

Доц. д-р Николай Гълъбов*

ПОЯВА, РАЗПРОСТРАНЕНИЕ И РАЗВИТИЕ НА ДАНЪКА ВЪРХУ ДОБАВЕНАТА СТОЙНОСТ В ЕВРОПА

На основата на достиженията на финансовата и макроикономическата теория и при използване на богата нормативна и статистическа информация е разгледано развитието на ДДС в Европа от появяването му досега. Основна ос на анализа е противоречивото единство между уеднаквяването и запазващите се различия по държави. При това особено внимание е отделено на страните от Източна Европа (главно ЕС-11), вкл. България.

JEL: F36; H25

Поява и развитие на ДДС в Западна Европа

„Добавена е стойността, която производителят (или доставчикът) ... добавят към своите сурови материали или покупки (освен труда), преди продажбата на новия или подобрен продукт или услуга.”¹ По този начин добавената стойност може да бъде представена чрез събиране на съставните ѝ части (заплати + печалби) или чрез изваждане [изходящ поток или ресурс (output) – входящ поток или ресурс (input)]. Освен това при всеки от тези два подхода данъкът може да бъде изчислен пряко или косвено.

Действително прилаганият модел в ЕС (и почти навсякъде другаде) е способът на косвеното изваждане, наричан фактурен (invoice method) или кредитен. При него от дължимата сума на ДДС върху изходящия ресурс се приспада тази, дължима върху входящия. Има три основни причини, поради които е предпочетен именно способът на косвеното изваждане: *първо*, способът на фактурата прикрепя данъчното задължение към сделката (операцията), правейки го юридически и технически далеч по-съвършен от останалите; *второ*, този метод създава добри следи за проверка; *трето*, единствено той позволява различни данъчни размери при продажбите, като се съобразява със счетоводната отчетност и сезонните колебания на покупките, продажбите и запасите.

Сред причините за експериментирането и приемането на ДДС от отделните страни с пазарна икономика най-важна е неудовлетвореността от съществуващите преди него данъци върху продажбите (оборота), които са основно два вида. Първият е каскаден (многостепенен) тип данъци - с него се взема процент от целия стопански оборот. Тъй като обложеният продукт минава от производителя през търговеца на едро и този на дребно, се натрупват данък върху данък. Смята се, че действителният данъчен размер на каскадния данък към стадия на търговията на дребно е приблизително 2.5 пъти номиналния му размер (т.е. данък върху оборота от 4% е равносложен на

* ИИИ при БАН, секция „Макроикономика“.

¹ Tait, 1988, p. 4 и сл.

данък върху продажбите в търговията на дребно от 10%). Данъчната задълженост е различна в зависимост от степента на вертикалната производствена интеграция, така че данъкът деформира структурата на производството. При определяне на сумата на каскадния данък възникват трудности и когато трябва той да бъде намален при износа и наложен върху вноса. Именно слабостите на този тип данък са накарали французите да разрешат кредит за задоволяване на покупките от суровини срещу данъчната задълженост при продажбите, както и за задоволяване на капиталовите покупки, което логично довежда до появата на ДДС.

Вторият вид оборотен данък, предшественик на ДДС, е едностадийният данък, облагащ производителите или търговията на едро или на дребно. Тук също може да има елементи на каскадиране, когато при производството на облагаеми стоки се използва обложен входящ поток (ресурс). Логично проблемът възниква по-често, когато точката на въздействие на данъка е далеч от стадия на търговията на дребно. Многобройните освобождавания и множеството данъчни размери обикновено усложняват данъчната структура и подкопават данъчната основа, за което допринася и популизмът на политиките.

Втора причина за приемането на ДДС е създаването на Митническият съюз (Общия пазар), първоначално между 6-те страни-основателки, с цел премахване на дискриминиращите гранични данъци. Страните-членки признават ДДС за най-добрия начин да се повиши неутралността и еднообразието на данъчната тежест, като чрез лоялна конкуренция се осигурят стимули за увеличена производителност. Трета причина за въвеждане на ДДС е, когато чрез това се цели намалението, т.е. частичното заместване на други данъци (например на корпоративния или личния подоходни данъци или митата). Четвърто, еволюцията на данъчната система трябва да върви в крак с развитието на икономиката. Тъй като търговията става по-сложна, страните направляват развитието на косвените данъци към въвеждане на истински всеобщ данък върху продажбите с понижено или липсващо изкривяване на пропорциите.

Данъкът върху добавената стойност (ДДС), наричан още нетен данък върху оборота, е въведен в употреба първоначално във Франция през 1954 г., разбира се, в един различен от сегашния вид.² През 1962 г. Комитетът на ЕИО по фискалните и финансови въпроси препоръча всички тогавашни страни-членки (6 на брой) да се придвижат към ДДС. През 1963 г. специално създадената в неговите рамки комисия под ръководството на проф. Ф. Ноймарк представя доклад за пътищата на данъчната хармонизация с цел да се изравнят условията за конкуренция. Според този доклад данъчната хармонизация не трябва да засяга структурата на данъчните системи, а само влиянието на данъчното облагане във всяка страна върху процесите на интеграция и икономически растеж, т.е. неутралността на данъците по отношение на пазара на стоки и

² За основните етапи на разпространението на ДДС вж. по-подробно Tait, 1988; Башкатова, 1988, с. 44-52; Keen..., WP/07/142.

услуги, а също на работна сила и капитали. Комисията на Ноймарк препоръча хармонизация на косвените данъци на основата на френския ДДС. Практически мерки са предприети едва през 1967 г., в частност Директива 67/227 на Съвета на ЕИО от 11 април 1967 г. за хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота. Уточнени са основните принципи на действие на отделните елементи и самият механизъм на вземане на данъка. Установява се освобождаването на износа от облагане и облагането на вноса. Предполага се също постепенно сближаване на ставките. Приемането на ДДС става задължително за всяка новоприета държава. Така съгласуваният до известна степен ДДС е приет от страните-членки между 1968 (Франция и Германия) и 1973 г. (Италия).

На 29 юни 1973 г. Комисията на ЕИО прави предложения за по-нататъшна хармонизация на ДДС, които след дълги четиригодишни спорове са приети с Директива 77/388/ от 17 май 1977 г. С нея се прави най-важната крачка към изграждане на обща система на ДДС на единна данъчна основа. Установени са общи правила, определящи обекта на данъка, метода за определяне сумата на данъка, мястото на облагане. Изброени са облагаемите стоки и услуги; основните правила за прилагане на данъчните ставки (размери); стоките и услугите, свободни от данък; правилата за връщане на данъка, начислен в предишни стадии. Директивата разширява правилата върху сферите на услугите, селското стопанство и малките предприятия, което позволява ликвидирането на двойното облагане в тези специфични области. Освен това единната данъчна основа за начисляване на ДДС улеснява укрепването на финансовата основа на Общия бюджет на ЕИО (ЕС) – от 1979 г. страните отчисляват 1% от техните постъпления за него.

