци и тяхното влияние върху нивото и структурата на приходите в държавния бюджет. Анализ по примера на Полша за 2017-2021 г.

/Косвенные налоги и их влияние на уровень и структуру доходов государственного бюджета. Анализ на примере Польши за 2017-2021 годы/

АВТОРЕФЕРАТ

за придобиване на научна степен "доктор на науките"

**в област на висшето образование 3. „Социални, стопански и правни науки“,
професионално направление 3.8. Икономика**

докторска програма “*Финанси, застраховане и осигуряване*”

София, 2023

Дисертационният труд е обсъден на катедрен съвет и е насочен за защита пред Научно жури от катедра „Финанси и застраховане“ на ВИСШЕ УЧИЛИЩЕ ПО ЗАСТРАХОВАНЕ И ФИНАНСИ – СОФИЯ, в област на висшето образование 3. „Социални, стопански и правни науки“, професионално направление 3.8. Икономика, научна специалност „Финанси, застраховане и осигуряване“.

Дисертационният труд се състои от увод, изложение в седем глави, заключение, списък на използваната литература (502 източника, от които: 19 на английски език, 1 на немски, вътрешнонормативни актове на полски език – 57, международни актове – 20, интернет източници – 64.

Изложението съдържа авторски текст, представен в обем от 419 страници, от които 367 основен текст. В основния текст се съдържат 14 фигури и 22 таблици.

Броят публикации по темата на дисертацията са 26.

Авторът е докторант, самостоятелна форма, платено обучение по докторска програма „Финанси, застраховане и осигуряване“ към катедра „Финанси и застраховане“ на Висше Училище по Застраховане и Финанси – София.

Защитата на дисертационния труд ще се състои на 18.05.2023 год.

Материалите по защитата са на разположение на интересувашите се в сектор „Докторантура“ на ВУЗФ - София.

Рецензенти:

- 1.
- 2.

Автор: Божена, Агнешка Сова

Тема:

Косвените данъци и тяхното влияние върху нивото и структурата на приходите в държавния бюджет. Анализ по примера на Полша за 2017-2021 г

Косвенные налоги и их влияние на уровень и структуру доходов государственного бюджета. Анализ на примере Польши за 2017-2021 годы

Тираж:

Отпечатан: 01.03.2023 г.

I. ОБЩА ХАРАКТЕРИСТИКА НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

1. Актуалност на проблема.

Дисертацията анализира структурата и динамиката на бюджетните ¹ приходи от данъци, особено косвени данъци (данък върху стоките и услугите, акциз и данък хазарт) за 2017-2021 г.

Държавният бюджет играе ключова роля в страната; това е инструмент, без който провеждането на икономическа политика би било невъзможно. Благодарение на правилно планирания бюджет, и особено на неговите приходи, става възможно рационалното формиране на разходите, което в резултат на това създава условия за социално-икономическото развитие на държавата, а също така подобрява икономическите отношения с други страни.

За съществуването на бюджета трябва да са изпълнени две основни условия: да има държава като институция и да има парично стопанство. Финансовите средства се натрупват в бюджета принудително, а самият бюджет е фонд.

Всяка държава основава своето функциониране на политически, икономически, вътрешни, външни, материални и нематериални дейности. Основният аспект на проспериращата държава е данъчната система, благодарение на която държавата разполага със собствени пари, които след това насочва за покриване на държавните разходи.

За да може държавният орган, провеждащ икономическа политика, да влияе върху участниците на пазара или да формира икономическата структура на държавата, той трябва да разполага с подходящите инструменти, както и с финансови ресурси.

Фискалните ресурси на държавата се формират за сметка на централния бюджет и парабюджетните фондове, както и средствата на местните власти. Всички тези елементи могат да бъдат наречени публични финанси, които съществуват и благодарение на процесите, свързани със събирането на публични средства и тяхното правилно разпределение. Такива действия могат да бъдат наречени фискална политика на държавата, съществените елементи на която са данъците.

Основните източници на приходи в държавния бюджет съгласно Закона от 27 август 2009 г. относно публичните финанси (Държавен вестник от 2022 г., бр. 1634) са данъци и такси, които съгласно отделни закони не са доход на местните власти, доверителни фондове и други субекти в сектора на публичните финанси. Трябва да се отбележи, че полският бюджет (както

¹ Има се предвид централния бюджет на Полша.

в много други страни) се състои от приходи от обществени услуги, включително най-важните - данъци.

В Полша, както и в други страни, данъците са един от основните източници на приходи за държавния бюджет и местното самоуправление - около 90% от приходите на отделните бюджети. Има и много прилики в конструкцията на отделните данъци и формата на данъчните системи.

Данъчната политика е елемент от фискалната политика на държавата. Чрез нея е възможно да се осигурят на бюджета достатъчно средства за задоволяване на нуждите на държавата от пари. Политиката се основава на данъците, които са икономико-правна категория. Те са приоритетен източник на приходи за бюджета на Държавната хазна и включват както данъчни, така и неданъчни приходи.

Предмет на изследване е структурата и динамиката на постъпленията от косвени данъци (ДДС, акцизи и данък хазарт) в държавния бюджет. Оценката обхваща периода от 2017 г. до 2021 г. с особен акцент върху периода на пандемията от COVID-19.

Съдържанието на дисертацията е анализ на нивото, структурата и динамиката на данъчните приходи в централния бюджет на Полша със специален акцент върху косвените данъци, които са предмет на глави V-VII.

Първата част на дисертацията представя съвременната данъчна система в Полша и нейното значение за икономиката, предвид факта, че Полша е постсоциалистическа страна и през 90-те години на миналия век данъчната система беше променена, което направи възможно адаптирането ѝ към правила, които са се развили в пазарната икономика. Последните и най-важни промени, направени през 2004 г., се отнасят до ДДС и акцизите поради присъединяването на Полша към Европейския съюз, което се състоя на 1 май 2004 г.

Във връзка с присъединяването беше необходимо да се хармонизират данъците, особено косвените данъци, като ДДС и акцизите, които имат най-голям дял в данъчните приходи на държавния бюджет. Подробни въпроси за хармонизацията са представени в глава III (промени в данъчните ставки, данъчните основи, данъчните стимули и освобождаванията).

Анализ на данъчните приходи е представен в глави V-VII. Фокусът беше върху реалните бюджетни приходи, както и отговорите на въпроса повлия ли пандемията от COVID-19 върху нивото и динамиката на бюджетните приходи и какви фактори допринесоха за това състояние.

В заключителната част на дисертацията е направен опит да се отговори на въпроса доколко затягането на данъчната система, въведено през последните години, допринесе за увеличаване на бюджетните приходи и кои действия на правителството са от най-голямо значение тук.

Изложените разсъждения ще отговорят на въпроса какви действия трябва да се предприемат, за да се увеличат приходите в бюджета, без да се ощетяват участниците на пазара, включително предприемачите и гражданите.

Цел и задачи на изследването

Основната цел на дисертацията е да оцени нивото на структурата и динамиката на бюджетните приходи от косвени данъци. Обърнато е специално внимание на плановете за данъчните приходи, включени в законите за бюджета за всяка година (2017-2021 г.), а след това и на изпълнението на плановете, като са посочени несъответствията и факторите, които ги обуславят.

За целта първо са разгледани прогнозните бюджетни приходи, произтичащи от бюджетни актове и реалните данъчни приходи, след което са посочени несъответствията и факторите, които ги поражда, предимно от външен характер.

Така дефинираната основна цел включва следните подцели:

- 1) преглед на научните постижения и детерминанти на фискалната ефективност на данъка,
- 2) идентифициране на причините, обхвата и напредъка на хармонизирането на косвените данъци с особен акцент върху ДДС,
- 3) определяне на показатели за фискална ефективност на косвените данъци,
- 4) определяне на разликата в ДДС.

За постигане целите на дисертацията са приети следните **изследователски хипотези**:

H1 - Хармонизирането на правните норми в областта на косвените данъци в Европейския съюз (особено ДДС и акцизите) допринася за фискалната ефективност на тези данъци;

H2 - Структурата на данъците е основен фактор за определяне на тяхната фискална ефективност;

H3 - Спецификата на косвените данъци и изпълняваните от тях нефискални функции (особено по отношение на акциза) оказват влияние върху тяхната фискална ефективност.

Бяха положени усилия да се докаже, че размерът на реализираните данъчни приходи е повлиян, по-специално от:

- данъчни ставки;
- отстъпки;
- съкращения;
- събиране на данъци.

Освен това е подчертано, че при планирането на размера на данъчните приходи трябва да се вземат предвид и вътрешни и външни фактори, като правни промени, политическа и икономическа ситуация в страната, социални промени и независими фактори (пандемия).

Методи на изследване.

Работата има теоретичен и емпиричен характер. Теоретичната част, обхващаща глави I-IV, се отнася до:

- фискална политика на държавата,
- хармонизиране на косвените данъци,
- Приходи в държавния бюджет, с особен акцент върху данъчните приходи.

От друга страна, в емпиричната част, обхващаща глави V-VII, са анализирани и оценени размерът и динамика на приходите в бюджета за 2017-2021 г. от косвени данъци, т.е. данък върху стоките и услугите (ДДС), акциз и данък върху хазарта.

За постигане на поставените цели и проверка на приетите изследователски хипотези са избрани следните методи на изследване:

1) в теоретичната част на работата е използван описателен метод, като се вземе предвид местната и чуждестранна литература по темата. От друга страна, условията и допусканията на отделните данъци, особено в контекста на ставките на ДДС и данъчната основа и данъчните ставки за акцизни стоки, са представени въз основа на анализ на национални източници и източници на законодателството на Общността. Използвани са сравнителен анализ на изходните данни, причинно-следствен анализ, както и описателно-статистически анализ на структурата и динамиката на явленията. В зависимост от етапа, за целите на дисертацията, разсъжденията са извършени на базата на дедуктивен и индуктивен метод;

2) в емпиричната част - при количествения анализ - статистическите данни са на Министерството на финансите, Върховната сметна палата, Централната статистическа служба, законите за бюджета за 2017-2021 г. с техните промени, парламентарни документи в областта на анализа, използвани за изпълнението на държавния бюджет и паричната политика, непубликувани данни на Министерството на финансите - отдел "Анализи", отдел "Данъци върху стоките и услугите" и отдел "Акцизи".

Апробация на резултатите

Резултатите от научните изследвания непосредствено в областта на данъчните въпроси, както и техният дял в приходите както на централния, така и на местните бюджети са представени чрез:

- 1) презентации и научни публикации на международни (10) и национални научни конференции (4),
- 2) лекции за чуждестранни студенти в рамките на ЕРАЗЪМ+ (Словакия),

3) лекции за чуждестранни студенти по време на научни стажове (Словакия, Украйна, Грузия),

4) участие в изследователски проекти, включително:

а) „WSPiA Diploma as Business Pass“ съфинансиран по ОП НС, финансиран от EFS, екипен проект (договор номер UDA-РКОЛ.04.01.01-00-301/10-00). Наименование на приоритета - (IV): Висше образование и наука, номер и наименование на събитието: 4.1. Укрепване и развитие на дидактическия потенциал на университетите и увеличаване на завършилите в ключови специалности за икономика с интензивно знание. Наименование на подмярката: 4.1.1. Укрепване на дидактическия потенциал на университета.

б) „Законност, ефективност и добра административна практика като условие за добро управление“ по ОП НС, съфинансиран от EFS, екипен проект (номер на договора UDA-РОКЛ.05.02.01-00-026/10-00).

Ограничения на изследването

Времевият диапазон на дисертационния труд обхваща периода: 2017-2021 г., със специален акцент върху периода на пандемията от COVID-19 (март 2020 г. – декември 2021 г.). В допълнение към горните срокове бяха посочени и промените в данъчното законодателство, въведени през първата половина на 2022 г. в контекста на въвеждането на «Новия курс», насочен към уплътняване на данъчната система.

II. СТРУКТУРА И СЪДЪРЖАНИЕ НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

Дисертационният труд се състои от увод, изложение в седем глави, заключение, списък на използваната литература 504 източника, от които: 19 на английски език, 1 на немски, вътрешнонормативни актове на полски език – 57, международни актове – 20, интернет източници – 64.

Изложението съдържа авторски текст, представен в обем от 419 страници, от които 367 основен текст. В основния текст се съдържат 14 фигури и 22 таблици.

Глава I представя дефиниции и понятия, с които пряко се идентифицират данъците. Разглеждат се характеристиките на данъка, неговите структурни елементи, функции, както и тяхната класификация.

Една от горните класификации разделя данъците на преки и косвени. Част от главата е посветена на косвените данъци, които до голяма степен попълват държавния бюджет. Тук се обсъждат данък добавена стойност (ДДС), акциз и данък върху хазарта.

Глава II се отнася до съвременната данъчна система в Полша, като се вземат предвид източниците на приложимото данъчно право (международно право, национално право).

Особено внимание е отделено на влиянието на данъчната система върху държавния бюджет и икономическия растеж.

Глава III съдържа съображения относно процеса на хармонизация в Европейския съюз, с особен акцент върху ДДС, тъй като неговият дял в бюджетните приходи е най-голям. Споменати са промените в прилаганите ставки (особено след присъединяването на Полша към Европейския съюз). Подчертано е, че хармонизирането на косвените данъци е много тясно свързано с концепцията за общия пазар. Осъществяването на този процес обаче е изправено пред политически и социални проблеми. Данъчните въпроси представляват голям интерес за законодателната власт на държавата и суверенитетът в тази област е един от определящите фактори за държавната независимост.

Следващата **глава IV** представя източниците на приходи в държавния бюджет със специален акцент върху данъчните и неданъчните приходи. В останалата част от главата авторът говори за значението на приходите, особено на данъчните, за държавния бюджет. Анализът и оценката на планираните и реализирани бюджетни приходи за 2017-2021 г. е извършен въз основа на данни от законите за бюджета, докладите на Върховната сметна палата за изпълнението на бюджета и допусканията на кредитно-паричната политика на държавата, както и данни от Централно статистическо бюро и други данни.

Особено внимание е отделено на действията на полското правителство, насочени към херметизация на данъчната система и по този начин увеличаване на реалните данъчни приходи, особено в областта на ДДС.

В **глава V** е направен анализ и оценка на приходите в бюджета от данък върху стоките и услугите като основен източник на бюджетни приходи.

В първата част на главата се разглеждат проблемите на данъчното облагане в контекста на закона, литературата по темата, както и аналитично - в контекста на функционирането на този данък през годините: 2017-2021 г., като се вземат предвид промените в закона въведен през първата половина на 2022 г.

Във втората част на главата ДДС е представен в контекста на бюджетните приходи. Извършен е сравнителен анализ (план – изпълнение) на бюджетните приходи, като са посочени причините за различията, като е обърнато специално внимание на периода на пандемията от COVID-19 и влиянието му върху изпълнението на приходите от ДДС. Представени са и най-важните действия, предприети от държавата за намаляване на таксите. Темата на тази глава завършва с въпроса за данъчната разлика, която произтича от укриването на данъци.