Успешното прилагане на ДДС във взаимната търговия на първоначалните страни-членки на ЕС, както и признаването от ГАТТ (СТО) на нулевото облагане при износ води до това, че и техните близки партньори въвеждат този данък, и то на същата методологическа основа. Редица бъдещи членове на ЕС го въвеждат много преди встъпването си в членство (Дания, Швеция, Австрия, Финландия). ДДС е въведен и от европейските страни, останали трайно извън ЕС (Норвегия, Исландия и Швейцария). Единствено Гърция въпреки членството си от 1981 г. забавя в разрез с правилата приемането на ДДС до 1987 г., като основни причини за това са голямото влияние на дребните търговци и производители върху политиката и ниският данъчен морал.

След три десетилетия на прилагане и множество частични изменения Директива 77/388/ от 17 май 1977 г. е заменена от Директива 2006/112/ на Съвета на ЕС от 28 ноември 2006 г. относно общата система на ДДС, в сила от 1 януари 2007 г. Новата директива не внася коренни промени в предшестващата я Директива 77/388. С оглед постигане на яснота и рационалност нейният текст и структура са преработени, за да съответстват на принципа на по-добро регулиране. Прецизирани са множество термини. Предвижда се постепенно още по-пълно унифициране на облагането с ДДС в отделните страни. Например потвър-

дена е минимална стандартна ставка от 15% (чл. 96) и минимална намалена ставка от 5% (чл. 99). Държавите могат да прилагат една или две намалени ставки (чл. 98). Създава се специален Комитет по ДДС за прилагане на разпоредбите по ДДС и консултации (чл. 398).

Въпреки това пълното унифициране на общата система на ДДС в ЕС е още далече. Различна е както основната, така и намалените ставки, а също техният брой, прагове на освобождаване и обхват. Различия има при специалните схеми за облагане на земеделските производители и други особени случаи. Освен това Директива 2006/112/ позволява запазване на множество т.нар. дерогации – юридически термин, означаващ отмяна и изключване на действието на определени клаузи, в т.ч. индивидуално по страни, макар и временно (чл. 370-396). Все пак в чл. 403 е предвидено Съветът по ДДС в съответствие с чл. 93 на Договора на ЕС да приема подходящи за целта директиви за допълване на Общата система на ДДС и по-конкретно за прогресивно ограничаване или елиминиране на дерогациите от тази система. Чл. 402 от Директива 2006/112 обявява режима на ДДС в нея за *преходен*, като при повисока степен на интеграция на страните-членки той може да бъде заменен от *окончателен*, „основан по принцип на данъчно облагане в страните-членки *по произход* на доставките на стоки и услуги” (вместо сегашния принцип *по местоназначение*). В обозримо бъдеще обаче това най-вероятно ще си остане пожелание.

Трансформация на данъка върху оборота в ДДС в страните от Източна Европа

Съществува, разбира се, обща причина за желанието за въвеждане на ДДС на мястото на брунтните данъци върху продажбите - това е стремежът да се въведе по-съвършена данъчна форма, по-малко изкривяваща икономическите пропорции и същевременно даваща различни сигурни и растящи във времето бюджетни приходи. Трансформациите при въвеждане на ДДС в Западна Европа (и други развити индустриални страни)³ сами по себе си са значими, протичат вече над 45 години и са далеч от приемането на т.нар. окончателен режим. Промените в Източна Европа обаче са далеч по-мощни, защото те са съставна част от смяната на икономическата система – от планово-директивна на пазарна. Фактът, че при това бившите социалистически страни могат да ползват доказалите се вече в Западна Европа „образци”, като избягнат част от лутанията и грешките, не е без значение. За кандидатствалите (и кандидатстващи) за членство в ЕС държави ДДС е част от необходимите за приемането им реформи.

Въпреки това мащабите на промените са наистина по-големи и по-сложни. При планово-директивната икономика основните решения се вземат от един

³ До началото на 1990 г. само 51 държави са приели ДДС, вкл. Унгария. Към 2007 г. страните, прилагащи ДДС, са над 130, в т.ч. всички страни-членки на ОИСР без САЩ и всички държави от Източна Европа (вж. Keen..., WP/07/142, р. 3; Tait, 1988).

център, като идеята е, че този начин на определяне на темповете и пропорциите и разпределение на ресурсите е по-съвършен в сравнение с пазарния, в т.ч. в неговите съвременни модификации. Пазарните (стоково-паричните) отношения и механизми играят само пасивна „отчетническа“ роля. Те са подчинени на плана.⁴ По такъв начин липсват обосновани критерии за издържаността на едно или друго решение, за това дали дадени разходи и цени са високи, или ниски, както и стимули за намаляване на разходите и усъвършенстване и обновяване на производството. Икономиката се развива според волевите импулси на плана, на практика с примат на натурално-веществените показатели, неефективно и до голяма степен – авторитарно.

С изчерпване на екстензивните фактори, усложняването на връзките в икономиката и нарастване необходимостта от по-разнообразни стоки и услуги за крайно потребление тази висока степен на централизация става все по-неадекватна. Затова през 60-те години на миналия век във всички социалистически страни в Европа се търсят пътища за усъвършенстване на управлението на икономиката чрез частично разширяване на самостоятелността на предприятията. В цените на производителя се залага известен процент печалба, като част от нея, както и по-голямата част от амортизационните отчисления остават за предприятието. По този начин и държавният бюджет става в основни линии двуканален, т.е. освен от данъка върху оборота, значим дял от приходите се получават от печалбата. Наред с това предприятията получават известна автономия при вземане на конкретни решения.

Данъкът върху оборота е разлика („буфер“) между цената на едро (цена на дребно без търговската отстъпка) и цената на производителя (най-често фабрично-заводски цени, понеже 90-95% от данъка се е внасял от промишлеността). Размерът му е силно диференциран и се мени, защото двата вида цени се изменят самостоятелно. Това разкъсва връзката между производството и потреблението и изкривява оптималните (от гледна точка на пазара) пропорции. Теоретичите на този модел виждат неговата икономическа роля (извън чисто фискалната) именно в това да бъде регулатор на рентабилността (чрез трансформация на печалба в данък върху оборота, и обратно). Данъкът върху оборота обаче регулира рентабилността по отрасли и производства, но не и по предприятия. Освен това разликният метод убива и стимулите за технически прогрес. Остарелите (и отдавна усвоени) изделия имат понижаващи се разходи за производството (себестойност) и съответно растяща рентабилност (при постоянни цени), докато новите изделия са с по-ниска рентабилност. Посочените недостатъци на разликният метод и „двете равнища“ на цените са добре известни в икономическата литература.⁵

⁴ Това предполага „пряко (централно) определяне не само на общите, но и на конкретните пропорции, на обема, асортимента и цените на стоките и направлението на тяхната реализация“ (Петров, 1976, с.164).

⁵ Бутаков, 1973, с. 85-87; Бутаков, 1976.

Икономическата мисъл в България и в другите страни вижда изхода от тези противоречия в трансформирането на разливовия ДДС в процентен, като постепенно многообразните (няколкостотин и дори до 2-3 хиляди) ставки се трансформират в процент от цената на едро (цена на дребно без търговските отстъпки). Чрез постепенно осредняване вътре в стоковите групи е трябвало ставките да бъдат намалени до няколко. Всичко това е можело да се извърши само постепенно за сравнително дълъг период, тъй като става дума за значителни промени в относителните цени. По социално-политически причини обаче значимите промени в потребителските цени са нежелателни. Опитите за трансформация на разливовите ставки на данъка върху оборота в процентни и тяхното поетапно уедряване през 70-те години (в България, Полша, Чехословакия и Унгария) срещат трудности и, общо взето, са преустановени.

Превръщането на разликата в цените в процент технически е само проста операция. Смисълът на преминаването към процентни ставки е то да се обвърже с либерализацията на цените, така че данъкът да стане ценообразуващ елемент. Ако обаче данъкът върху оборота е нормативно определен процент от цената, той вече не служи за регулатор на рентабилността. Тя става по-диференцирана. При цените за крайния потребител, които е трябвало да останат неизменни, се налага да се увеличат дотациите от бюджета. За останалите потребителски цени възникват проблеми относно тяхната стабилност, водещи нееднократно до административни забрани.

В крайна сметка не е случайно, че Унгария, която, макар и с колебания, намалява твърдите цени от 75-80% през 1968 г. на 55% в началото на 70-те години, 45% към 1980 г. и едва 15-16% към 1990 г.,⁶ въвежда първа от източно-европейските държави ДДС, макар и с много компромиси. Обратно, в страните с преобладаващо твърди цени разливовият метод се запазва. Така в България в началото на 80-те години данъкът върху оборота като разлика в цените заема 80%, този в абсолютна сума на изделие – 15%, а в процент към цената – само 5%.⁷ Аналогично в СССР през 1981 г. като разлика в цените той е 86% от сумата на данъка върху оборота, като твърда сума на изделие – 9% и като процент от цената – 6%.⁸

„Предимствата и недостатъците на данъка върху оборота във вид на абсолютна сума и процентна форма също са относителни, а не абсолютни ... Например в условията на дореформения тип стопански механизъм с неизбежната при него слаба подвижност на цените на едро и дребно, процентният данък би станал или обикновена формалност, или сериозна пречка във функционирането на този стопански механизъм. Именно последният правеше реални аргументите в полза на данъка върху оборота във вид на абсолютна сума и абстрактно-формални – в полза на процентния данък върху оборота. Промените

⁶ Bodoci, 1990.

⁷ Стоянов, 1982, с. 167.

⁸ Сорокин, 1983, с. 56.

в стопанския механизъм съответно се отразяват на „предимствата“ и „недостатъците“ на всеки от тези видове ... Но ... да се въведе процентен данък върху оборота изведнъж в масов мащаб е невъзможно. Такива мерки биха предизвикали бърза промяна на структурата на платежоспособното търсене на населението.”⁹

Данъкът върху оборота съдържа много разнородни елементи освен „стандартния“ данък върху продажбите - това са преди всичко акцизите (върху луксозни и вредни за здравето стоки), както и т.нар. ценови разлики по вноса. Тази разнородност допълнително засилва диференциацията на ставките. Поради относителната неподвижност на потребителските цени се формира широк кръг от субсидирани крайни цени – т.нар. червен, т.е. отрицателен, данък върху оборота. Например след 1 януари 1980 г. в България диапазонът на ставките към продажната цена е от минус 50-150% до плюс 80-90%.¹⁰ Аналогично в Унгария към 1980 г. ставките се колебаят от плюс 88% (водка) и 62% (тютюневи изделия) до минус 134-178% (детски мебели). По такъв начин за 1980 г. очакваните постъпления от данъка върху оборота са на обща сума около 65 млрд. форинта и дотации за около 50 млрд. форинта.¹¹

Опитът на Унгария, Чехословакия и България от 70-те – 80-те години на миналия век показва, че в много случаи ниската норма на печалбата е съпроводена и с ниска норма на данъка върху оборота и големи дотации. Следователно при тях не може да има нормален (среден) процент данък върху оборота без по-чувствителни изменения в цялостната система на цените, в т.ч. на крайните цени. Причината е, че са дотирани главно цените на хранителни продукти или други стоки и услуги от първа необходимост, докато данък върху оборота е съществувал върху второстепенни или акцизни стоки.¹²

С оглед да се избегне „каскадиране“, т.е. натрупване на данък върху данък, в класическата система на данък върху оборота като разлика в цени облагането се концентрира върху стоките (и услугите) за потребление, а средствата за производство са освободени от него (оттам и терминът „две равнища на цените“). През последните години на командно-административната система в България обаче чувствително се повишава делът на данъка върху някои средства за производство (които обаче са с „двойно предназначение“, т.е. могат да се използват и за крайно потребление) – главно нефтопродукти и строителни материали. Аналогично в Унгария облагането на средствата за производство в началото на 80-те години дава около 1/2 от цялата сума на данъка върху оборота, а в СССР – около 1/3. Всичко това показва колко изкуствено е понякога разделянето на „първо и второ подразделение“ и колко

⁹ Аристов, 1980, с. 124 и 126.

¹⁰ Икономически механизъм на функциониране и управление на народното стопанство. С., 1981, с. 138.

¹¹ Винце, 1981, с. 14.

¹² Аристов, 1980, с. 125.

сложни са проблемите на трансформацията от командно-административна към пазарна система за управление на икономиката дори в една частна област.

В крайна сметка ДДС в повечето страни от Източна Европа е въведен като част от промените по обща либерализация на икономиката, в т.ч. при преимуществено пазарно определяни цени. Либерализацията на цените и засилената инфлация улеснява поетапното уедряване на ставките до няколко, след което е по-лесно въвеждането на ДДС. При повечето държави от Източна Европа това става в сравнително кратък период – между 1991 и 1994 г., а в страните от бивша Югославия поради особените условия – през 1998-2005 г.