Глава VI разглежда акцизите, които са на второ място в групата на косвените данъци по бюджетни приходи. В първата част са класификация на стоките, подлежащи на облагане с

този данък, а втората част на главата съдържа сравнителен анализ (план – изпълнение) на бюджетните приходи от този данък за 2017-2021 г. Обърнато е внимание и на влиянието на пандемията върху изпълнението на бюджетните приходи (период: март 2020 г. – декември 2021 г.). Горната глава завършва със заключения.

Последната глава VII е посветена на оценката на бюджетните приходи от данъци върху хазарта, което се отнася до косвените данъци. Въпреки че делът му в приходите на бюджета е незначителен, той е постоянен източник на приходи.

В първата част на главата, в по-широк контекст, са данъкът върху хазарта, по-специално: предметът и обектът на облагане и правната му уредба. Поставен е и въпросът за концесиите и разрешителните за хазартна дейност.

Втората, съществена част от главата се занимава с оценка на въздействието на данъка върху хазарта върху централния бюджет за 2017-2021 г. и демонстриране на неговата позиция в сравнение с други косвени данъци. Направени са изводи какво би могло да повлияе на нивото на постъпленията в държавния бюджет от данъка върху хазартния бизнес през всяка от анализиранияте години.

Окончателните изводи и препоръки са включени в заключението на дисертационния труд.

III. СИНТЕЗИРАНО ПРЕДСТАВЯНЕ НА ДИСЕРТАЦИОННИЯ ТРУД

Глава I. Данъкът като основна правна, фискална и икономическа категория с висока степен на сложност

Първата глава на работата се отнася до данъка като правна, фискална и икономическа категория, подчертавайки, че има редица дефиниции за данъка, но в по-голямата си част те си приличат, тъй като единодушно определят данъка като парична, задължителна, обща, безвъзмездна и неотменима полза, изплатена в полза на държавата или други публичноправни асоциации, като местната власт.

Трябва да се подчертае, че някои представители на доктрината на данъчното право обогатяват горната дефиниция на данъка с елемент на едностранчивост, като подчертават факта, че той може да се събира само въз основа на правна норма, която определя условията, размера и сроковете на плащане, както и че може да се използва само за финансиране на обществени нужди.

Данъкът се начислява въз основа на дейността на лицето, упълномощено да го установи по реда на данъчния закон. Следователно той подлежи на разпоредбите на Данъчния указ и

Административнопроцесуалния кодекс². Ако обаче говорим за определянето на данъци в икономиката, тогава в класическата теория на публичните финанси единствената цел на данъка е да покрие държавните разходи. По този начин тази концепция предполага, че данъкът не трябва да засяга икономиката по никакъв начин. Така, тъй като държавният апарат е ограничен до поддържане на реда, няма възможност за манипулация в икономическата и социалната сфера. Това предположение обаче е чисто теоретично, тъй като в действителност няма данък, който да не влияе в по-голяма или по-малка степен върху поведението на икономическите субекти или домакинствата както в социалната, така и в икономическата сфера. При това състояние на нещата трябва да се съгласим, че *de facto* данъците, освен финансови, служат и за други цели, т.е. социални и икономически. Това обаче не променя факта, че според експертите

в областта на макроикономиката приоритет винаги трябва да бъде финансовата цел.

Трябва да се подчертае, че при изучаването на данъчното право структурните елементи на данъка играят важна роля, позволявайки да се определи кои от предимствата са включени в данъчната система. От една страна, то се отнася до разпоредби, отнасящи се до отделни структурни елементи (нормативно значение), от друга страна, това понятие се отнася до конструктивните елементи на конкретно данъчно задължение, разглеждано теоретично или за целите на конкретно данъчно задължение, индивидуален данъкоплатец.

Доктрината класифицира данъците според редица различни критерии. Това, заедно с развитието на данъчната система, доведе до развитието на обширна и развита данъчна система.

Вземайки за критерий предмета на облагане биват преки и косвени данъци.

Преките данъци се изчисляват и налагат върху дохода или имуществото на данъкоплатеца. Тази категория включва данък общ доход (както личен, така и корпоративен данък или данък върху тонажа), както и данъци върху собствеността, които се фокусират върху определени икономически ресурси, увеличавайки очакванията за изпълнение на мисията на този бизнес субект. При косвените данъци (ДДС, акциз и данък върху хазарта) характерна особеност е възможността за прехвърляне на тежестта на плащането им върху друго лице. Така данъкът се плаща в момента на покупката, тъй като е включен в цената на стоката или услугата.

² Закон от 14 юния 1960 г. Административно-процесуалный кодекс (т. е. Законодательный вестник от 2021 г. поз. 735 с изменениями).

Следващият критерий е критерият за активен субект на данъчно облагане - включва разделянето им от субекта, който събира данъка или в чиято полза се събира данъкът. Това разделение позволява да се разделят държавните и местните данъци.

Държавните (централните) данъци захранват само държавния бюджет.

Тази категория включва данък добавена стойност, акциз и данък хазарт. От друга страна, местните данъци, наричани и взаимозаменяеми местни данъци, допринасят само за бюджетите на местните власти, т.е. общини, окръзи или воеводства.

При обсъждането на класификацията на данъците според критерия активен субект на данъчно облагане трябва да се отбележи, че могат да се разграничат и общи данъци. Това са тези, които отиват частично в държавния бюджет и частично в бюджета на местните власти. Например данък върху доходите на физическите лица и корпоративен подоходен данък.

От своя страна, въз основа на критерия за предмет на облагане, могат да се разграничат следните данъци: подоходен, потребителски и имуществен.

Данъците върху дохода се различават по това, че се основават на плоска данъчна структура, определена от определена сума или процент. Може да се дефинира по няколко начина, като приблизителна оценка (напр. в земеделския данък), като действителен доход (напр. в данъка върху хазарта) или въз основа на външни характеристики (напр. данъчна карта). Данъците върху доходите, от друга страна, се налагат върху доходите на данъкоплатците, определени като разликата между доходите и подлежащите на приспадане разходи.

Следващата категория са данъците върху потреблението. Характерното за тях е, че се събират на етапа на генериране на доход. Горното е следствие от факта, че те са наложени върху търгуеми стоки и услуги.

От друга страна, имуществените данъци се основават на имуществото като обект и база на облагане. Така при този вид обезщетения имуществото подлежи на данъчно облагане, което може да приеме различни форми.

Друг критерий за класифициране на данъците е естеството на данъчната скала, въз основа на която се изчисляват. В същото време има пропорционални данъци (т.нар. фиксирани данъци, действащи на базата на фиксирана ставка) и непропорционални данъци, които се делят на прогресивни, регресивни и дегресивни скали.

Има различни класификации на данъците. Най-разпространена е класификацията, която разграничава в зависимост от източника на събиране на данъка. Тя илюстрира връзката с икономическото създаване и използване на дохода, където се разкриват конкретните факти и правни условия, които са обект на данъчно облагане, т.е. доход, потребление, имущество

Друго разпространено деление е субективният критерий, по който се разграничават данъците на физическите и юридическите лица.

В останалата част от главата се прави препратка към данъчните правила, които уреждат осигуряването на адекватни приходи в държавния бюджет. Те не са задължителни, но могат да се използват за предложения и изграждане на данъчна система.

Обсъждат се класически принципи, формулирани от автори като А. Смит и (Подглава 5.1) и А. Вагнер (Подглава 5.2). А. Смит разграничава принципа на данъчното равенство, сигурността, удобството и етичността на данъка. От друга страна, А. Вагнер отделя четири групи принципи, т.е. фискални, икономически, справедливост и технически. Споменати са и принципите на Г. Халер, който дефинира принципа на еквивалентност, неутралност, данъчна ефективност и ефективността на въздействието на данъчната структура.

Особено внимание е отделено на източниците на данъчното право (подглава 6), както от национално значение (подглави 6.1 и 6.2), така и от международно значение (подглава 6.4), които - въз основа на данъчната хармонизация, особено в контекста на косвените данъци - са от ключово значение.

Основният източник на данъчното право - веднага след Конституцията на Република Полша - са законите, които се основават на задължението за регулиране на структурните елементи на данъка със закон. Законът установява не само самото данъчно задължение, но и всички съответни разпоредби, данъчни процедури и данъчни органи.

Разпоредбите заемат следващото място в йерархията на източниците на данъчното право – националните. Член 92 от Конституцията на Република Полша гласи, че те се издават от Съвета на министрите и други министри (в случая на данъчното законодателство това е предимно министърът на финансите) въз основа на законово разрешение и единствено с цел прилагане на разпоредбите на закона. Освен това орган, упълномощен по закон да издава указ, не може да се откаже от правомощията си в полза на друг орган. Те трябва да допълват законовите разпоредби и да имат чисто технически характер, но за съжаление често се забелязва разминаване между законите и наредбите в тази област.

Особено внимание е отделено на източниците на данъчното право на ЕС. Тъй като една от последиците от присъединяването на Полша към Европейския съюз през 2004 г. беше приемането на цялото *acquis communautaire* като еквивалентно на правовия ред, преобладаващ в Полша, и накрая признаването на върховенството на правото на Общността над националното право, което се изразява в принципът на приоритет, определен от Съда на ЕС.

Трябва да се отбележи, че правните разпоредби относно данъците на определена държава-членка на ЕС, включително Полша, се съдържат както в правото на ЕС, така и в националното законодателство. Европейският съюз обаче няма правомощието да определя

размера, предмета или обекта на този данък. Следователно тези правила попадат в компетенциите на националните органи на държавата-членка, чието задължение е да провеждат вътрешна политика в съответствие с политиката на Общността, заложена в Договора за Европейския съюз, т.е. създаване и поддържане на правилното функциониране на единен пазар, осъществяващ свободното движение на стоки, услуги, хора и капитали.

В заключителната част на главата се обръща внимание на ролята и значението на съдилищата в процеса на приемане на данъчно законодателство в Полша. Съдилищата имат значително влияние върху създаването на данъчното законодателство в Полша. Те се определят като държавни органи, чиято задача е да разрешават конфликти и недоразумения в разпоредбите на данъчното законодателство.

Важна роля в данъчното законотворчество играе Конституционният съд, чиито решения включват:

- съответствие на законите и ратифицираните международни договори с Конституцията;
- съответствие на хартите с международните договори, ако тяхната ратификация изисква предварително съгласие, съдържащо се в хартата;
- съответствие на разпоредбите на националното законодателство с Конституцията, международните договори и закони;
- легитимност на конституционната жалба.

Подчертано е, че в Полша процесът на създаване на данъчно законодателство няма ръководен принцип. Всяка група правителства в страната прилага свои собствени реформи, които усложняват системата. Никой от властта не възприема системата като цяло, защото няма целева визия на данъчната система. Извършените реформи се състоят от много малки промени, но голям брой промени няма да подобрят качеството на данъците.

Глава II. Съвременната данъчна система в Полша и нейните последици за икономиката

Съдържанието на глава II се отнася до данъчната система в Полша след 1990 г. с особен акцент върху нейната ефективност в контекста на бюджетните приходи.

В началото на 90-те години политическите промени предизвикаха незабавни промени в полската данъчна система. Идеята за реформа беше адаптирана към променяща се икономика и към следните принципи:

- въвеждането на пряк данък, чиято цел е да натовари доходите на физическите лица,
- облагане на крайните купувачи чрез прилагане на данък върху добавената стойност (1993 г.),

- синхронизиране на данъчните правила, приложими за всички стопански субекти (частни и публични).

През следващите години данъчната система претърпя много промени – на 29 август 1997 г. Сейма приема нов закон за данъците, който включва въпроси, свързани с данъчни задължения, информация и данъчни процедури, както и данъчни проверки. Тези правила също бяха променени, за да се адаптират към настоящите условия, а унифицирането на данъчните правила оказва положително въздействие върху реформираната данъчна система.

Първата част на главата подчертава факта, че настоящото измерение на полското данъчно законодателство е повлияно от много условия, особено исторически, а именно:

- реконструкция на полската система, започнала през 1989 г. и свързана с икономическите промени в страната;

- развиващият се процес на адаптиране на полското данъчно законодателство към правото на ЕС във връзка с присъединяването на Полша към ЕС, особено в областта на косвените данъци.

В Полша настоящата данъчна система е универсална. Беше отбелязано обаче, че данъците са ефективни в различна степен, тъй като те се различават по нивото на ефективност, а значението на фискалната функция нараства с икономическото развитие на държавата. При спад в икономическата активност на държавата данъчните приходи неволно намаляват, което води до икономическа дестабилизация.

Отбелязва се, че окончателният вид на всяка от съществуващите в момента данъчни системи в света (включително Полша) е повлиян от редица фактори, въздействащи им от самото начало на тяхното формиране. Сред тях могат да се открият икономически фактори, т.е. нивото на икономическо развитие на държавата, политическите аспекти, традициите и исторически установения национален характер на гражданите или, накрая, административните условия, от които зависи ефективността и скоростта на фискалната администрация.

В резултат на промените в периода на икономическа трансформация и европейско влияние след 2004 г. настоящата данъчна система в Полша е балансирана и спазваща закона, сформирана и моделирана по образец на пазарните системи на зрелите демокрации в Западна Европа или Северна Америка. Решенията, приложими в горните държави, са въведени много по-рано, като например споразумения за предварително ценообразуване, които намаляват нивото на данъчен риск на мултинационалните корпорации, спазване на принципа за липса на обратна сила на закона или запазване на съответния *vacatio legis*, т.е. публикуване на законодателен акт и влизането му в сила, както и подходящо регулиране на позицията на

данъкоплатците в преходните разпоредби, за да им помогне да се адаптират към промяна на правилата.

В останалата част от главата (подглава 2) е обърнато внимание на явлението международна данъчна конкуренция, където две явления започнаха да играят основна роля: глобализацията, която повлия на създаването на данъчна конкуренция, и икономическата трансформация на страни от Централна и Източна Европа.

Подчертава се, че в съвременното феноменът на данъчната конкуренция се осъществява както във вътрешната икономика на дадена страна, така и във външната – международната и е тясно свързан с процеса на глобализация. Въпреки широкото си разпространение доктрината все още не е дефинирала това понятие по универсален начин.

Феноменът на данъчната конкуренция е процес, насочен към въвеждане на промени в данъчната система на дадена страна, което води до намаляване на фискалната тежест. С други думи, това е процес, насочен към привличане на чуждестранни инвеститори с помощта на различни видове данъчни инструменти и методи за развитие на местната икономика и осигуряване на благосъстоянието на гражданите.

При разпознаването на феномена на данъчната конкуренция е лесно да се видят номиналните разлики в данъчните ставки в различните страни. Много по-трудно е да се определи какъв ефект имат разликите между действащите ставки върху ефектите от възможната данъчна конкуренция. Те са основният признак за наличието на данъчна конкуренция.

Важен въпрос, който е и своеобразен проблем, е фактът, че определянето на разликите между данъчните ставки на отделните държави е единственият измерим и осезаем фактор, свързан с феномена на данъчната конкуренция. Данъчните ставки за гражданите на дадена държава са гаранция, че тя е в състояние да изпълнява защитна функция по отношение на тях. Много е трудно обаче да се определят ефективните данъчни ставки, които са сумата, която трябва да бъде преведена в държавния бюджет.