Според А. Тейт¹³ нормалният период за въвеждането на ДДС е общо 21 месеца, вкл. последните 3 месеца за „фина настройка“ на вече пуснатия в действие механизъм за функциониране на ДДС. За тази цел (най-често с помощта на МВФ) се създава подробен график. На приблизително единадесетия месец би трябвало законопроектът да се приеме от Министерския съвет, а на дванадесетия – от парламента. Това позволява да се пристъпи към конкретна пропаганда и да се даде гласност на Закона (брошура от 30-50 с. с основните данни; наръчници, беседи и срещи със заинтересуваните); разработка на формуляри и друга документация; конкретна подготовка на кадрите; регистрация на данъчно задължените; подготовка на компютърни системи, отчитащи ДДС в реално време, регистриращи апарати и т.н.).¹⁴ Трябва да се има предвид, че както сложната терминология на законодателството, така и счетоводните кадри с подходяща квалификация са свършено нови за страните от Източна Европа. Като последствие от „плановите рефлексии“ данъчните органи в тези държави често подценяват проблемите, свързани с информирането на обществеността и подготовката на материали за това. Проблемите, сроковете и ресурсите при подготовката на кадри също са традиционно подценявани, както и сложната и отговорна административна задача по изработването на инструкции по прилагането на Закона за ДДС.

На пръв поглед, ако събира толкова приходи колкото данъците, които замества, ДДС не би трябвало да предизвика увеличение на общото равнище на крайните потребителски цени. Разбира се, относителните цени се изменят, но освен стоки с повишени, би трябвало да има и такива с намалени цени. Всъщност обаче всички изменения на относителните цени в икономиките в преход освобождават инфлацията, потискана с административни средства преди това. Ето защо е трудно да се отграничи инфлацията, плод конкретно на въвеждането на ДДС. За разлика от предшестващия го данък върху оборота въвеждането на „пылен“ ДДС обхваща и многобройните търговци на

¹³ Tait, 1988, p. 409-416.

¹⁴ По-подробно за графика, съдържанието на проблемите и особеностите на въвеждането на ДДС, в т.ч. в бившите страни с планово-директивна икономика, вж. Tait, 1988, p. 172-187 и 409-416; Fiscal Policies in Economies in Transition..., p. 226-232; Вучева, 1989.

дребно. Тъй като обикновено съществува недостатъчна яснота по повод конкретните и общите изменения на цените, често най-вече търговците на дребно се опитват да се презастраховат, повишавайки цените. Понякога това е съвсем умишлено с цел лесна печалба. Когато за компенсация профсъюзите успеят да извоюват увеличение на номиналните доходи, инфлационната спирала може да се завърти.

В Чехия при въвеждането на ДДС от януари 1993 г. правителството предвижда повишение на цените от 7%. В действителност обаче настъпва малък „ценови шок“ – цените скачат с 10-20%. В отговор правителството въвежда контрол върху тях. За цялата година инфлацията е 16.5%, като едни стоки поскъпват под, а други – над очакваното. След проучване Чешкият инспекторат по търговията доказва, че 25% от търговците на дребно са заявили, че не познават принципите на ДДС, а още толкова – че имат смътна представа за тях. Оттук следва изводът, че разяснителната кампания не е била достатъчна и действена.¹⁵

В Унгария ДДС е въведен при относително спокойни условия, в т.ч. предварително освободени цени. То е съчетано с намаление на цените на производителите със средно около 5%. Въпреки това, отчитайки и увеличението през 1986 г., се очаква повишение на цените на дребно през 1988 г. с около 12-14%. Или, ако се вземе предвид и изменението на цените на производителя, общото увеличение за две години е около 17-19%.¹⁶

В България ДДС се въвежда (след известно отлагане) от 1 април 1994 г. при сложна макроикономическа обстановка – бързо обезценяващ се лев „плаващ“ курс на долара и централизирано увеличение на цените на електро- и топлоенергията, плюс натиск на профсъюзите за повишение на заплатите независимо от финансовите резултати от дейността на предприятията. В тази проинфлационна обстановка и при недостатъчни гласност, прозрачност и контрол търговците използват въвеждането на ДДС за спекулативно увеличение на цените. Вместо с 4 до 8% увеличението на цените вследствие на данъка достига 31.0% (около 29% от цялото годишно).¹⁷ Все пак въвеждането на ДДС и хармонизираните с него акцизи повишава приходите от тях през 1994 г. от 7.3 на 10.8% от БВП, т.е. с 48%. Освен това по изчисления на Световната банка това е довело до нарастване дела на косвените данъци, плащани и от частния сектор, от 16.2% през 1993 г. на 43.2% през 1994 г.¹⁸

На пръв поглед ДДС се представя като всеобщ данък върху крайното потребление. По-внимателният анализ показва, че съществуват множество законови ограничения (tax avoidance), които намаляват данъчната основа и данъчните постъпления. Такива са праговете за задължителна регистрация,

¹⁵ МФ. Бюджетът, 1994..., с. 55-58.

¹⁶ Вучева, 1989, с. 8-9.

¹⁷ По Plan Econ report. – Пари, 29 юли 1994.

¹⁸ Приватизация на печалбите на държавните предприятия в България. – Пари, 30 май 1995.

както и другите форми и сфери на освобождавания, нулевата ставка (извън износа) и намалените ставки (в т.ч. т.нар. специални схеми, особено по отношение на селското стопанство). Върху тях се наслагват и различните данъчни измами (tax evasion).

Прагове за задължителна регистрация, освобождавания и нулева ставка

Праговете за задължителна регистрация по ДДС над известни суми всъщност са три вида: освобождавания за малки предприятия (най-важни); за задължителна регистрация при вътреобщностно придобиване; при дистанционни продажби. Практически под тези прагове малките предприятия са освободени от задължението да се регистрират по ДДС. Това обаче има нееднозначни последиствия. Съгласно чл. 289 на Директива 2006/112/ на Съвета на ЕС „данъчно-задължените лица, които са освободени от ДДС, нямат право да приспадат ДДС ... и могат да не посочват ДДС в техните фактури“. Сумите на праговете са без ДДС. Най-важният от тези прагове – за т.нар. малки предприятия, е валиден само за фирми, регистрирани в дадената страна. Прагът (границата) трябва да се установи на такова равнище, че да изключи търговците, които струват повече за регистриране, отколкото приходът, който биха дали. Тук се включват не само малките търговци на дребно, но всички малки предприятия независимо от отрасловата им принадлежност. Обикновено прагът се определя за последните 12 месеца.

Освен сравнително високите административни разноски по регистрирането и контролирането на малките предприятия съществуват причини за освобождаване и от страна на самите тях. Например малките търговци, особено тези, които търгуват в брой, при повече или по-малко „улични“ условия, без ползване на касови гишета и апарати се затрудняват да водят документация за своите брутни постъпления. Ако има различни ставки при облагаемите стоки (или една положителна плюс нулева), възникват допълнителни трудности за разделяне според съотношенията на стоките, облагани с различни ставки при покупките (input). Всички малки предприятия претендират, че издръжките за данъчно съгласие при тях са по-високи, отколкото за едрите фирми. Например във Великобритания 1 млн. малки бизнеси (76% от всички регистрирани) са платили през 1983-1984 г. едва 7% от общия приход от ДДС, така че не само за търговците, но и за данъчните власти е било добре системата да бъде облекчена.¹⁹

Освен това при малките предприятия натрупаните запаси чувствително се колебаят. Широко приложение има и т.нар. собствено потребление. Макар че е облагаема сделка по ДДС, на практика то трудно се облага. Относително високият праг предпазва малките предприятия от

¹⁹ Tait, 1988, p. 117.

изкуствено раздробяване. Напротив, малкото предприятие трябва да се стреми да надхвърли прага за задължителната регистрация с цел клиентите да могат да ползват данъчен кредит.

Важно и основно допълнение на задължителната регистрация е регистрацията по избор.²⁰ Малкото предприятие (най-често малък търговец) ще има стимул да се регистрира доброволно, ако: *първо*, повечето клиенти са облагаеми и биха искали да получат фактури за своя входящ поток (input), за да го приспадат от дължимия си данък; *второ*, те се занимават с редовна износна търговия (вкл. вътреобщностна) и искат да се възползват от изгодата на нулевата ставка, т.е. от пълното връщане на натрупания данък.

При продажба на нерегистрирани лица търговецът с по-голям елемент в продажната си цена, представен от собствената му добавена стойност (труд и печалби), е вероятно да печели, без да се регистрира. Ако той продава на регистрирани лица, изборът се свежда до съпоставката между нарастването на издръжките и предпочитанието на неговите регистрирани клиенти за фактури, показващи ДДС.²¹ Наличието на праг, под който регистрацията не е задължителна, освен всичко друго позволява в някои случаи да се избягнат специалните схеми. Например в България прагът от 50 хил. лв.²² (25 565 EUR като равностойност) за 12 месеца би трябвало да задоволи нормалните земеделски стопанства (фермери).

Въпреки препоръките на Директива 77/388 на Съвета за уеднаквяване на праговете за малките предприятия предписанието за постепенно достигане на 5 хил. EUR за 12 месеца за старите страни-членки (тези отпреди 1 януари 1978 г. – шестте основателки плюс Великобритания, Ирландия и Дания) не се реализира. Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на ДДС потвърждава този праг, позволявайки административно поддържането на реалната му стойност или достигането му, ако той е бил по-нисък [чл. 284(2)]. В действителност дори между трите новоприети страни през периода 1982-1987 г. съществуват полярни разлики. Прагът за Дания е 10 хил. датски крони (1576 USD); в Ирландия - 15 хил. ирландски лири за услугите (24 136 USD) и 30 хил. ирландски лири (48 273 USD) за стоки, а във Великобритания - 20 500 английски лири (11 386 USD).²³ На останалите страни (до 27 към 2007 г.) е разрешено да освободят различни суми, декларирани към деня на присъединяването им (съгласно чл. 287). Актуализирани към 2013 г. (вкл. според изменението на валутните курсове) сумите, в т.ч. за някои страни извън ЕС, са показани в лявата страна на табл. 1.

²⁰ В стария български Закон за ДДС от 22.10.1993 г. – предвидена в чл. 14, а в Закона за ДДС в сила от 1.01.2007 г. – в чл.100.

²¹ Tait, 1988, p. 132.

²² Закон за ДДС, в сила от 1.01.2007 г. с изменения до 26.03.2013 г., чл. 96.

²³ Tait, 1988, p. 122-132.

Таблица 1

Прагове за задължителна регистрация по ДДС на избрани европейски страни
(към 2013 г.)

Страна	Прагове за задължителна регистрация (освобождения за малки предприятия)		Прагове за задължителна регистрация при вътреобщностно придобиване	
	Национална валута	Равностойност в EUR	Национална валута	Равностойност в EUR
1. Белгия	5800 EUR	-	11 200 EUR	-
2. България	50 000 BGN	25 565	20 000 BGN	10 226
3. Чехия	1 000 000 CZK	40 851	326 000 CZK	12 998
4. Дания	50 000 DKK	6707	80 000 DKK	10 729
5. Германия	17 500 EUR	-	12 500 EUR	-
6. Естония	15 978 EUR	-	10 226 EUR	-
7. Ирландия	75 000 или 37 500 EUR	-	41 000 EUR	-
8. Гърция	10 000 или 5000 EUR	-	10 000 EUR	-
9. Испания	няма	няма	10 000 EUR	-
10. Франция	81 500 или 32 600 EUR	-	10 000 EUR	-
11. Италия	30 000 EUR	-	10 000 EUR	-
12. Кипър	15 600 EUR	-	10 251 EUR	-
13. Латвия	35 000 LVL	49 659	7000 LVL	10 043
14. Литва	100 000 LTL	28 962	35 000 LTL	10 137
15. Люксембург	10 000 EUR	-	10000 EUR	-
16. Унгария	5 000 000 HUF	18 328	2 500 000 HUF	9164
17. Малта	35 000, 24 000 или 14 000 EUR	-	10 000 EUR	-
18. Холандия	няма	няма	10 000 EUR	-
19. Австрия	30 000 EUR	-	11 000 EUR	-
20. Полша	150 000 PLN	37 774	50 000 PLN	12 591
21. Португалия	10 000 или 12 500 EUR	-	10 000 EUR	-
22. Румъния	119 000 RON	28 249	33 800 RON	8024
23. Словения	25 000 EUR	-	10 000 EUR	-
24. Словакия	49 790 EUR	-	13 941 EUR	-
25. Финландия	8500 EUR	-	10 000 EUR	-
26. Швеция	няма	няма	90 000 SEK	10 622
27. Великобритания	70 000 GBP	81 843	70 000 GBP	81 863
28. Хърватия	...	...	...	...
29. Украйна	38 000 USD	28 172	...	...
30. Черна Гора	...	18 000	...	...
31. Грузия	100 000 CEL	...	...	...
Директива 77/388/ЕИО		5000 EUR	-	-

Източник: www.ekspertis.net/document/view/other/137955/0/; Official Journal of the European Union 1.10.2012 - Euro Exchange Rates at 10 Oct. 2012; сайтове на отделни страни.

Очевидно чл. 287 изхожда от фактическата невъзможност да се въведат еднакви или поне близки прагове за отделните страни, предвид различните национални условия. Ако се разглеждат дори само 11-те страни-членки от Източна Европа, за които има данни, сумите се колебаят от 49 790 EUR (Словакия) и 49 659 EUR (Латвия) – максимални, до 15 978 EUR (Естония) и 18 328 EUR (Унгария), т.е. над 3 пъти като абсолютни суми. България със своите непроменящи се (поради режима на валутния съвет) 25 565 EUR попада в „златната среда“ наред с Литва (28 962 EUR), Румъния (28 249 EUR) и Словения

(25 000 EUR). Интересно е също, че страни извън ЕС също спадат към долната граница (Черна Гора - 18 000 EUR), или средата (Украйна - 28172 EUR).