Останалата част от главата, в която авторът обсъжда размера на данъците и тяхното въздействие върху решенията на данъкоплатците (подглава 3), се подчертава, че е лесно да се забележат номинални разлики в данъчните ставки в различните страни. Въпреки това е много по-трудно да се определи какъв ефект имат разликите между действащите ставки върху ефектите от възможната данъчна конкуренция. Те са основният признак за наличието на данъчна конкуренция.

Много важен въпрос, който е и своеобразен проблем, е фактът, че определянето на разликите между данъчните ставки на отделните държави е единственият измерим и осезаем фактор, свързан с явлението данъчна конкуренция. Данъчните ставки са за гражданите на

дадена държава гаранция, че тя е в състояние да изпълнява защитна функция по отношение на тях. Много е трудно обаче да се определят ефективните данъчни ставки, които са сумата, която трябва да бъде преведена в държавния бюджет.

Особено внимание е отделено на проблемите на фискализма в контекста на ефективността на данъчната система (подглава 4). Фискализмът определя ефективността на данъчната система, а ефективното функциониране на данъчния механизъм е възможно само ако има баланс между лицата, плащащи данъчни задължения, и Държавната хазна.

За да ограничи прекомерния фискализъм, държавата трябва да определи подходящ лимит на данъчната тежест. Разбира се, невъзможно е да се определи един граничен икономически размер, но трябва да се използват мерки, за да се определи тази граница. Един от показателите е отношението на общия размер на събраните данъци към размера на БВП или националния доход. Нивото на този показател се тълкува по различен начин във всяка страна.

Друга мярка за превишаване на данъчния таван е, когато облагаемият доход или имущество не е достатъчно висок, за да плати данъка. Решението да не се плаща данък има икономическа основа. Преди да я предприеме, данъкоплатецът преценява дали измамата е печеливша, дали доходът, който ще получи в резултат на извършване на измамата, компенсира вероятните санкции, на които може да бъде подложен. Причината за подобни решения най-често е лошото финансово състояние на данъкоплатеца.

Данъчната конкуренция може да се посочи като причина за укриване на данъци. Става дума за данъчни убежища, които имат по-благоприятни условия за облагане на доходите. Поради тази причина голяма част от предприемачите решават да преместят бизнеса си в тези страни. Тази дейност е напълно законна, тъй като данъците също са част от свободния пазар, така че компанията има право да се стреми към възможно най-ниска данъчна тежест. Данъчните убежища са държави с много ниски данъци и обширни разпоредби за банковата тайна. Тези държави гарантират защита на активите на данъкоплатеца от бъдещи кредитори, възможно най-ниска данъчна тежест, гъвкавост на бизнеса и максимална финансова поверителност.

В полската действителност няма законово определение за данъчен рай. Този термин се разбира по-разговорно като област, която предоставя на юридически и физически лица определени данъчни предимства върху данъка върху доходите или данъка върху наследството, както и създаване на възможност за избягване или значително намаляване на данъчната тежест в страната на произход. Въпреки това в Полша има законови разпоредби, които имат за цел да предотвратят използването на услугите на данъчните убежища. Повечето от тях са определени в закона от 26 юли 1991 г. - относно данъка върху доходите на физическите лица (т.е. Законодателен вестник с дата 2021 поз. 1128, с измененията) и Закона от 15 февруари 1992 г.

относно корпоративния подоходен данък (т.е. Законодателен вестник от 2021 г., точка 1800, с измененията), както и почти идентичните наредби на Министерството на финансите, издадени въз основа на тях, изброяващи страните и териториите, които несъмнено са обект на вредна данъчна конкуренция във връзка с данъка върху доходите от данък върху доходите на физически лица и фирми.

Последната част на главата (подглава 5) подчертава значението на данъците (техните бюджетни приходи) за икономическия растеж на държавата. Данъчната политика на Полша трябва да се провежда по такъв начин, че да гарантира високо ниво на заетост, стабилизиране на цените и устойчив икономически растеж. Прилагането на тези предположения е в интерес на цялата национална икономика. Ако размерът на тежестта нарушава това, тогава границите на данъчното облагане се превишават. Според различни теории по-високата данъчна тежест води до по-ниски темпове на икономически растеж.

Главата обобщава съображения за въздействието на данъчната система върху държавния бюджет и най-вече върху приходите му (подглава 6).

Изграждането на данъчна система е сложен процес, тъй като много фактори влияят върху нейната форма, включително: административното устройство на държавата, общественно-политическата система и социално-икономическото развитие. За полската икономика, а следователно и за полската данъчна система, 1 май 2004 г. беше важна дата за присъединяването на Полша към Европейския съюз, тъй като правилата, които са в сила в Общността, трябваше да бъдат въведени в националния правен ред. Във връзка с присъединяването на Полша към Европейския съюз основните данъчни закони бяха изменени по отношение на най-важните косвени данъци - Законът от 8 януари 1993 г. за данъка върху добавената стойност и акцизите беше заменен със закона от 11 март, 2004 относно данъка върху стоките и услугите (ДВ от 2004 г., № 29, поз. 257).

Дискусиите във втората част на главата ясно показват, че държавният бюджет е тясно свързан с данъчната система, тъй като годишният финансов план до голяма степен зависи от действащата данъчна система в държавата, по-специално от нейната ефективност. Той осигурява финансова сигурност и сигурността на бюджетните приходи, които след това се преразпределят към публични задачи. За това обаче е необходимо събирането на приходи, което е в основата на финансовата икономика на държавата и в същото време е отговорност на публичните органи.

Следователно ефективната данъчна система във фискално отношение е изключително важен въпрос от гледна точка на държавния бюджет. Изпълнението на съответните данъчни приходи ще осигури изпълнението на задачите, възложени на държавния бюджет, включително тези, свързани с трансфер на финансови средства към местните власти.

Връзката между централните данъци и държавния бюджет работи и в двете посоки, тъй като данъците са основният източник на енергия за бюджета. Доказателство за това е фактът, че бюджетният дефицит намалява пропорционално на нарастването на приходите от този източник.

За изключително значимата роля на данъците в приходите на държавния бюджет свидетелства и фактът, че те са първите в списъка на източниците на приходи на държавния бюджет.

Важната роля на данъците като източник на финансиране на държавния бюджет е не само теоретична, но и потвърдена на практика. Така, що се отнася до Полша, данъчните приходи през 2017 г. възлизат на 90,0% от приходите на държавния бюджет.

През 2018 г. данъчните приходи нарастват с 11,4% спрямо в сравнение с предходната година (увеличение от 34 096,4 милиона злоти) и възлизат на общо 91,9% от приходите на държавния бюджет. Увеличението на приходите е резултат от добра икономическа ситуация и подобрена ефективност при събирането на данъци.

През 2019 г. приходите на държавния бюджет и бюджета на европейските фондове възлизат на 474 084,4 милиона злоти и са с 6,9% по-високи от предходната година.

Спрямо предходната година приходите в държавния бюджет нарастват с 5,4%. Техният растеж е повлиян, наред с други неща, от много по-високи данъчни приходи, отколкото през 2018 г. (със 17 936,9 милиона злоти), което е 91,7% от приходите на държавния бюджет. Увеличението на данъчните приходи е резултат от продължилата за поредна година добра икономическа ситуация, която се отрази на пазара на труда, и решения за определяне на данъчната система, които бяха последователно въведени за няколко години.

В изменения Закон за бюджета за 2020 г. планът за приходите на държавния бюджет и бюджета на европейските фондове е определен на 471 615,7 милиона злоти.

От друга страна, реализираният приход възлиза на 498 832,3 млн. злоти и е с 27 216,6 млн. злоти по-висок от прогнозираната стойност, т.е. с 5,8%.

Най-големият приход на държавния бюджет са данъчните приходи, които възлизат на 370 261,8 милиона злоти, т.е. 88,2% от всички приходи. Делът на данъчните приходи в приходите на държавния бюджет намалява от 91,7% през 2019 г. на 88,2% през 2020 г. в полза на неданъчните приходи.

Прогнозата за данъчните приходи, приета в Закона за бюджета от 14 февруари 2020 г., в размер на 390 038,7 милиона злоти, се оказва нереалистична в резултат на икономическия спад, причинен от епидемията от COVID-19, която не можеше да бъде предвидена на етапа на работа по Закона за бюджета, докато предположенията, направени в изменението на

бюджетните мерки на Закона по отношение на социално-икономическото развитие, се оказаха предпазливи.

През последната от анализирани години - през 2021 г. - беше регистрирано още едно увеличение на приходите в държавния бюджет (увеличение спрямо 2020 г. със 75 047,8 млн. злоти). Увеличението на приходите се дължи главно на увеличение на данъчните приходи с 61 908,6 милиона злоти, включително приходи от ДДС с 31 182 милиона злоти, корпоративен подоходен данък с 11 080,7 милиона злоти и корпоративен данък върху доходите с 31 080,7 милиона злоти, физически лица за 9 808,8 милиона злоти. Въпреки това данъчните приходи през 2021 г. възлизат на 87,3% от приходите на държавния бюджет, докато неданъчните приходи и невъзстановимите средства от Европейския съюз и други източници: съответно 12,2% (60 521,2 милиона злоти) и 0,4% (60 521,2 милиона злоти) и 0,4% (2 151,9 милиона злоти).

Що се отнася до решенията, взети в Полша, държавният бюджет се захранва както от преки, така и от косвени данъци, въпреки че структурата на данъчните приходи е доминирана от косвени данъци, предимно ДДС.

Обобщавайки, се посочва, че данъците са един от най-важните икономически инструменти, с помощта на които публичните финанси изпълняват своите функции в икономиката, тъй като те са основният източник на приходи в държавния бюджет. С тяхна помощ държавата може ефективно да се стреми към защита, поддържане и промяна на желаните социално-икономически явления.

Във връзка с изложеното държавните органи са в постоянно търсене на приходи, които да им позволят да финансират нарастващите разходи. Това най-често става чрез по-голямо използване на данъците, наложени от техните граждани. Освен това ефективното събиране на данъци свидетелства не само за силата на дадена държава, нейната независимост и способност да действа свободно, но също така дава възможност за нейното свободно развитие. Ето защо не е изненадващо, че данъците обикновено се смятат за един от най-важните инструменти на ефективната икономическа политика на държавата.

Глава III. Данъчна хармонизация в ЕС със специален акцент върху хармонизирането на ДДС

Съдържанието на трета глава е хармонизирането на данъчното облагане в ЕС със специален акцент върху ДДС като основен източник на приходи за централния бюджет. Поради факта, че съвременното управление на икономическите процеси на страните се дължи преди всичко на глобализацията, то до известна степен осигурява хармонизирането на данъчните системи на страните-членки на Общността. Отделните страни, под натиска на

привличането на чуждестранни инвеститори, се конкурират помежду си по отношение на въвеждането на специални данъчни стимули за компаниите и предприемачите, което от своя страна възпрепятства прилагането на разпоредбите на социалната политика на ЕС във всички държави-членки.

Най-важните цели на данъчната хармонизация включват:

- неутрализиране на данъците върху вътреобщностната търговия със стоки, услуги и производствени фактори;
- премахване на данъчните граници и установяване на обща граница в международната търговия (т.е. довеждане до състояние, в което в търговски аспект всички държави-членки на ЕС ще се възприемат от външните страни като една колективна държава);
- привеждане на данъчните системи на държавите-членки в съответствие с целите на Общността в областта на икономическия и паричен съюз.

Освен това конкуренцията между държавите по отношение на наличието на данъчни системи за инвеститорите е не само заплаха за прилагането на постулатите на социалната политика на ЕС, но може да доведе и до дестабилизиране на публичните финанси и неизпълнение на бюджетните цели. Поради тази причина основните цели на процеса на хармонизация също включват съгласуване на противоречивите интереси на държавите-членки и преди всичко убеждаване на често съпротивляващото се общество да направят модификации и промени.

Особено внимание е отделено на ДДС (подглави: 2 и 3) поради доминиращото му влияние върху икономическите процеси и поради тази причина той е обект на дълбоко прогресиращ процес на хармонизация.

От гледна точка на изграждането на общ пазар, разликите в косвените данъци, и преди всичко в ДДС, може да има дълбоки негативни последици. Оттук и формулировката на чл. 113 от Договора за функционирането на Европейския съюз, който съдържа не само формални, но и материални предпоставки за процеса на хармонизация: *„Съветът, като действа с единодушие в съответствие със специална законодателна процедура и след консултация с Европейския парламент и Икономическия и социален комитет приема разпоредбите относно хармонизирането на законите, свързани с ... косвеното данъчно облагане, тъй като това хармонизиране е необходимо, за да се гарантира създаването и функционирането на пазара и да се избегне нарушаването на конкуренцията.“*³

Трябва да се подчертае, че желанието за създаване на благоприятни условия за ефективното функциониране на пазара на Общността се основава не само на хармонизирането

³ Договор о функционираннии Европейского Союза (сводная версия от 7 июня 2016 г., Official Journal C 202 от 7 июня 2016 г.), ст. 113.

на данъците, но също така играе ключова роля, особено по отношение на хармонизирането на косвените данъци, които са основните източник на доход. за бюджетите на страните членки.

В Полша ДДС беше въведен в съответствие със Закона от 8 януари 1993 г. за данъка върху добавената стойност и акциза.⁴ Този закон обаче не беше напълно развит, той не взе предвид облагането на отделни сделки, като издаване на лицензи или предоставяне на земя за вечно ползване, във връзка с което беше изменян многократно през годините на своето приложение, т.е. 1993-2004 г.

Понастоящем ДДС в Полша се регулира от Закон от 11 март 2004 г. относно данъка върху стоките и услугите,⁵ който взе предвид правния ред на ЕС. Той дефинира термини като: държава-членка, територия на Европейския съюз, държава, държава-членка и трета държава или износ и внос на стоки и определя какво подлежи на облагане с ДДС, а именно: платена доставка на стоки (т.е. смяна на собствеността) и предоставяне на услуги в страната, износ и внос на стоки, закупуване на стоки в рамките на Общността (WNT) срещу заплащане в Полша и доставка на стоки в рамките на Общността (WDT).⁶

Следващата част на главата (подглава 4) разглежда акциза, който генерира най-големите приходи в бюджета след ДДС. Той е хармонизиран на ниво Европейски съюз, което означава еднакви процедури в ЕС и никаква свобода при формирането на този данък. Това е вид косвен селективен данък, който се налага върху потребителските стоки, строго определени в закона.

Акцизът, като косвен данък, значително влияе върху цената на даден продукт, така че данъкоплатецът, който действително го плаща, е крайният потребител на този продукт. Основанията за налагане на акциз са две:

- фискална причина,
- нефискална причина.

По фискални причини целта на акциза е да увеличи приходите в държавния бюджет. От друга страна, поради нефискални причини, акцизът може да бъде свързан с желанието да се увеличи или намали потреблението на конкретни продукти - това дава възможност да се влияе върху потреблението на продуктите, предлагани на пазара, както и да се диверсифицира бремето.

Акцизът е данъкът с най-строга система за събиране, което означава използване на системи за финансова сигурност, детайлна идентификация на мястото на производство и

⁴ Закон от 8 януари 1993 г. о налоге на товары и услуги и акцизном налоге (Законодательный вестник от 1993 г. № 11, поз. 50).