Този разнотий обаче бледнее пред далеч по-големите различия сред старите страни-членки (ЕС-17). Някои от тях (Испания, Холандия и Швеция) нямат прагове за освобождаване на малките предприятия. Други (Ирландия, Гърция, Франция, Малта и Португалия) имат по два прага (а Малта – дори три) в зависимост от насочеността на малкото предприятие (обикновено стоки или услуги). Само в отделни случаи праговете се доближават до минималния праг от 5000 EUR. Най-високи са праговете във Великобритания (81 843 EUR), като разликите между абсолютните суми са около 20 пъти. Освен това не може да се установи някаква закономерна разлика между страните-членки от Източна Европа и останалите. Например има държави от Западна Европа с по-ниски прагове от редица източноевропейски (Белгия, Финландия, Люксембург и дори Германия), както и обратното.

Вторият вид прагове са валидни за вътрешнообщностни придобивания (т.е. внос от друга страна-членка). В този случай всички страни имат определени прагове. Обикновено те са по-ниски, отколкото за задължителната регистрация на малки предприятия, но в отделни случаи праговете са равни (Великобритания, Люксембург), а в Белгия, Дания и Финландия са по-високи. Отличителното в случая е, че при всички страни-членки от Източна Европа този праг е чувствително по-нисък (2, 3 и повече пъти) от този за малките предприятия. Освен това праговете на освобождаванията (с изключение на Великобритания) са с относително малък диапазон (между 8024 и 13 941 EUR).

Съществува и трети размер на праг за задължителна регистрация по ДДС – този при т.нар. дистанционни продажби като частен случай на вътреобщностна доставка. Най-разпространените форми на дистанционни продажби са бързо нарастващите в световен мащаб каталожна търговия и продажбите по пощите, когато регистрирано по ДДС лице в държава-членка доставя стоки на нерегистрирано за целите на ДДС лице в друга държава-членка. Поради факта, че тези доставки са нерегулярни и предназначени за нерегистрирани лица, е регламентирано в законодателството на всяка държава да се определи т.нар. праг за дистанционни продажби, който варира от 35 000 до 100 000 EUR (чл. 34 на Директива 2006/112/ на ЕС, с измененията). В съответствие с това българският Закон за ДДС (в сила от 1 януари 2007 г.) в чл. 20, ал.2, т.2 определя минимален праг на продажбите на територията на страната при условията на дистанционна продажба (определени в чл. 14 на този закон на 70 000 лв., което е приблизително колкото равностойността на минималната препоръчителна сума от 35 000 EUR съгласно Директивата на ЕС).

Както се вижда, по отношение на праговете съществуват значителни разлики не само между източноевропейските, но още повече между западноевропейските страни. Както подчертава А. Tait,²⁴ „широката свобода, описана по-горе,

²⁴ Tait, 1988, p. 123.

води до пазарна дивергенция (раздалечаване) между страните-членки” в разрез с желанията на евробюрократите. Очевидно тези разлики имат по-дълбока основа, свързана с националната специфика.

Праговете за задължителна регистрация, особено за малките предприятия, трябва да се променят при значително изменение на икономическите условия и преди всичко при рязко нарастване на равнището на цените. Нормалният процент на малките предприятия, надхвърлящи прага за задължителна регистрация, трябва да е около 20-30%, реализиращи около 85% от оборота. Показателен пример за последствията от неспазването на това изискване е България. Съгласно чл. 13 на първоначалния Закон за ДДС (в сила от 15 април 1994 г.) лицата с оборот над 1.5 млн. стари лв. са длъжни да се регистрират, а тези под този праг имат право на доброволна регистрация. Още през периода октомври 1993 – април 1994 г., т.е. от приемането на закона от НС до влизането му в сила, левът се обезценява и броят на задължително регистрираните надхвърля двойно очаквания. В условията на плаващ курс на долара и централизирано повишение на цените на електро- и топлоенергията търговците допълнително и спекулативно увеличават цените. Прагът е актуализиран едва през юли 1996 г. – на 7.5 млн. стари лв., което отново съответства на първоначалното равнище (левовата равностойност на 50 000 USD). Последвалата свръхинфлация довежда дотам, че към март 1997 г. около 80% от фирмите преминават прага на задължителното регистриране. Това буквално „задръства” системата и силно затруднява данъчния контрол. С известно закъснение от началото на 1998 г. прагът за регистрация е вдигнат до 75 млн. стари лв. (отново около 50 000 USD). Доброволната регистрация е отменена, а срокът за връщане на данъчния кредит – увеличен до 6 месеца, с цел преди това да бъде извършена задължителна ревизия. Срокът за връщане на данъчния кредит е намален от 6 на 4 месеца през 2001 и на 3 месеца през 2002 г. (при износа той е 45 дни). От началото на 2003 г. прагът спада от 75 на 50 хил. лв. Възстановяват се и елементи на доброволна регистрация.

Регистрационните прагове за малки предприятия не остават неизменни и в други страни от Източна Европа. В Чехия при въвеждането на ДДС от 1973 г. прагът е 750 хил. чешки крони (около 25 хил. USD) за 3 предшестващи месеца, т.е. условно 3 млн. чешки крони (100 хил. USD) за година, докато сега той е 1 млн. крони, (40 851 EUR). В Полша при въвеждането на ДДС прагът е 1.2 млрд. стари злоти, а сега 150 хил. нови злоти, равни на около 37 774 EUR. В Словакия преди началото на 2004 г. годишният оборот за регистрация на ДДС е 3 млн. словашки крони (около 70 хил. EUR), а след това е намален наполовина до 1.5 млн. крони (35 хил. EUR). Сега той е 49 790 EUR, т.е. нещо средно от тези суми. По принцип намалението на праговете може да се смята за успех, разширяващ данъчната основа и увеличаващ постъпленията от данъка.

Съществува известно лингвистично разминаване при понятията. „Освобождение” в действителност означава, че освободеният търговец има да плаща данък върху своя входящ поток (ресурс), без да може да претендира за някакъв

кредит за този данък. „Нулево облагане“ (нулева ставка) означава, че търговецът е напълно възмезден за всеки ДДС, който плаща върху входящия поток, т.е. в действителност той наистина е освободен от ДДС. Освободеният търговец плаща ДДС върху своите покупки, но е невъзможно да приспадне тази данъчна задълженост като кредит срещу данъчната си задълженост върху продуктите, тъй като не може да налага данък върху своите освободени продажби. Такъв търговец е извън системата на ДДС и се третира като краен купувач. Обратно, търговец, задължен с нулева ставка, е задължен по действителната ставка на ДДС. Следователно той е изцяло част от системата на ДДС и прави пълно връщане по нормален начин. Когато този търговец приложи данъчната ставка към своите продажби, той приключва като нулева задълженост по ДДС, но от това може да приспадне цялата данъчна задълженост върху своя входящ поток, получавайки *обезщетение* (допълване) на данъка от правителството. Търговецът с нулева ставка възстановява целия ДДС върху входящия си поток (input) и не пренася данък върху изходящия (output), така че купувачът на такива търговски продажби купува стоките или услугите без ДДС.²⁵

Режимът на освобождаванията обикновено не осигурява пълно освобождаване от данъка. Те се правят, за да се окаже помощ за освобождаване на добавената стойност на търговците по ДДС, но всички техни покупки, вкл. капиталовите стоки, се облагат. Освобождаванията помагат и да се опрости администрирането на ДДС, но въвеждат и данъчна несправедливост. Ако се освободят продавани от търговците стоки, които не са по необходимост крайно потребление, а се използват като входящ поток при по-нататъшното производство на други стоки и услуги, тогава ДДС, породен върху освободения входящ поток на търговеца, се вгражда в неговата цена и формира част от издръжката на всеки търговец, купувач стока за по-нататъшно производство. Този производител обаче не може да изисква данъчен кредит за ДДС върху своя входящ поток, понеже той е бил данъчно освободен. Това означава, че част от добавената стойност се облага повече от веднъж, т.е. в системата на ДДС е въведена каскадата „данък върху данък“. Да напомним, че ДДС е проектиран и въведен с цел да се премахне този ефект. Освен това колкото повече са освобождаванията, толкова повече други са изкушени да претендират освобождавания за себе си. Така се подкопава данъчната основа.

Следователно и от теоретична, и от практическа гледна точка освобождаванията трябва да се задържат към минимума. Такава е и политиката на ЕС. Според Втората директива „за ограничен период“ и „за добре определени причини от социален интерес и в полза на крайните потребители“ се допускат „намалени ставки или освобождавания“, ако обаче общото облекчение не надхвърля облекченията при предишните данъци върху продажбите.

Всъщност съществуват три основания за освобождаване и нулева ставка: *първо*, подобряване на прогресивността на ДДС; *второ*, твърдението че същест-

²⁵ Вж. по-подробно Tait, 1988, Chapter 3.

вуват „похвални“, т.е. особено полезни за обществото, стоки и услуги, които на това основание би трябвало да се облагат облекчено; *трето*, някои стоки и услуги са трудни за облагане с ДДС. Има и стоки, например храните, за които важат и трите посочени основания.

Директива 2006/112 запазва, общо взето, формулировките на Директива 77/388 на ЕИО по отношение на освободените сделки. Освободени са главно редица услуги от обществен интерес, посочени в чл. 132-134. В Закона за ДДС от 2007 г. те са изброени в чл. 39 до 44 и в чл. 49. Това са доставки, свързани със здравеопазването, социалните грижи и осигуряване, с образованието, спорта и физическото възпитание. Такива са също и доставките, свързани с културата, вероизповеданията, благотворителност, а също доставките, засягащи пощенските услуги (в т.ч. пощенските марки). Трудните за облагане стоки и услуги са посочени основно в чл. 135 на Директива 2006/116 и са възпроизведени в чл. 45 до 48 и чл. 50 на Закона за ДДС от 2007 г. Това са доставки, свързани със земя и сгради, доставките на финансови услуги (кредити, валутни операции, управление на инвестиционни схеми, инвестиционни дружества и пенсионни фондове, лизингови операции, застраховане), организирането на хазартни игри и доставката на стоки, за които не е ползван данъчен кредит.

Този формат на освободените от ДДС стоки и услуги може да се смята за минимален и общоприет. Наред с тях в отделните национални законодателства са запазени и някои други доставки. Например в първоначалния български Закон за ДДС са освободени и „сделките за осъществяване на правни дейности по Закона за адвокатурата.“²⁶ Силното адвокатско лоби успява да запази това свършено неоснователно освобождаване чак до 2009 г. Освен това за срок от 3 години от влизането на закона се освобождават 11 групи стоки (хляб, прясно и кисело мляко, краве сирене, електро- и топлоенергия, вода, дърва и въглища – всички за населението), учебници, официално одобрени и медикаменти.²⁷ През 1999 г. са обложени 9 от тези групи, което увеличава данъчната основа на ДДС с около 3.5% от БВП. От 2002 г. са обложени и медикаментите, а от 2007 г. – и учебниците. От 15 септември 2009 г. учебниците и учебните помагала, одобрени в учебните програми и планове, отново стават освободена доставка.²⁸

В Полша (2013 г.) са освободени доставките на млечни продукти, в Дания – пътническият транспорт и туристическите агенции, във Франция – някои медицински доставки. Извън ЕС също има освободени доставки извън обичайните. В Албания например (2007 г.) това са лекарствата. В Украйна като данъчен стимул от 1 януари 2013 г. за 10 години са освободени софтуерните доставки (съгласно утвърден списък), както и някои лекарства и медицински продукти, местните бебешки храни, периодиката, ученическите тетрадки, учебници и книги.²⁹

²⁶ Закон за ДДС. – Държавен вестник, бр. 90, 22 октомври 1993, чл. 9, т. 10.

²⁷ Пак там, Преходни и заключителни разпоредби, параграф 14.

²⁸ Закон за ДДС, в сила от 1 януари 2007 г., чл. 41, т. 3.

²⁹ По KPMG'S Corporate and Indirect Tax Rate..., 2007; KPMG Tax News; Deloitte International Tax.

Общо взето, може да се смята, че „допълнителните“ освобождавания (извън изтъкнатите „похвални“ и трудни за облагане доставки) не са много поради две основни причини: *първо*, същностните характеристики на освободените доставки (усложнения, лишаване от данъчен кредит и право за издаване на фактури); *второ*, конкуренцията на другите видове данъчни разходи – нулевата ставка и особено намалените ставки.

При облагането с нулева ставка стоките и услугите действително се освобождават от натрупания ДДС. Поради това се използват при износ за трети страни на стоки, международен транспорт на пътници и стоки, както и доставки, свързани с международния транспорт, доставка на злато за централните банки и доставки за безмитна търговия.³⁰ Освен това облагаеми с нулева ставка на ДДС са вътреобщностните доставки, т.е. тези между страните-членки на ЕС.³¹ Това са, така да се каже, „стандартните“ случаи на нулевото облагане, залегнало в законодателството на всички държави, прилагащи ДДС, и в правилата на СТО.

И тук, както при освободените доставки, има допълнителни нулево обложени сделки. Например във Великобритания и Ирландия широкото приложение на нулевата ставка във вътрешното потребление е продължение на традиционната данъчна политика, упражнявана по исторически, политически и социални причини. В края на 80-те години на миналия век, т.е. 15 години след приемането на страните в ЕС, 35% от домакинското потребление във Великобритания и 33% от това в Ирландия са нулево обложени. Към 2007 г. положението не е много по-различно. Във Великобритания с нулева ставка са обложени храните и животинските храни, книгите и вестниците, лекарствата по рецепти, детските дрехи и пътническият транспорт, а в Ирландия – повечето храни и напитки, лекарствата и медицинското оборудване. В Малта нулевите доставки включват фармацевтичните и хранителните стоки, а в Дания – вестниците и продажбите и наемането на кораби и самолети.