⁵ (т. е. Законодательный вестник от 2020 г. поз. 106 с изменениями).

⁶ Закон от 11 март 2004 г. по налогу на товары и услуги (т. е. Законодательный вестник от 2020 г. поз. 106 с изменениями), ст. 5 сек. 1.

съхранение, както и използване на електронна система, която контролира за движение на акцизни стоки.

Хармонизирането на акциза в Европейската общност беше доста сложен процес. Причината беше спецификата на този данък, както и различията в прилагането му от страните членки, поради икономически, социални и исторически фактори. Имаше голямо разнообразие в методите на събиране и акцизната ставка, както и разнообразието от стоки, подлежащи на облагане с акциз.

Хармонизирането на акцизите в страните-членки на ЕС също имаше за цел да предотврати незаконната търговия с продукти като алкохол или цигари.

Трябва да се подчертае, че хармонизирането на акциза и другите косвени данъци беше ключов елемент в създаването на единен пазар. Той инициира уеднаквяването на данъчните системи на страните от Европейския съюз и се превърна в решаващ източник на икономическа промяна. Избор на косвени данъци за хармонизиране на първо място не е случайно - поради значението им за създаване на пазарни условия и тяхното решаващо влияние върху структурата на приходите на полския бюджет.

Уеднаквяват се принципите на облагане с акциз само за трите посочени групи стоки: алкохол и алкохолни напитки, тютюн и тютюневи изделия и енергийни продукти. Поради това държавите-членки са задължени да облагат тези продукти в съответствие със специфични правила на Общността, като си запазват правото да определят данъчни ставки на всяко ниво, но те не могат да бъдат по-ниски от минималните ставки, определени в директивата.

За останалото отделните страни от ЕС решават сами относно данъчното облагане и метода на облагане на тези стоки, ако това не пречи на правилното функциониране на общия пазар.

Полша е третата страна, която се присъединява към Европейския съюз през 2004 г. След 1989 г. ключов външнополитически приоритет е влизането към страните членки на ЕС. Най-важните разпоредби относно акциза се съдържат в Закона за акцизите от 6 декември 2008 г.⁷

Трябва да се отбележи, че директивите все още са основният източник на правото в областта на хармонизацията на акцизите, въпреки че тяхното разделение не е толкова подробно. Само алкохолните напитки и свързаните с тях разпоредби са предмет на две директиви относно отделна схема на минимална ставка и схема на данък.

Що се отнася до енергоносителите и електроенергията, от 1 януари 2004 г. те се комбинират към един закон, разпоредби, свързани с тези специфични продукти, известни като енергийната директива.

⁷ т. е. Законодателный вестник от 2022 г. поз. 143 с изменениями.

По отношение на алкохолните продукти и системата за данъчно облагане на тези продукти в Полша бяха предприети мерки за привеждането им в съответствие със стандартите на ЕС, което се състоеше в уеднаквяване на спецификацията на данъчната основа, използваната терминология и вида на прилаганите данъчни ставки. Важен въпрос е и освобождаването за тези продукти, което е свързано с предназначението им.

Разпоредбите в сила в Полша относно тази група стоки, подлежащи на облагане с акциз, са в съответствие със законодателството на Общността. Всички стоки са включени в каталога на алкохолните продукти, а тяхното разделяне е включено в дефинициите. По отношение на данъчната основа оборотът на тези стоки или тяхната митническа стойност и по-голямата част от дължимото мито (в случай на внос на акцизни стоки) престанаха да се прилагат и бяха заменени от броя хектолитри готова продукция, а при бирата - масовият процент на екстракта от мъст в крайния продукт (т.нар. степен на плато).

Както при алкохолните напитки, така и в категорията на тютюневите изделия най-важен е въпросът за единната номенклатура, данъчните основи и данъчните ставки, както и списъкът с възможни облекчения. Хармонизирането в случая на тютюневите изделия беше трудно, тъй като влезе в сила Директива 2010/12/ЕС, която измени три други директиви, които бяха в сила по това време, и друга, 2011/64/ЕС, която напълно отмени всички предишни директиви.

В категорията на електроенергията и енергийните продукти полската данъчна система е тази, която прилага освобождавания, свързани с екологичните горива във връзка с данъчното облагане на тези продукти. Акцизната ставка за тази категория се различава значително, но това не е така в правилата на ЕС. Поради тази причина Законът за акцизите беше изменен, за да отмени разпоредбите относно смесването на дизелово гориво и бензин с биокомпоненти, и определяне на основната акцизна ставка за биогоривата.

Икономическата интеграция и взаимозависимостта на субектите, работещи по света, доведе в някои страни до желание да променят правилата в своята област. Тези промени се състоеха главно в елиминирането на решения, които се различаваха от използваните в други страни и имаха отрицателно въздействие върху икономическия обмен между страните. Тази ситуация се нарича неорганизирана хармонизация на данъците и данъчните системи. Едва по-късно се забелязва необходимостта от организирана дейност и така на базата на международни договори се създава организирана данъчна унификация, произтичаща от спринежността към определени икономически организации.

Акцизът е много ефективен и ефикасен инструмент за икономическата политика. Едновременно може да се разбере както организирана, така и неорганизирана хармонизация. Организираната хармонизация съставлява голяма част от единния европейски пазар, но води

до премахване на националните данъчни системи. За да се постигнат по-ефективно планираните цели на хармонизацията, тя трябва да бъде систематична и устойчива по отношение на възникващите нужди.

Последната част на главата разглежда данъка върху хазартния бизнес, приходите от който са най-малките в групата на косвените данъци (подглава 5). Този данък се прилага за много малка група данъкоплатци, така че неговият дял в приходите на държавния бюджет е малък.

Динамичното развитие на хазарта в Полша настъпва след влизането в сила на Закона от 29 юли 1992 г. за игрите и взаимните залагания. Именно с този акт се въвежда държавният монопол върху числовите игри, паричните лотарии, видео лотариите и телебинго игри. Други хазартни игри, включително игри на игрални автомати, могат да се извършват въз основа на съответно разрешение от компании, базирани в Полша. В периода на действие на Закона за хазарта и залаганията законодателят по правило не е ограничавал търсенето и предлагането на хазартни услуги. Едно от последващите изменения на този закон е въвеждането на данъчно облагане на игрите, организирани в казина и игрални зали.

На 1 януари 2010 г. влезе в сила Законът за хазарта от 19 ноември 2009 г., който правно замени действащия Закон за игрите и взаимно залагане.

Законът от 19 ноември 2009 г. беше изменен със Закона от 15 декември 2016 г. за изменение на Закона за хазарта и някои други закони. Той определя „условията за организиране на хазартни игри и правилата за извършване на дейност в тази област, както и правилата за облагане с данъка върху хазарта, т.нар. допълнителен данък върху хазарта." Разпоредбите на закона са пряко свързани с определени области на тази дейност, особено по отношение на условията за организиране на игри.

Обобщавайки, следва да се отбележи, че данъчната хармонизация между държавите-членки на Европейския съюз е не само дългосрочна, но и изключително труден въпрос, преди всичко поради многото аргументи, които противоречат на привидно очевидната необходимост от продължаване на този процес. Сред тях трябва да се отбележат специално следните:

1) заплахата от задълбочаване на загубата на самостоятелност и независимост при формирането на местна, национална финансова политика и по този начин ограничаване на влиянието на държавните органи върху икономическите и социални процеси;

2) различни социални модели и пенсионни системи в страните, които, заедно с различните нива на интеграция на ДДФЛ с пенсионните вноски, определят финансовите нужди на страната;

3) исторически и културни фактори, повлияли върху формирането на данъчните системи на държавите-членки;

4) неравни условия на конкуренция между икономически субекти, опериращи само на вътрешния пазар, и субекти, опериращи на пазарите на много държави-членки на ЕС.

Все пак, на първо място, трябва да се отбележи положителното влияние на намаляването на различията между отделните данъчни системи върху формирането на икономическата общност на ЕС. Особено важен от микро- и макроикономическа гледна точка е процесът на хармонизация на косвените данъци, поради значението, което имат за икономиките на страните от ЕС.

Глава IV. Данъчните приходи като основен източник на приходи в държавния бюджет и тяхната роля в бюджетния баланс

Следващата, IV глава на работата представя приходите на държавния бюджет, като основно се посочват данъчните приходи (подглава 1.1) и значението на данъците за приходите на държавния бюджет (подглава 4).

Авторът разделя данъците на две основни групи:

- 1) косвени данъци (ДДС, акцизи, данък върху хазарта),
- 2) преки данъци (данък върху доходите на физическите лица - данък върху доходите на физическите лица и данък върху корпоративния доход, данък върху някои финансови институции и данък върху добива на определени минерали.

Представената в тази част на работата структура на данъчните приходи доведе до извода, че в категорията на косвените данъци най-големи приходи генерира ДДС, а неговият дял в стойностно и процентно изражение за целия анализиран период (2017-2021 г.) показва тенденция на растеж. По този начин той е основният източник на приходи в държавния бюджет. Така може да се заключи, че този данък по някакъв начин е в основата на приходите на полския държавен бюджет, тъй като приходите от този данък са най-големите в сравнение с други източници, захранващи полския бюджет.

Вторият по големина косвен данък е акцизът, който беше въведен в полската данъчна система в съответствие със Закона от 8 януари 1993 г. върху данъка върху добавената стойност и акциза.⁸ Това е ДДС подкрепа и вторият по големина данък по отношение на приходите, генериращ най-много приходи към държавния бюджет. Благодарение на този данък държавата има възможност да облага определена група стоки, признати от законодателя за акцизни стоки.

През целия анализиран период се наблюдава възходяща тенденция (в стойностно изражение), докато процентният му дял има тенденция към намаляване от 30,1% през 2017 г. на 25,8% през 2021 г.

⁸ Закон от 8 януари 1993 г. о налоге на товари и услуги и акцизном сборе (Законодательный вестник № 11, поз. 50, с изменениями)

Последният данък, класифициран като приход от косвен данък, е данъкът върху хазарта. Това е регламентирано в Закона за хазарта от 19 ноември 2009 г.

Данъкът върху хазарта носи малък приход в държавния бюджет. През 2017 г. той възлиза на 1640,2 млн. злоти (0,7% в структурата на косвените данъци), а през 2021 г. - 3048,9 млн. злоти (1,0% в структурата на косвените данъци). Трябва да се подчертае, че делът му, както в стойностно, така и в процентно изражение, непрекъснато нараства през целия анализиран период.

На второ място по бюджетни приходи са преките данъци. Първи данък в тази група и същевременно трети данък по размер на бюджетните приходи е данъкът върху доходите на физическите лица, регламентиран със Закона за данъците върху доходите на физическите лица от 26 юли 1991 г.⁹ Стойността му в структурата на преките данъци през анализирания период варира от 54,6% до 59,5%.

Трябва да се отбележи, че размерът на приходите в държавния бюджет от горните данъчни суми постепенно нараства (до 73 606,2 милиона злоти през 2021 г.), докато процентният дял (в общите преки данъци) систематично намалява.

Друг пряк данък (сред преките данъци) е корпоративният подоходен данък, регламентиран със Закона за корпоративния подоходен данък¹⁰ от 15 февруари 1992 г., като неговият дял в общите държавни приходи през 2021 г. достига 38,8%. Този данък, подобно на данъка върху доходите на физическите лица, е задължителен подоходен и материален данък и попълва както държавния бюджет, така и бюджета на местната власт, в който структурите на местната власт имат процентен дял.

През 2019 г. приходите от КПД са получени на ниво от 29 758,5 милиона злоти, докато приходите от горния данъчен дял през 2021 г. вече възлизат на 52 373,8 милиона злоти (увеличение от 76%). Положително развитие е фактът, че данъчните приходи от КПД през анализирания период нарастват значително като в стойностно и процентно изражение (в структурата на преките данъци).

Преките данъци включват също данъци върху определени финансови институции¹¹. Съгласно Закона от 15 януари 2016 г. относно данъка върху някои финансови институции, платците на този данък са: местни банки, клонове на чуждестранни банки и кредитни организации, кооперативни спестовни и клирингови къщи, местни застрахователни и презастрахователни организации, клонове на чуждестранни застрахователни компании и

⁹ Законодателный вестник от 2021 г., поз. 1128.

¹⁰ т. е. Законодателный вестник от 2021 г., поз. 1800 с изменениями.

¹¹ Статя 4 Закона от 15 януари 2016 г. о налоге на некоторые финансовые учреждения (Законодателный вестник от 2016 г., поз. 68).

чуждестранни презастрахователни организации и техните основни клонове, кредитни организации.

През 2019 г. приходите на държавния бюджет от този данък възлизат на 4 341,2 млн. злоти, а през 2021 г. приходите се увеличават до 5 290,7 млн. злоти (с 21,2%), докато процентният му дял в данъчната структура систематично намалява.

Данъкът добив на полезни изкопаеми е друг пряк данък, който генерира приходи в държавния бюджет. Данъкоплатец по този данък е физическо лице, юридическо лице, организационна единица без юридическо лице, включително гражданско дружество, извършващо дейност по добив на мед, сребро, природен газ или суров нефт.¹²

Приходите в държавния бюджет от този данък през 2017 г. възлизат на 1786,2 милиона злоти. Приходите бяха планирани в размер на 1,0 милиона злоти, което означава, че тяхното изпълнение е по-високо от очакваното със 78,6%. През следващите три години се регистрира значително намаление на бюджетните приходи от този данък. 2021 г. беше рекордна година, когато бюджетните приходи възлизат на 3 686,8 милиона злоти и повече от два пъти повече от приходите от предходната година (1 672,1 милиона злоти). Това се дължи на почти двукратно увеличение на цените на полезните изкопаеми (от 0,5% на 0,9%).

В останалата част от подглавата (параграф 2) се прави позоваване на неданъчните приходи. Вътрешните неданъчни приходи включват: приходи от дивиденди и плащания от печалби, мита, приходи от държавни бюджетни единици, вноски от местни правителствени единици и други неданъчни приходи.

Що се отнася до дивидентите, техният размер на приходите в държавния бюджет се влияе от много фактори, включително: политиката на държавната хазна, икономическата ситуация, икономическото и финансовото състояние на акционерните дружества под юрисдикцията на министър-председателя.

През първите три години от анализирания период се отчита възходяща тенденция, докато през 2020 г. се наблюдава рязък спад на бюджетните приходи от дивиденди и плащания от печалби (468,8 милиона злоти). Тази ситуация се е развила главно поради липсата на плащания от печалбите на държавните предприятия. В съответствие с измененията на Закона от 16 април 2020 г. относно специалните инструменти за подкрепа във връзка с разпространението на вируса SARS-CoV-2019, държавните предприятия бяха освободени от плащания за периода на финансовата година, в която в държавата е възникнала заплахата на епидемия или състояние на епидемия и за финансовата година, предхождаща финансовата година, в която е възникнало някое от горепосочените условия. През 2020 г. държавните

¹² Закон от 2 март 2012 г. о налоге на добычу некоторых полезных ископаемых (Законодательный вестник от 2012 г. поз. 362), ст. 4.

предприятия получиха възстановяване на 67,3 милиона злоти, надплатени по плащания от печалби за 2019 г.

2021 г. беше най-благоприятната година по отношение на бюджетните приходи от дивиденди и плащания от печалби, те възлизат на 10 678,8 милиона злоти. Само постъпленията от дивиденди възлизат на 1 799,1 милиона злоти и възлизат на 100,1% от планираната сума в Закона за бюджета, както е изменен. Останалата част, която е 30% от изплатените от дружествата дивиденди, е прехвърлена като отписване на Фонда за капиталови инвестиции по реда на чл. 33б сек. 1, точка 2 от Закона от 16 декември 2016 г. „За основите на управлението на държавната собственост“.¹³

Друг неданъчен приход са митата, които имат основно приложение в международната търговия със стоки и услуги. Трябва да се подчертае, че настоящата митническа политика беше до голяма степен повлияна от присъединяването на Полша към Европейския съюз, влязоха в сила единна митническа политика и много други правни норми, които значително ограничиха фискалната политика на държавата.

Данните, представени в глава IV от дисертацията, показват, че размерът на приходите от мита за годините: 2017-2021 възлиза на (в милиони злоти):

2017 г. – 3 555,7

2018 г. – 4 034,6

2019 г. – 4 409,0

2020 г. – 4 557,7

2021 г. – 6 412,9.

Горните данни сочат възходяща тенденция, особено през 2021 г., когато приходите се увеличиха с 40,7% спрямо предходната година. В същото време те се оказаха с 14% по-високи от предвидените в промените в Закона за бюджета за 2021 г. (с 44,8% повече от предвиденото в първоначалния закон за бюджета). Това се дължи на по-високата от очакваната стойност на стоките, внесени от страни извън Европейския съюз. Те са по-високи с 11,8 млрд. евро, т.е. 9,8%, отколкото беше прието с изменението на Закона за бюджета, и с 35,6 млрд. евро, т.е. 36,9% от приетото в първоначалния Закон за бюджета. За това способства и по-високата динамика на вътрешното търсене, включително рекордно увеличение на запасите.

Трябва също така да се отбележи, че последно място в групата на неданъчните приходи заемат приходите на звената на държавния бюджет, а другите неданъчни приходи формират най-големите приходи в категорията на неданъчните приходи на държавния бюджет (Подглава 1.2.3).

¹³ Законодателный вестник от 2021 г. поз. 1933.

През анализирания период стойността им има тенденция към нарастване. През 2021 г. те възлизат на 40 285,1 млн. злоти и възлизат на 4 174,9 млн. злоти, т.е. 11,6% повече от предвиденото в Закона за измененията на бюджета. Спрямо приетия със Закона за бюджета от 20 януари 2021 г. те са по-високи със 71,7%.

Приходите от този източник възлизат на 8 284 милиона злоти, т.е. с 25,9% повече от 2020 г. и с 93,1% повече от 2019 г. Увеличението им се дължи главно на увеличение на приходите от продажби на квоти за емисии на парникови газове.

Държавният бюджет, в допълнение към данъчните и неданъчните приходи, се захранва с приходи от плащания, извършени от единици на местно самоуправление и окръзи, които отнасят тези плащания към балансиращата част от общата субсидия, както и воеводствата. Те от своя страна превеждат своята част от регионалната част от субсидията.

Размерът на платената такса зависи от съотношението на данъчните приходи на тази местна единица на 1 жител на тази единица спрямо подобно съотношение, изчислено съвместно за дадена група единици на местно управление.

През целия анализиран период се наблюдава системно нарастване на приходите в бюджета от приходите на местната власт, особено през 2021 г., когато приходите нарастват със 70,9% спрямо предходната година. За сравнение, приходите през 2017 г. възлизат на 2122,4 млн. злоти, а през 2021 г. - 3145,5 млн. злоти.

От друга страна, средствата от Европейския съюз и други невъзвръщаеми източници са сравнително нов източник на приходи в държавния бюджет, който беше инициран с присъединяването на Полша към Европейския съюз, въпреки че приходите от този източник бяха изцяло включени в бюджетните приходи едва през 2007 г. (подглава 1.4).

Приходите от фондове на Европейския съюз и други невъзстановими източници възлизат през 2017 г. на 1 458,6 милиона злоти, а през 2021 г. - 2 151,9 милиона злоти (в сравнение с прогнозите те са по-ниски с 439,2 млн. злоти, т.е. със 17 %).

По-ниските от прогнозираните приходи през 2021 г. са повлияни основно от приходите от Оперативна програма за техническа помощ и проекти за техническа помощ на други оперативни програми от Финансовата перспектива 2014-2020 г.

Извършеният анализ показва, че приходите на държавния бюджет са много важен елемент от полската бюджетна система. Именно благодарение на приходите, които постъпват в бюджета, държавата може да покрие направените разходи, предвидени за всяка година с отделен закон за бюджета.

Данъците имат много голямо влияние върху функционирането на държавата. Те изпълняват функции, които от една страна имат обективен характер, от друга страна, те се

трансформират заедно с политическите и социално-икономическите промени. На тези въпроси са посветени подглави 3 и 4.

Подраздел 3 се занимава с натрупването на данъци, което е свързано предимно с изплащане на възстановявания и обезщетения на данъкоплатците, което значително намалява държавния бюджет. Основната причина за натрупването на данъци са високите разходи, свързани с изплащането на обезщетения и възстановяване, поискани от данъкоплатците, което води до намаляване на държавния бюджет и бюджетен дефицит.

От друга страна, подраздел 4 се занимава с функциите на данъците в икономиката, като подчертава, че размерът на данъците, приети в бюджета, има своите граници, произтичащи от така наречения закон на Лафер, който гласи, че ако няма данъци, нямаше да има държава, но ако данъците бяха 100% от дохода, тогава никой нямаше да започне бизнес.

Особено внимание е отделено на фискалната функция на данъка (най-древната функция на данъка). Защото системните различия и различните икономически концепции никога не са елиминирали фискалната функция на данъка. Данъците са били и остават основният източник на държавни приходи. Те обаче се различават по размера на ставките и взаимните пропорции между видовете си. В модела на пазарната икономика битува мнението, че добрият данък е нисък данък.

Последната част на главата (подглава 5) е обсъждане на ограничаването на данъчната система, което пряко влияе върху намаляването на бюджетния дефицит. Този въпрос придоби особено значение през последните години. Целта на мерките, свързани със затягането на данъчната система, е да се изяснят съществуващите правила, за да се премахне неяснотата при тълкуването, тъй като те могат да доведат до укриване на данъци. Втората цел на тези мерки е да се ограничи използването на определени данъчни преференции в ситуация, при която сделка се извършва без основателни икономически причини и единствено (или главно) с цел получаване на данъчно предимство.

Трябва да се отбележи, че затягането на системата засяга не само изясняването на нормативната уредба (например в областта на ДДС - Единното контролно досие), създаването на регистър на длъжниците за държавни вземания, но и промени в митниците и данъчно законодателство, като пример за това е създаването на Националната данъчна администрация от 1 март 2017 г. Важно предположение за нейното съществуване е да се намали общият брой на извършваните проверки с цел повишаване на тяхната ефективност.

Съдържанието на главата завършва със съображения как да се балансира държавният бюджет, като се вземе предвид спецификата на положението на централните данъци (подглава б).

Представен е пример за противоречията около бюджетния дефицит и публичния дълг, изискващи голямо внимание при избора на мерки на фискалната политика. Един от начините за балансиране на бюджета е намаляване на разходите и увеличаване на приходите чрез повишаване на данъците. Този метод има своите предимства и недостатъци, а един от недостатъците е, че обеднява данъкоплатеца.

Глава V. Данък добавена стойност (ДДС) като основен косвен данък, постъпващ в държавния бюджет

Глава V започва с оценка на въздействието върху бюджета на трите основни косвени данъка, а именно ДДС, акциз и данък хазарт.

Данъкът върху стоките и услугите, наречен ДДС, е един от елементите на данъчната система, който значително влияе върху положението на страната и в същото време върху стандарта на живот на нейните граждани. Той принадлежи към групата на косвените данъци, които оказват съществено влияние върху формирането на финансовата политика на държавата. Това е данък върху оборота, плащан от стопанските субекти. Плаще се основно за множество извършени услуги и продадени стоки.

В Полша общият и в същото време непряк ДДС беше въведен в данъчната система със Закона от 8 януари 1993 г. (ДВ № 11 от 1993 г., т. 50), който беше в сила преди присъединяването на Полша към Европейския съюз. В резултат на присъединяването на Полша към ЕС на 1 май 2004 г. влязоха в сила разпоредбите на Закона от 11 март 2004 г. относно данъка върху стоките и услугите (ДВ от 2020 г., т. 106). Така моделът на облагане с ДДС при международни доставки на стоки и услуги се промени. Бяха приети наредби за ДДС, които бяха свързани с разпоредбите на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност (Официален вестник на ЕС L от 2006 г. № 347/1). Разпоредбите за ДДС бяха допълнени от важни разпоредби на Регламента за изпълнение (ЕС) на Съвета, в сила от 1 юли 2011 г. (Официален вестник на ЕС L 77).

Първата част на главата, включително подглава 1, представя структурните елементи на данъка, с особен акцент върху възникването на данъчно задължение (подглава 1.3), данъчните ставки (подглава 1.4) и освобождаването от ДДС (подглава 1.5).

При данъка върху добавената стойност моментът на възникване на данъчното задължение е от основно значение за плащането на този данък, тъй като той се плаща на тримесечни или месечни разчетни периоди. Отнасянето на всяка облагаема дейност към този отчетен период определя момента, в който възниква данъчното задължение. Освен това моментът на възникване на данъчното задължение се определя от:

- момента на определяне на данъчната основа,

- легалния статут,
- едно от ключовите условия, които определят момента, в който възниква правото на приспадане на купувача.

Когато се извършва доставка или услуга, полученото плащане, изцяло или частично, е предплащане, аванс или депозит, поради което задължението за ДДС възниква при получаването по отношение на приетата сума.

Въвеждане на специални случаи на данъчно задължение по ДДС в големи количества от Закона от 11 март 2004 г. за данъка върху стоките и услугите и възникват, наред с другото, в момента на оформяне на документа за продажба на стоки или предоставяне на услуги - издаване на фактура или получаване на плащане.

Въпреки това, по отношение на данъчните ставки, които са обхванати в подраздел 1.4, основната ставка за Европейския съюз не може да бъде по-ниска от 15%. В сравнение с други страни от Европейския съюз Полша има най-високата основна ставка на ДДС от 23%. Прилагането на стандартната ставка от 23% се превърна в правило, докато прилагането на намалени ставки на ДДС или данъчни стимули се превърна в изключение.

Трябва да се подчертае, че в страните от ЕС се прилагат различни видове ДДС ставки. Приложимата данъчна ставка зависи от предоставената услуга или продукта, за който се отнася сделката. Има и специални ставки, които са определени въз основа на ставките на ДДС, въведени в страните от ЕС преди присъединяването им. Докато ДДС се начислява в целия ЕС, всяка държава от ЕС определя свои собствени данъчни ставки.

Държавите-членки могат да прилагат една или две намалени ставки, които се прилагат само за доставката на стоки и услуги, изброени в приложение III към Директивата за ДДС. Преференциалните ставки, според споразуменията на ЕС, не могат да бъдат по-ниски от 5%.¹⁴ Намалените ставки в повечето случаи не важат за услуги, предоставяни по електронен път.¹⁵

В националното данъчно законодателство има две намалени ставки. Една от тях е ставката от 8%, която се прилага за доставка на стоки или услуги, посочени в Приложение 3 към Закона за ДДС (прилага се, по-специално за стоки, свързани със селскостопанско производство, преработка на храни и услуги, свързани с културата и отдиха).

Друга намалена ставка е данъчната ставка от 5%. Това се отнася за доставките на местни стоки, посочени в приложение № 10 към Закона за ДДС. Те включват основни храни,

¹⁴ Статя 97 Директива Совета 2006/112/ЕС от 28.11.2006 об общей системе налога на добавленную стоимость (Официальный журнал ЕС L от 2018 г. № 286/20)

¹⁵ Статя 97 Директива Совета 2006/112/ЕС от 28.11.2006 об общей системе налога на добавленную стоимость (Официальный журнал ЕС L от 2018 г. № 286/20)

непреработени храни, както и печатни книги, специализирани книги и книги, издадени на касети, дискове и други носители, както и специализирани списания.

Трябва да се подчертае, че ставката от 5% е най-ниската намалена ставка, която държавите членки могат да прилагат в съответствие с чл. 99 Директива 2006/112. Тя беше въведен в полския закон за ДДС на 1 януари 2011 г.

Особено внимание беше обърнато на ставката 0%, която е най-ниската ставка на ДДС. При тази данъчна ставка няма изходен данък. Данъчната ставка от 0% според националното законодателство е преференциална ставка. Така се получава право на възстановяване на ДДС по получени доставки, без да се плаща изходящ ДДС при продажба на стоки или услуги.

Обективното или субективно освобождаване не предоставя същото право като и нулева ставка. И в двата случая ДДС, платен при закупуване на стоки или услуги, не подлежи на възстановяване, освен ако не е предвидено друго в специални разпоредби.

Ставката от 0% не е предвидена от правилата на ЕС, но ви позволява да използвате това право за приспадане на данък върху покупката на стоки и услуги, които се използват за определени необлагаеми дейности. Въвеждането - от полския законодател - на нулева ставка е допустимо въз основа на правилата на ЕС поради сходния ефект от облагането на стоки и услуги с нулева ставка.

Националните правила също така включват фиксиран размер на дължимия данък за възстановяване (в зависимост от условията, посочени в закона) на земеделски производител, доставящ селскостопански продукти и селскостопански услуги. Процентът на възстановяване на еднократно данъка е 6,5% от дължимата сума за доставката на селскостопански продукти, минус сумата за възстановяване на еднократно данък.¹⁶ На основание чл. 146аа, ал. 1, ал. 3 от Закона за ДДС, от 1 януари 2019 г. единната данъчна ставка за възстановяване е увеличена с половин процент и в момента е 7%.

Глава V също се занимава с освобождаване от ДДС (субективно и субективни изключения - подглава 1.5).

Националните разпоредби уреждат правата, които предприемачите могат да използват за освобождаване от ДДС. Те посочват каталог на конкретни стоки и услуги, продажбата на които директно изключва възможността за издаване на документ за продажба без ДДС, а също така задължава предприемачите да се регистрират като платци на ДДС.

¹⁶ Закон от 11 март 2004 г. о налоге на товари и услуги (Законодательный вестник от 2020 г. поз. 106), ст. 115 сек. 2.

Предприемачите имат право на субективно освобождаване от ДДС поради ограничение на продажбите до 200 000 злоти¹⁷. Обективното освобождаване от ДДС обаче се отнася за вида на извършваната дейност и е възможно само при условие, че предоставяните услуги са освободени от ДДС.

От друга страна правни норми в областта на предмета на отнемане бяха включени – от 1 януари 2012 г. – в чл. 43 от акта. Раздел 1.5 обсъжда подробно критериите, които трябва да бъдат изпълнени, за да се получи субективно или обективно освобождаване.

Втората част на главата (подглави 4 и 5) препраща пряко към разглежданата тема, в която бюджетните приходи от ДДС за 2017-2021 г., с особен акцент върху несъответствията между планираната стойност, заложенa в законите за бюджета за тази година и действителната стойност. Обърнато е внимание и на факторите, определящи бюджетните приходи, особено тези с макроикономически характер.

Трябва да се отбележи, че характеристика на косвените данъци, по-специално на ДДС, е лекотата на събиране, тъй като това се случва при изпълнението на определен вид дейност, с която са свързани. Основното предимство на тази форма на данъчно облагане за държавата се вижда в значителната фискална производителност, както и в редовността на бюджетните приходи.

Този данък е източник на държавна дейност, която е насочена към процеси, свързани с производството или доставката на обществени блага, както и преразпределението на определени доходи, които биха съответствали на социално-икономическото състояние на страната. В същото време ефектите от цикличните колебания се смекчават.

Таблица 5.1. План и изпълнение на постъпленията от ДДС за периода 2017-2021 г.

Година	План (млн.)	Изпълнение (млн.)	Изпълнение на плана (%)
2017	143.483,0	156.801,2	109,3
2018	166.000,0	174.947,1	105,4
2019	179.600,0	180.891,8	100,7
2020	170.000,0	184.551,9	108,6
2021	214.500,0	215.734,0	100,6

Източник: Подготвено на основа на: *Analiz wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej za lata 2017-2021* (Najwyższa Izba Kontroli).

Въз основа на данните от таблицата по-горе се вижда, че бюджетните приходи от ДДС, както планирани, така и реализирани, имат тенденция към нарастване през разглеждания

¹⁷ Закон от 11 март 2004 г. о налоге на товари и услуги (Законодателный вестник от 2020 г. поз. 106), ст. 113 сек. 1.

период. Освен макроикономически фактори, влияние върху увеличението на приходите от ДДС оказват и въвеждането на множество мерки за уплътняване на данъчната система. Внедряване на т.нар. JPK_VAT, т.е. Единен контролен файл, внедряване на системата за контрол на автомобилния транспорт на товари - SENT и въвеждане на пакет гориво.

Трябва да се подчертае, че от 1 януари 2018 г. JPK ДДС беше разширен за всички данъкоплатци, което допринесе за увеличаване на бюджетните приходи. Освен това оценките за 2017 г. показват, че по-високите приходи от ДДС са свързани с по-добро спазване от страна на данъкоплатците на приложимите правни разпоредби, включително, наред с други неща, *compliance effect*. Те възлизат на почти 10,8 милиарда злоти, което потвърждава, че постепенно въведените инструменти, свързани с борбата с данъчни престъпления, доведе до измерими резултати.

Приходите от данък добавена стойност през 2018 г. възлизат на 174 947,1 милиона злоти, т.е. те са с 8 947,1 милиона злоти по-високи от прогнозата на Закона за бюджета. Това означава, че прогнозата за акта е направена на ниво от 105,4%. В сравнение с предходната година приходите от ДДС са по-високи с 18 145,9 млн. злоти, т.е. с 11,6% номинално и с 9,8% в реално изражение. За две години тези постъпления са се увеличили с 48 363,0 млн. злоти, т.е. с 38,2% спрямо 2015г. Това означава, че ДДС играе важна роля в бюджетните приходи и е важен елемент от една все по-ефективна данъчна система. Следва да се отбележи, че съотношението ДДС/БВП възлиза на 8,3% и нараства с 0,4 процентни пункта в сравнение с 2017г.

През 2019 г. приходите от данък върху стоки и услуги възлизат на 180 891 751 000 злоти и са по-високи с 1 291 751 хиляди злоти от сумата, предвидена в Закона за бюджета. Това означава, че предвидените приходи от ДДС в Закона за бюджета за 2019 г. са на ниво 100,7%. В сравнение с 2018 г. приходите от ДДС са се увеличили с 5 944 681 хиляди PLN, т.е. с 3,4% в номинално изражение и с 1,1% в реално изражение. Съотношението на обсъжданите приходи към БВП възлиза на 8,0% и намалява с 0,3 процентни пункта спрямо отчетения показател през 2018 г.

От друга страна, приходите от данък върху стоките и услугите през 2020 г. възлизат на 184 551,9 милиона злоти и възлизат на 14 551,9 милиона злоти, т.е. 8,6% повече от предвиденото в Закона за измененията на Закона за бюджета в размер на 170 000 милиона злоти. В сравнение с първоначалната прогноза от 196 500 млн. злоти те са по-ниски с 11 948,1 млн. злоти, т.е. с 6,1%. Този приход възлиза на 3 660,1 млн. злоти, т.е. с 2% повече от 2019 г.

Макроикономическата ситуация след избухването на епидемията от COVID-19 през март 2020 г., дължаща се, наред с други неща, на трудното положение на данъкоплатците поради ограничения или забрани за правене на бизнес (по-специално в областта на

ресторантьорството, туризма, хотелиерството и транспорт) се отрази негативно върху събираемостта на приходите от данъка върху стоките и услугите.

Приходите, реализирани през периода: януари - февруари 2020 г. възлизат на 3122,2 млн. злоти, т.е. 9,7% по-високи от приходите, получени през съответните месеци на 2019 г. Платците на данък върху добавената стойност са платили 2 556,4 млн. злоти, т.е. 5,1% повече от преди година. От друга страна, поради избухването на пандемията в периода: март - юни 2020 г. приходите от данъка върху стоките и услугите възлизат на 11 314,9 млн. злоти, т.е. 20,7% по-малко в сравнение със съответния период на 2019 г. Това се дължи на по-ниските плащания към данъкоплатците и по-високите възстановявания на ДДС в сравнение със съответните месеци на предходната година. През тези месеци платците на ДДС са платили 6 041,3 млн. злоти по-малко, т.е. с 6,6%.

2021 г. се характеризира с пореден ръст на бюджетните приходи от ДДС. През анализирания година приходите от горната сметка възлизат на 215 734 милиона злоти, което е 100,6% от прогнозата в Закона за бюджета, както е изменен в размер на 214 500 милиона злоти. В сравнение с прогнозата, приета в първоначалния Закон за бюджета, те са по-високи с 34 734 милиона злоти (19,2%), както и с 31 182 милиона злоти, т.е. с 16,9% по-високи от реализираните през 2020 г.

Приходите от ДДС, получени през януари-февруари 2021 г., възлизат на 35 655,5 милиона злоти и са по-високи от приходите, получени през тези месеци на предходната година с 477,2 милиона злоти, т.е. с 1,4%. По това време платците на ДДС са платили 54 573,2 млн. злоти, т.е. 1 734,2 млн. злоти (3,3%) повече, отколкото през същите месеци на предходната година, а данъчните власти са възстановили ДДС повече с 1 259,8 млн. злоти (със 7,1%).

Положително влияние върху нивото на реализираните приходи оказват мерките за затягане на данъчната система, включително въведените през предходните години – механизмът на разделно плащане и ИКТ системата на клиринговата къща. Бяха въведени допълнителни решения за подобряване на ефективността на събирането на ДДС, по-специално:

– допълнителни групи субекти са обхванати от задължението за отчитане на продажби на лица, които не извършват предприемаческа дейност с използване на онлайн каси: от 1 януари 2021 г. предприемачи в сферата на общественото хранене, предоставящи услуги в областта на краткосрочното настаняване, както и продажба на твърдо гориво за отопление, а от 1 юли 2021 г. - предприемачи, предоставящи правни, фризьорски, козметични, строителни услуги и в областта на медицинските грижи, предоставяни от лекари и зъболекари;

– в средата на 2021 г. са въведени разпоредбите относно т.нар. пакет за електронна търговия, насочен към затваряне на ДДС при трансгранична електронна търговия.

Трябва да се подчертае, че освен макроикономическите фактори, върху увеличението на реализацията на приходите са повлияли и въведените мерки за затягане на данъчната система. Това действие се състоеше основно в това, че предприемачите бяха принудени да плащат дължимия данък и борбата с ДДС мафиите продължи. Вълнуващият ефект обаче може да не продължи дълго; това е от голямо значение, тъй като се приемат добре по време на икономически бум. Когато обаче дойде моментът на криза, той е малко по-малко ефективен. В ход е икономическа рецесия и ситуацията на развитие може вече да не е толкова динамична.

Последната част на главата се занимава с данъчната разлика, която е от измеримо значение в контекста на ДДС.

При оценката на разликата (недостига) на ДДС трябва да се отбележи, че през 2017 г. се наблюдава подобрение в постъпленията на приходите от ДДС. Това се дължи на по-стриктното спазване на стандартите, според които данъкоплатците са длъжни да плащат този вид данък (т.нар. ефект на съответствие). Тази година той възлиза на 10,8 милиарда злоти. Това е значителна цифра, тъй като година по-рано тази цифра беше много по-ниска и възлизаше на 6,6 милиарда злоти.

През следващата 2018 г., както показват данните, данъчната разлика се стеснява значително, като през 2017 г. е била 15,4% от потенциалните приходи, а година по-късно тази стойност е 12,5%. Това е голяма разлика в сравнение с нивото на разликата през 2012-2015 г., когато тази цифра е на ниво от 24-25%.

Според Министерството на финансите разликата в данъка върху добавената стойност през 2019 г. е 12% от потенциалните приходи, подобно на 2018 г. (12,1%), докато през 2017 г. е 14,6%, а през 2016 г. е 14,6%, - 20,2%.

Също така през 2020 г., въпреки рецесията, причинена от пандемията Covid-19, разликата в ДДС намалява с 1,3 процентни пункта спрямо 2019 г., т.е. до около 10% от теоретичната стойност на задълженията. Това е резултат от по-нататъшното затягане на данъчната система.

Следващата година, обхваната от анализа (2021 г.), се характеризира с допълнително намаляване на данъчната разлика с 6,1 п.п. от 10,4% през 2020 г. на 4,3% през 2021 г. от потенциални печалби. През 2018 г. и 2019 г. той е бил средно 11,8%.

Мерките повлияха положително на нивото на реализираните приходи за херметизация на данъчната система, включително механизма за разделени плащания, въведен през предходните години, и системата за информационни и комуникационни технологии на клиринговата къща. Въведени са допълнителни решения за подобряване на ефективността на събирането на ДДС, по-специално в средата на 2021 г. пакет за електронна търговия, насочен към затваряне на ДДС в трансграничната електронна търговия.

Обобщавайки, ДДС носи много ползи за държавата, тъй като е форма, която значително укрепва функционирането на държавата. В същото време това е толкова важна форма на данъчно облагане, че формира финансовата политика на страната. Друго съществено предимство е, че този данък служи като средство за преразпределение на данъците. Въпреки многобройните си предимства обаче, ДДС все още е обект на значителни критики. По-специално това произтича от самото естество на това данъчно облагане, тъй като то натоварва значително потребителите. От друга страна, предприемачите, които са задължени да плащат този вид данък, използват различни методи, за да избегнат плащането му.

Този данък се прилага под формата на диференцирани ставки. Въпреки това обаче данъкоплатците извършват много действия, насочени към укриване от плащането на този данък. В същото време се създават ДДС въртележки, които са начин за изнудване за възстановяване на ДДС.

Въпросният данък също е силно критикуван за това, че се характеризира с високи ставки и значително ниво на сложност. Използваните правила често са сложни и изискват множество промени. По този начин предприятията са изложени на много допълнителни разходи. От това, от своя страна, зависи крайната цена на стоките. Поради съществуващите затруднения се намалява и ефективната данъчна ставка. Въпреки това със сигурност е важен показател, че ДДС, въпреки критиките или трудността на прилагането му, е най-големият източник на държавни приходи. Затова се вземат мерки този данък да се събира в максимална степен и да няма проблеми със събирането му. За това със сигурност допринасят предприетите мерки за запечатване, което е значително постижение в превенцията на измамите в тази област.

Глава VI. Акциз - ниво и динамика на бюджетните приходи през 2017-2021 г. и факторите за тяхното формиране

Акцизът е вторият (след ДДС) косвен данък по приходи в бюджета, който захранва централния бюджет. От 1993 г. структурата му се променя няколко пъти, тъй като е възприет методът на последователно приближаване на решенията в Полша в областта на акцизите към действащите стандарти в държавите-членки на Европейския съюз.

Поради присъединяването на Полша към ЕС, коригирането на полските данъчни правила, включително акцизите, се превърна в най-важния въпрос, свързан с промените, така че разпоредбите от 1993 г. бяха заменени с новия закон от 23 януари 2004 г. относно акцизите.¹⁸

¹⁸ Законодателный вестник от 2004 г., № 29, поз. 257.

Първата част на главата се опитва да представи понятието акциз (подглава 1), класификацията на акцизните стоки с особен акцент върху разделянето им на три основни групи: тютюневи изделия, алкохол и алкохолни напитки, електроенергия и енергийни продукти (подглава 2), както и данъчната основа и данъчните ставки (подглава 3).

Втората част на главата показва размера, динамиката и структурата на приходите от акциз в държавния бюджет за периода: 2017-2021 г. със специален акцент върху факторите, които ги определят (подглава 4).

Съдържанието на главата беше допълнено със заключения.

Трябва да се подчертае, че освен като фискално измерение, акцизът може да действа и като инструмент, който формира желаното от държавата потребление и неговата посока за отделните стоки, тъй като акцизът е важен и много гъвкав механизъм на фискалната и бюджетна политика. При определяне на списъка на подлежащите на освобождаване и определяне тежестта на този данък се вземат предвид следното:

- изпълнение на бюджета,
- нарушение на закона за бюджета,
- финансовото състояние на определени групи платци на акцизи,
- икономическото състояние на страната,
- пазарна конюнктура в оборота на акцизни стоки.

Приходите в бюджета от събирането на акцизи зависят от няколко фактора. Основно влияние върху фискалната ефективност на акциза оказват: количеството и видът на продуктите, класифицирани като акцизни стоки, обемът и размерът на продажбите на вътрешния и външния пазар, данъчните ставки, редица прилагани облекчения, както и ефективността на реализиране на приходите от този данък. Следователно, при създаването на акцизна система и класифицирането на продуктите, включени в нея, основните съображения са размерът на натрупването на печалба, което означава превишението на приходите от продажба на продукти над разходите за тяхното производство, високи данъчни ставки за конкретен вид на продукта и традицията.

Броят на стоките, подлежащи на облагане с акциз в Полша, беше много голям и надхвърляше стандартите на Европейския съюз, където акцизът се прилагаше само за алкохол и алкохолни напитки, минерални масла и тютюневи изделия. Съгласно Закона (в сила) от 6 декември 2008 г. за акцизите¹⁹ (дял IV), броят на стоките, подлежащи на акциз, е значително намален.

¹⁹ Законодателный вестник от 2022 г., поз. 143.

Таблица 6.1. Основните групи стоки, които се облагат с акциз

Луксозни предмети	Лицензирани продукти	Гориво	Електричество
<ul style="list-style-type: none"> • платноходки • морски яхти • моторни лодки • автомобили • козметични продукти • електронно оборудване • парфюмерия кожи и кожени дрехи 	<ul style="list-style-type: none"> • алкохолни напитки • продукти с дрожди • вино и бира • тютюн • сол • карти за игра • огнестрелни оръжия • газово оръжие 	<ul style="list-style-type: none"> • петролни продукти • течено гориво, • газ (например за пълнене на бутилки и за автомобили) 	

Източник: Собствено изследване на основа на Ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, Dział IV.

Гореспоменатият закон определя акцизни опции като енергия, електричество, е-течности, иновативни продукти, тютюневи изделия, сушен тютюн и алкохолни напитки. Освен това в Полша има акциз върху леките автомобили.

Както се вижда от таблицата по-горе, акцизът обхваща основно скъпи и търсени продукти. Все пак трябва да се подчертае, че за всяка страна луксозният артикул се отнася до други видове стоки, които зависят от няколко фактора, напр. традициите, богатството на гражданите и развитието на цивилизацията на страната.

Подглава 2 представя данъчната основа и данъчните ставки, които, както беше подчертано, се различават в рамките на Европейския съюз (включително Полша). Свързано е с приети в страната акцизни продукти. В Полша, например, енергийните продукти, в зависимост от вида на продукта, подлежат на три различни данъчни основи:

- а) в количество, изразено в литри, при температура на крайния продукт 15 °С,
- б) в количества, изразени в килограми готови продукти,
- в) по калоричност в гигаджаули. От друга страна, данъчната основа за електроенергия е сумата, посочена в мегаватчаса.

Що се отнася до данъчната ставка за акциз, това е коефициент, който позволява да се изчисли размера на дължимия данък. Той също така е структурен елемент на данъка, който влияе върху размера на данъчната полза, събирана от данъчните власти. Цените са изразени в:

- а) процент от данъчната основа,
- б) количество за единица продукция,
- в) процент от максималната цена на дребно,

г) смесен метод - като процент от максималната цена на дребно и в размер на единица стока.

Акцизните ставки за отделните акцизни стоки са определени в акцизните директиви и закони. Правилата на Европейския съюз изискват държавите-членки да спазват приетите минимални нива на данъци. Ситуацията е по-сложна в страните, които не са преминали към единна валута - еврото. Тези държави са инструктирани да преразглеждат нивото на акциза ежегодно в зависимост от съответния обменен курс на еврото спрямо националната валута за съответната година. Годишната актуализация на данъчните ставки елиминира значителните разлики в тежестта на акцизите и поддържа същото ниво на данъчна тежест.

В Полша акцизните ставки се изразяват в полски злоти (PLN). Всяка година е задължително да се проверява нивото на акцизното облагане на продуктите в зависимост от обменния курс на еврото за дадена година спрямо националната валута, като има и опция за коригиране на тези ставки.

Основната част от главата, която е пряко свързана с темата, е представена в подглави 4 и 5.

Акцизът е един от основните източници на приходи в държавния бюджет – заема второ място в групата на косвените данъци след данъка върху стоките и услугите.

Таблица 6.2. Косвените данъци и техният дял в приходите на държавния бюджет

Данъци	2017 г.	2018 г.	2019 г.	2020 г.	2021 г.
Данък добавена стойност (ДДС)	69,2	70,2	70,8	71,3	73,3
Акциз	30,1	29,0	28,3	27,8	25,7
Данък хазарт	0,7	0,8	0,9	0,9	1,0

Източник: Собствено изследване на основа на: Najwyższa Izba Kontroli, *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej za lata 2017-2021*.

Въз основа на проучването е установено, че приходите от акцизи постепенно нарастват и тяхната стойност е на следните нива: 68 261,30 милиона злоти през 2017 г. и 75 798,00 милиона злоти през 2021 г. Несъответствието между планираните бюджетни приходи, произтичащи от законите върху бюджета, а реалните бюджетни приходи не надвишават 5%.

Таблица 6.3. Приходите от акциз в държавния бюджет през 2017-2021 г. (в млн злоти)

	2017	2018	2019	2020	2021

Общ данъчен приход	315,2	349,3	367,2	370,2	432,1
Акциз	68,3	72,1	72,3	71,7	75,8
включително: алкохолни продукти	11,6	11,7	12,0	13,3	13,1
моторно гориво	31,4	33,5	33,8	32,5	34,5
тютюневи изделия	18,7	19,8	20,8	21,4	23,0
автомобили	6,5	7,1	5,7	4,5	2,5

Източник: Собствено изследване на основа: *Rocznik statystyczny Rzeczypospolitej Polskiej* (2018), Główny Urząd Statystyczny, Warszawa, 649; *Rocznik statystyczny Rzeczypospolitej Polskiej* (2019), Warszawa, 641; *Rocznik statystyczny Rzeczypospolitej Polskiej* (2020), Główny Urząd Statystyczny, Warszawa, 644; *Rocznik statystyczny Rzeczypospolitej Polskiej* (2021), Główny Urząd Statystyczny, Warszawa, 642-645; Najwyższa Izba Kontroli (2022), *Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2021 r.*, Warszawa 142-144.

Анализирайки отделните групи продукти, обхванати от акциза, може да се види, че неговата най-голяма стойност са постъпленията от акциза върху моторните горива, които показват възходяща тенденция и възлизат на повече от 30 милиарда злоти всяка година. От друга страна най-малка част от приходите в бюджета са акцизите върху леките автомобили. Приходите от тази сметка показват низходяща тенденция. Най-високата стойност е регистрирана през 2017 г. - 6,5 млрд. злоти, а през 2021 г. приходите са намалели над три пъти - до ниво от 2,5 млрд. злоти. По отношение на тютюневите изделия приходите показват възходяща тенденция през този период със стойност съответно от 18,7 милиарда злоти през 2017 г. и 23,0 милиарда злоти през 2021 г.

Трябва да се отбележи, че увеличението на доходите повлия на намаляването на „сивата икономика“, което беше особено отбелязано през четвъртото тримесечие на 2019 г. - делът на цигарите на нелегалния вътрешен пазар на тютюневи изделия е 10,4% (през четвъртото тримесечие на 2018 г. - 11,3%, а през четвъртото тримесечие на 2017 г. - 12,7%).²⁰

Размерът на горния доход зависи от много фактори, преди всичко от икономическото състояние на страната. Други фактори като инфлацията също влияят на доходите. Динамиката на бюджетните приходи от акциз през 2020 г. беше значително повлияна от пандемията от COVID-19.

В сравнение с прогнозата, приета в Закона за бюджета за 2020 г. от 14 февруари 2020 г.²¹, приходите са с 3 295,7 милиона злоти по-ниски, т.е. 4,4%, а в сравнение с от полученото през 2019 г. е по-малко с 0,8%.

²⁰ *Отчет об обзоре рынка в Польше, Сбор пустых выброшенных упаковок*, Октябрь 2019, Исследовательско-консалтинговый институт Алмарес (www.kspt.org.pl).

²¹ Законодателный вестник от 2020 г., поз. 571.

Допълнителен фактор за спада на приходите е намаляването на данъчните ставки за моторните горива – бензин, дизелово гориво, пропан-бутан.

От друга страна нарастват приходите от акцизи върху алкохолните напитки и тютюневите изделия. Това беше повлияно от акцизната данъчна ставка върху акцизните стоки, които са стимуланти, която беше увеличена на основание Закона от 21 ноември 2019 г. за изменение и допълнение на Закона за акцизите от 1 януари 2020 г., включително: етилов алкохол, бира, вино, тютюн продукти, сушен тютюн, иновативни продукти.

Увеличават се и приходите от акцизи върху тютюневите изделия - те възлизат на 21 460 млн. злоти. Те се оказват по-високи от приетата в Закона за измененията на бюджета прогноза с 4,5% и нарастват с 2,7% спрямо 2019 г.

Отбелязва се, че динамиката на растеж на приходите от акцизи бавно намалява, което може да е сигнал към Министерството на финансите за необходимостта от промяна на законовите норми, и пандемията от COVID-19 не благоприятства увеличаването на бюджетните приходи.

Глава VII. Данък върху хазартния бизнес - ниво и динамика на бюджетните приходи през 2017-2021 г.

Последната, седма глава на работата представя размера и динамиката на бюджетните приходи от данъка върху хазартния бизнес. Този данък заема последното, трето място по приходи в бюджета след ДДС и акциза, като стойността му е сравнително малка спрямо косвените данъци.

Първата част на главата, обхващаща подраздели 1-5, е посветена на правната основа за функционирането на данъчната служба, с особен акцент върху концесиите и разрешителните като регулирана дейност. От друга страна, втората част на главата (подглави: 6-7) е пряко свързана с темата и представя нивото и динамиката на бюджетните приходи от данъка върху хазарта, отчитайки позицията му по отношение на косвените данъци (подглава 7). Прегледът завършва с изводи, определени в подраздел 8.

От 1 януари 2010 г. влезе в сила Законът за хазарта от 19 ноември 2009 г., който юридически замени действащия Закон за игрите и взаимните залагания.²² Законът от 19 ноември 2009 г. беше изменен със Закона от 15 декември 2016 г. за изменение и допълнение на Закона за хазарта и някои други закони.²³ Той определя условията за организиране на хазартни игри и правилата за извършване на дейност в тази област, както и правилата за

²² Законодателный вестник от 2022 г., поз. 888 с изменениями.

²³ Законодателный вестник от 2017 г., поз. 88

облагане с данъка върху хазарта, наричан по-нататък данък върху игрите.²⁴ Според текста му „дейностите в областта на хазарта, залаганията и игрите с игрални автомати представляват три отделни категории, което се потвърждава от съдържанието на допълнителни разпоредби на закона, отнасящи се пряко до отделните области на тази дейност, особено по отношение на условия за провеждане на игрите.”

Във връзка с присъединяването на Полша към Европейския съюз в Полша влезе в сила правото на Общността. Правото на ЕС, уреждащо обхвата на данъка върху хазарта, е Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно обща система за данък върху добавената стойност.²⁵

В случая на страните от ЕС се използват различни правни структури в областта на данъчното облагане на печалбите. Това е така, защото регулирането на пазара на хазартни игри е отговорност на държавите-членки. Съвременният хазартен бизнес е глобална индустрия под формата на държавни, общински и частни лотарии, търговски казина, игрални автомати, лотарии и пунктове за залагания. Приходите от хазарт трябва значително да попълнят държавния бюджет.

Структурата на данъка е различна от тази на другите два данъка. За разлика от ДДС и акциза, които могат да бъдат наложени върху един и същ продукт едновременно, данъкът върху хазарта не се комбинира с други данъци върху оборота. Спецификата на този данък се състои в това, че неговата материална сфера засяга дейности, които изискват строго регулиране от страна на държавата.

Данъчното задължение за данък върху хазарта възниква в деня на започване на дейност, като данъчно обременени са само организаторите на игри и залагания, а не участниците. Данъкоплатци са лицата, които организират играта въз основа на съответно разрешение от момента на започване на дейността.

В съответствие с чл. 73-74 от Закона за хазарта от 19 ноември 2009 г., в случай на данък върху хазарта има разнообразие както в процентната ставка на данъка, така и в данъчната основа. Най-ниската лихва е 2,5%, а най-високата е 50%.

Трябва да се отбележи, че организирането на хазартни игри, залагания, игри с карти и игри на игрални автомати и извършването на дейности в тази област е разрешено въз основа на съответен лиценз, разрешение или уведомление. Така хазартната дейност в Полша е ограничена до издаването на разрешителни или концесии.

²⁴ Закон от 19 ноември 2009 г. об азартных играх (Законодательный вестник от 2022 г., поз. 888), ст. 1.

²⁵ D.U.U.E L 347 от 11.12.2006 г., стр. 1 с изменениями.

Законът за хазарта в чл. 3 разграничава и игралните зали, работещи въз основа на разрешение. Те включват хазарт, игри с ротативки, кеш бинго, взаимни залагания, лотарии, промоционални лотарии и аудио-телевизионни лотарии.

Броят на казината в Полша е ограничен. В градове до 250 000 може да има само едно казино на население. За всеки следващ брой от 250 000 жители броят на казината се увеличава с едно. Общият брой на казината в една провинция обаче не може да надвишава едно казино на всеки общо 650 000 жители на провинцията.²⁶

Таблица 7.3. План и изпълнение на приходите в държавния бюджет от такса за лов за 2017-2021 г.

Година	План (в милиони)	Изпълнение (в милиони)	Изпълнение на плана (в %)
2017	1.709,0	0 1.640,2	96,0
2018	1.914,0	1.901,9	99,4
2019	2 080 000	2 336 574	112,3
2020	2 300 00	2 337 873	101,6
2021	3 000 000	3 048 900	101,6

Източник: Собствено изследване на основа на: *Analiz wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej za lata 2017- 2021* (Najwyższa Izba Kontroli).

През 2017 г. макроикономическите условия се оказаха по-благоприятни от очакваното; икономическият растеж е на ниво от 4,6% и е по-висок от закона за бюджета (3,6%)²⁷, а инфлацията е 0,7 процентни пункта. над прогнозата. Приходите от основните данъчни източници бяха по-високи или близки до към предвидения размер, но по отношение на данъка върху хазартната дейност размерът на реализираните бюджетни приходи се оказа с 4,0% по-нисък от планирания.

През 2018 г. се отбелязва, че реалните данъчни приходи са по-високи от планираните с 1,3%, а спрямо предходната година - с 10,8%.

Приходите в държавния бюджет от данък върху хазарта през 2019 г. бяха прогнозирани на ниво от 2 080 000 злоти. Те обаче бяха продадени в размер на 2 336 574 хиляди злоти, което означава, че те са били над прогнозата с 256 574 хиляди злоти, тоест с 12,3%.

Приходите в държавния бюджет от данък върху хазарта през 2020 г. се предвиждат на ниво от 2 300 000 злоти. Те обаче бяха реализирани в размер на 2 337 873 хил. злоти, което означава, че са над прогнозата с 37 873 хил. злоти, т.е. с 1,6%. В сравнение с 2019 г. тези постъпления са по-високи с 1 299 хил. злоти, т.е. с 0,06%.

²⁶ Закон от 19 ноември 2009 г. об азартных играх (Законодательный вестник от 2022 г., поз. 888), ст. 15.

²⁷ Закон от 16 декември 2016 г., Закон о бюджете на 2017 г. (Законодательный вестник от 2017 г., № 108, поз. 1262).

Прогнозираните приходи от данък върху хазарта за 2021 г. бяха 3 000 000 злоти. Представянето му беше по-високо с 48 859 хиляди злоти. В сравнение с 2020 г. приходите от този данък са се увеличили със 710 986 хил. злоти.

През 2019-2021 г. данъчните приходи от хазарт са във възходяща тенденция. Увеличението на приходите от този данък се дължи основно на увеличаването на броя на субектите, организиращи хазартни игри.

Трябва да се подчертае, че ограниченията, наложени след началото на епидемията от COVID-19, включително временно спиране на дейности и отмяна на спортни събития, се отразиха на приходите, генерирани от отделните игрални сектори. Онлайн казината обявиха данък от 30,2%, т.е. 138,3 милиона злоти, по-нисък от 2019 г. повече от два пъти повече от 2019 г., т.е. с 83,8 милиона злоти. С най-голям дял в структурата на приходите е декларираният данък от сектора на залаганията. Приходите от това възлизат на 874 милиона злоти и са с 6,1% по-високи от 2019 г.

Ситуацията с пандемията ускори развитието на онлайн хазарта. Продажбите на онлайн казино игри се увеличиха повече от два пъти, което доведе до 105% увеличение на данъка върху хазарта спрямо предходната година. От друга страна, данъкът върху ставката се е увеличил през 2020 г. като цяло с 6,1%, от които ръстът на онлайн канала е 13,6%, докато ефирният канал отбелязва спад от 23,6%. В резултат на преминаването на играчите към онлайн, дялът на онлайн продажбите на взаимни залози се увеличи от 80% през 2019 г. на 85% през 2020 г.

Обобщавайки, можем да кажем, че най-важният източник за попълване на държавния бюджет са данъчните приходи. В структурата на данъчните приходи доминират косвените данъци. Сред косвените данъци най-важна роля играят приходите от ДДС и акцизи. От друга страна, дялът на данъка върху хазарта в приходите на държавния бюджет е на максимално ниво от 9-10%. Видно от представената таблица за 2017-2021 г. съществуват данъчни зависимости между предложения план и нивото на приходите в държавния бюджет.

Данъкът върху хазарта през анализираниите години, както всички косвени данъци, има тенденция към нарастване. През 2020 г. той е с 0,05% по-висок от 2019 г. През 2021 г. той нараства значително спрямо 2020 г. и възлиза на 30,4%. Въпреки началото на пандемията и рестрикциите и въвеждането на различни ограничения върху хазартната дейност продължава тенденцията на висок ръст на данъчните приходи от хазарт в държавния бюджет (2021 г.). Това предполага, че интересът към хазарта е нараснал през последната година и като се има предвид времето на пандемията, най-високият процент е отразен в онлайн игрите.

III. НАУЧНИ И НАУЧНО-ПРИЛОЖНИ РЕЗУЛТАТИ:

1. Подчертана е ролята на косвените данъци в бюджетните приходи и повишаване ролята им след 1993 г. Отбелязано е, че поведението на данькоплатците, особено на ДДС, е значително повлияно от данъчното законодателство, което е моделирано по примера на решенията, взети в Англия, което до голяма степен - не съответства на полската икономика реалност,
2. Установено е, че избягването на данъци в Полша често се бърка с укриването на данъци. Избягването на данъци не е нарушение на закона, а поведение на данькоплатците, насочено към намаляване на данъчната тежест. Темата за избягване на данъчното облагане е стеснена чрез анализ на това явление и условията на данъчното законодателство, особено след присъединяването на Полша към ЕС,
3. доказано е, че процесът на хармонизация значително е променил функционирането на косвените данъци, особено в контекста на ДДС и акцизите,
4. доказано е, че основният фактор, определящ действителната фискална ефективност, е структурата на данъка (например: субекти и обекти, данъчни ставки), което предизвиква определени реакции сред данькоплатците и промени в средата при събиране на данъка. И в най-важните, от фискална гледна точка, данъци (ДДС, акциз) има тясна връзка между промените в техната структура и нивото на постъпленията в държавния бюджет.

ПРАКТИЧЕСКИ И ПРАКТИКО-ПРИЛОЖНИ ПРИНОСИ

1. в контекста на данъчните приходи са идентифицирани техните проблемни области, като се посочват редица фактори, които ги определят,
2. в контекста на публичните приходи е разработен нов теоретичен и методологичен подход в областта на икономическите изследвания в публичния сектор в Полша,
3. идентифицирани са причините за сравнително ниската ефективност на данъчните приходи от косвени данъци, като се посочват не само икономически фактори, но и действията на данъчните власти за налагане на публични регулаторни задължения,
4. установено е, че в Полша е започнал процесът на „демонтаж“ на предишния начин на работа на публичните органи и е започнал процес на активна политика, насочена към подобряване на данъчната система, за да се осигури оптималното прилагане на фискална функция,
5. формулирани са препоръки, изпълнението на които ще подобри ефективността на данъчната система и в резултат на това ще увеличи притока на постъпления към централния държавен бюджет.

IV. СПИСЪК НА ПУБЛИКАЦИИТЕ ПО ТЕМАТА НА ДИСЕРТАЦИЯТА

Статии в ИНДЕКСИРАНИ И РЕФЕРИРАНИ международни периодични издания и конференции (Scopus и Web of Science)

1. Bożena Sowa, *Value Added Tax in Turnover within the European Union (Selected Aspects)* [in:] *Global Economic Crisis and Countries of Central & Eastern Europe, Geopolitical Studies* - 2009, vol. 15, ISSN 1429-009X, стр. 99-108, Scopus.
2. Bożena Sowa, *The impact of the tax harmonization process (on the example of VAT) in selected EU 25 countries on budget revenues – a comparative analysis*, *Business Management* 3/2022, ISSN: 0861 6606-Print Edition; ISSN: 2534-8396-Electronic Edition, стр. 17-31.

Статии в ИНДЕКСИРАНИ И РЕФЕРИРАНИ международни периодични издания без импакт фактор IF и импакт ранг SJR

1. Bożena Sowa, *Zakres dostosowania polskich podatków pośrednich do prawa UE ze szczególnym uwzględnieniem podatku akcyzowego*, Politechnika Rzeszowska, *Zeszyty Naukowe*, seria: Zarządzanie i Marketing – Zmiany gospodarcze i społeczne w integrującej się Europie – 2006, Nr 226 (zeszyt 6), ISSN 1234-3706, стр. 295-306.
2. Bożena Sowa, *Opodatkowanie podatkiem od towarów i usług (VAT) działalności transportowej w Unii Europejskiej. Wybrane aspekty* [w:] *Zeszyty Naukowe Politechniki Rzeszowskiej* nr 272, seria: Zarządzanie i Marketing, - 2010, nr 17 vol. 272, ISSN 1234-3706, стр. 375-388.
3. Bożena Sowa, *Analiza dochodów własnych jednostek samorządu terytorialnego (ze szczególnym uwzględnieniem podatków i opłat lokalnych) na przykładzie Gminy Biłgoraj*, *Zeszyty Naukowe Szkoły Głównej Gospodarstwa Wiejskiego w Warszawie*, seria: *Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej* – 2010, Nr 81, ISSN 2081-6979, стр. 147-156.

Google Scholar Citations.

4. Bożena Sowa, *Przychody podatkowe osiągnięte przez osoby fizyczne z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej – analiza wybranych aspektów*, *Zeszyty Naukowe Politechniki Rzeszowskiej*, seria: Zarządzanie i Marketing – 2012, vol. 285, nr 19 (3/2012); p-ISSN-1234-3706; стр. 95-118.

Google Scholar Citations.

5. Bożena Sowa, *Podatek akcyzowy na tle innych form opodatkowania konsumpcji*, *Modern Management Review MMR* – 2013, vol.18, nr 20 (2/2013), p-ISSN 2300-6366, e-ISSN 2353-0758; стр. 69-84.

Google Scholar Citations, IndexCopernicus 2013- 5.44, ERIHPLUS

6. Bożena Sowa, *Harmonizacja podatku akcyzowego jako istotny czynnik integracji gospodarczej* [w:] *Nierówności społeczne a wzrost gospodarczy*, 2014, nr 37 (1/2014), ISBN 978-83-7996-020-0, ISSN 1898-5084, стр. 454- 477.

Google Scholar Citations

7. Bożena Sowa, *Wewnątrzspółnotowe świadczenie usług*, *Košická Bezpečnostná Revue* - 2014, nr 1, ISSN 1338-4880, стр. 178-191.

8. Bożena Sowa, *Wewnątrzspółnotowa dostawa towarów i usług (WDT) - analiza wybranych zagadnień*, Współczesne problemy zarządzania, seria: Rachunkowość i Podatki, Zeszyty Naukowe Państwowej Wyższej Szkoły Techniczno - Ekonomicznej im. Ks. B. Markiewicza w Jarosławiu, 2014, nr 4, ISSN 2300-5157; ISBN 978-83- 63909-49-9, стр. 65-79.
9. Bożena Sowa, *Przedsiębiorstwo jako podatnik podatku od towarów i usług (VAT)*, Modern Management Review MMR - 2014, vol. 19 nr 21 (1/2014), p-ISSN 2300-6366, e-ISSN 2353-0758, стр. 139-155. Google Scholar Citations, IndexCopernicus 2014- 66.36
10. Bożena Sowa, *Polityka fiskalna państwa*, Administracja. Teoria - Dydaktyka - Praktyka 2015, nr 1 (38), ISSN: 1896-0049, стр. 103-136.
11. Bożena Sowa, Paweł Dziekański *Financial economy principles of the budgetary units*, News of Science and Education (Economic Science Law) - 2015, Nr 9 (33), ISSN 2312-2777, стр. 93-103.
12. Bożena Sowa, *Opodatkowanie podatkiem VAT rolnictwa w Polsce*, Košická Bezpečnostná Revue - 2015, nr 2, ISSN 1338-4880, стр. 307-315.
13. Bożena Sowa, Paweł Dziekański, *Zasady podatkowe jako wyznaczniki racjonalnego systemu podatkowego*, Современный Научный Вестник, Научно - теоретический и практический журнал, Серия: Экономические науки Государственное управление - 2015, nr 4 (251), ISSN 1561-6886, стр. 112-123.
14. Bożena Sowa, Antoni Olak, *Budżet zadaniowy jako nowa metoda zarządzania finansami publicznymi*, Modern Management Review – 2015, vol. 20, nr 22 (3/2015), p-ISSN 2300-6366, e-ISSN 2353-0758, стр. 145-158. IndexCopernicus 2015 – 77.94, ERIHPLUS

Книги

1. Bożena Sowa, *Harmonizacja podatków bezpośrednich jako element konkurencji podatkowej*, Politechnika Lubelska Lublin 2014, ISBN: 978 – 83 -7947 – 134– 8, стр. 172.

Главы книги

1. Bożena Sowa, *Budżet i polityka fiskalna rządu* [w:] *Ekonomia* (red.) K. Gardjan, M. Kurek, B. Sowa, S. Zabrowarny, Wyższa Szkoła Administracji i Zarządzania w Przemysłu, Podręczniki Uczelniane Nr 77, Przemysł 2004, ISBN 83-89473- 12-7, стр. 244-262.
2. Bożena Sowa, Paulina Filip, *Konkurencja podatkowa jako efekt globalizacji gospodarki światowej* [w:] *Najnowsze zmiany polskiego prawa prywatnego i publicznego, a funkcjonowanie rynków finansowych*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa O/Rzeszów, Rzeszów 2008, ISBN 978-83-61312-24-6, стр. 61-72.

Google Scholar Citations

3. Bożena Sowa, *Zarządzanie podatkami w sektorze MMSP - wybrane aspekty* [w:] *Zarządzanie wobec współczesnych wyzwań społeczno-ekonomicznych*, Joanna Wiażewicz (red.), Politechnika Rzeszowska, Rzeszów 2013, ISBN 978-83-7199-870-8, стр. 189-214.
4. Bożena Sowa, *Czynniki kształtujące cenę benzyny w Polsce ze szczególnym uwzględnieniem podatków i opłat* [w:] *Europejski wymiar bezpieczeństwa energetycznego a ochrona środowiska. Bezpieczeństwo - Edukacja - Gospodarka. Ochrona Środowiska. Polityka - Prawo - Technologie*. Red. naukowa: P. Kwiatkiewicz, R. Szczerbowski i inni, Wyd. Fundacja na rzecz Czystej Energii, Poznań 2014, ISBN: 978-83-64541-02-5, стр. 655-670.

5. Bożena Sowa, *Budżet i polityka fiskalna państwa* [w:] *Ekonomia, wybrane zagadnienia mikro i makroekonomii*, W. Kalita, M. Kurek, L. Piczak, B. Sowa, Wyższa Szkoła Prawa i Administracji, Rzeszów -Przemyśl 2014, ISBN 978-83-63666-19-4, стр. 195-213.
6. Bożena Sowa, *Налоговая Система Польши и налогообложение хозяйственной деятельности физических лиц* [w:] Потенциал предпринимательства в Польше и Украине: механизмы и регулирования, под редакцией академика д.э.н. профессора Буркинського Б.В. д.и.н., профессора Вежбеньса В., wyd. Государственная Высшая Техничко - Экономическая Школа в Ясослве (Йнститут Экономики и Управления), Йнститут проблем рынка и экономико экологических исследований НАН Украины, Одесса, Ярослав 2014, ISBN 978-83-63909-43-7, стр. 37-52.
7. Bożena Sowa, Antoni Olak, *Analysis of budgetary revenues with particular emphasis on tax revenues* [w:] *Aeronautica XV: proceedings of the International conference (First Edition)*, Lublin University of Technology, Faculty of Management, Department of Economics and Management of Economy; Czech Technical University in Prague, Faculty of Transportation Sciences, Department of Air Transport, 2015, nr 1, ISBN: 978-83-749-149-2, стр. 181-185.
8. Bożena Sowa, *Podatek dochodowy w działalności gospodarczej przedsiębiorstw* [w:] *Bezpečnostné Forum 2015, Volume of Scientific Papers, II. Volume: European Security space in the Context of Ukraine Crisis*, 2015, ISBN: 978-80-557-0849-2, стр. 628-640.
9. Bożena Sowa, Antoni Olak, *Harmonizacja podatków pośrednich w Polsce* [w:] *Medzinárodný vedecký zborník II.2015*, ISBN: 978 - 86 - 80394 - 01 -5, стр.140-151.
10. Bożena Sowa, *Ograniczenia budżetowe* [w:] *Mechanizmy gospodarki rynkowej* pod red. M. Kurka, Wyższa Szkoła Prawa i Administracji Rzeszów-Przemyśl, Rzeszów- Przemyśl 2015, ISBN: 978-83-63666-79-8, стр. 57-60.

ДЕКЛАРАЦИЯ ЗА ОРИГИНАЛНОСТ И ДОСТОВЕРНОСТ

на дисертационен труд

Във връзка с провеждането на процедура за придобиване на образователна и научна степен „доктор на науките”, аз, **Божена, Агнешка Сова**, докторант свободна подготовка, декларирам, че разработеният от мен дисертационен труд на тема **„Косвените данъци и тяхното влияние върху нивото и структурата на приходите в държавния бюджет. Анализ по примера на Полша за 2017-2021 г”**, в област на висшето образование 3. „Социални, стопански и правни науки”, професионално направление „Икономика“, докторска програма „Финанси, застраховане и осигуряване“, съдържа оригинални резултати и приноси и не са заимствани от изследвания и публикации, в които авторът няма участия.

Резултатите, които са получени, описани и публикувани от други физически и юридически лица, са цитирани в изложението и библиографията по недвусмислен начин.

Представената от автора информация във вид на копия на документи и публикации, лично съставени справки и др. съответства на обективната истина.

Резултатите, които са получени, описани и/или публикувани от други автори, са надлежно и подробно описани в библиографията.

Разработеният от мен дисертационен труд не е представен в друга образователна или научна институция да придобиване на образователна и научна степен „доктор” или научна степен „доктор на науките”.

Докторант:

г.София

/Божена, Агнешка Сова/