В Източна Европа в Унгария при въвеждането на ДДС през 1988 г. са нулево обложени цели 42% от домакинското потребление. Това включва повечето хранителни продукти, горива, фармацевтика, услуги и отопление на домакинствата, някои културни стоки и услуги. Първоначално ДДС не обхваща и вноса на физическите лица, в т.ч. леки коли, което довежда до масов внос. Тези данъчни разходи са прекалено щедри за небогата страна в преход. През 1993 г. с нулева ставка остават само домакинската енергия и фармацевтичните продукти.³² В Черна Гора (2012 г.) с нулева ставка са лекарствата и медицинските средства. В Хърватия (2007 г.) с нулева ставка (извън обичайните) са доставките на хляб, мляко, някои книги и списания, лекарствата и медицинските изделия.³³

³⁰ Закон за ДДС, в сила от 1 януари 2007 г., чл.28-35.

³¹ Пак там, чл. 53(1).

³² Tax Policy in Central Europe. –San Francisco: International Center for Economic Growth, 1995, p. 41-42.

³³ Bratic, 2006, p. 9.

Европейската комисия препоръчва нулеви ставки да не се използват за междинни стоки, а само в полза на крайния потребител. Изтъква се също, че запазването на нулеви ставки (извън общоприетите) води до искане за въвеждането им в други. Освен това разширяването на приложението на такива ставки подрива данъчната основа и предизвиква изкривявания. То изисква и по-висока ставка в облагаемите сектори с цел компенсация на данъчните разходи. Подчертава се също, че придружаващата нулевата ставка система за връщане на ДДС е с високи административни издръжки, като при това вложените финансови средства за тях не носят насрещни допълнителни приходи, а служат само за компенсиране на търговците. В резултат от натиска на Европейската комисия и създадения през последните години специален Комитет по ДДС нулевите ставки все пак са чувствително ограничени (извън общоприетото им приложение). Най-често обаче те „мимикрират“ в твърде близките до тях ниски намалени ставки.

Брой на данъчните размери и тяхното изменение

Макар за 1990-2007 г. страните, въвели ДДС, да са се увеличили от 51 до над 130, тези с една ставка остават около 20.³⁴ Следователно в света, вкл. в ЕС и Европа, преобладават множествените данъчни размери. ДДС унаследява в някаква степен диференцираните данъчни размери. Политиците също смятат, че обществото ще приеме ДДС по-лесно, ако продуктите, потребявани от домакинствата с ниски доходи, се облагат с по-ниски данъчни размери, отколкото потребяваните от по-заможните. Те дори се стремят да има 3 ставки – стандартна (нормална), една над нея и (поне) една намалена. Иронично погледнато, изглежда, че „основното правило е просто – използване на толкова данъчни размери, колкото биха задоволели привилегиите на политиците“.³⁵ Същевременно всички данъчни администратори предпочитат използването на само една положителна ставка.

Основното оправдание е желанието да се постигне вертикална данъчна справедливост, т.е. прогресивност. ДДС (както и brutният общ данък върху продажбите) е регресивен, ако се свърже с размера на дохода, понеже с нарастването на дохода процентът на потреблението спада, а този на спестяванията се увеличава.³⁶ С цел да се намали регресивността на ДДС се използват намалени ставки за определени групи стоки за масово потребление, най-често основни храни, покупка или наемане на жилище, детски храни и дрехи, пътнически транспорт, лекарства, а също вестници и книги (вж. табл. 2).

³⁴ Tait, 1988, p. 38-45; KPMG'S Corporate and Indirect Tax Rate..., 2007.

³⁵ Tait, 1988, p. 42.

³⁶ Мъсгрейв и др., 1988, с. 314.

Поява, разпространение и развитие на данъка върху добавената стойност в Европа

Таблица 2

Изменение на данъчните размери на ДДС в Европа (%)

Страна	2007 г.	2012 г., април	2013 г., юли	2014 г, февр.	Разлика 2007/2014 пр. пункта
България	20.0; 7.0	20.0; 9.0	20.0; 9.0	20.0	0
Чехия	19.0; 5.0; 0	20.0; 9.0	21.0	21.0	2.0
Естония	18.0; 5.0; 0	20.0	20.0	20.0	2.0
Унгария	20.0; 5.0; 0	27.0; 18.0; 5.0	27.0; 18.0; 5.0	27.0	7.0
Латвия	18.0; 5.0; 0	22.0	21.0	21.0	3.0
Литва	18.0; 5.0; 0(9;6)	21.0; 9.0; 5.0	21.0; 9.0; 5.0	21.0	3.0
Полша	22.0; 7.0; 3.0	23.0	23.0; 8.0; 5.0	23.0	1.0
Румъния	19.0; 9.0	24.0; 9.0; 5.0	24.0; 9.0	24.0	5.0
Словакия	19.0; 10.0; 0	20.0; 10.0	20.0	20.0	1.0
Словения	20.0; 8.5	20.0	22.0	22.0	2.0
Хърватия	22.0; 10.0; 0	23.0	25.0	25.0	3.0
Австрия	20.0 ;10.0 ;0	20.0	20.0	20.0	0
Белгия	21.0;	21.0	21.0	21.0	0
Кипър	15.0; 8.0; 5.0; 0	17.0	17.0	19.0	4.0
Дания	25.0; 0	25.0	25.0	25.0	0
Финландия	22.0; 17.0;8.0; 0	23.0	23.0	24.0	2.0
Франция	19.6; 5.5; 2.1	19.6	19.6	20.0	0.4
Германия	19.0; 7.0	19.0	19.0	19.0	0
Гърция	19.0; 9.0; 4.5	23.0	23.0	23.0	4.0
Ирландия	21.0; 13.5; 4.8; 0	23.0	23.0	23.0	2.0
Италия	20.0; 10.0; 4.0	21.0	21.0	21.0	1.0
Люксембург	15.0; 6.0;3.0	15.0	15.0	15.0	0
Малта	18.0; 5.0; 0	18.0	18.0	18.0	0
Нидерландия	19.0; 6.0	19.0	19.0	21.0	2.0
Португалия	21.0; 12.0; 5.0	23.0	23.0	23.0	2.0
Испания	16.0; 7.0; 4.0	18.0	18.0	21.0	5.0
Швеция	25.0; 12.0; 6.0	25.0	25.0	25.0	0
Великобритания	17.5; 5.0; 0	20.0	20.0	20.0	1.5
Грузия	20.0; 10.0	18.0	18.0	18.0	-2.0
Молдова	20.0; 5.0	20.0	20.0	20.0	0
Русия	18.0; 10.0	18.0	18.0	18.0	0
Сърбия	18.0; 8.0; 0	18.0;8.0	20.0; 8.0	20.0	2.0
Черна гора	17.0; 7.0; 0	17.0; 7.0; 0		19.0	2.0
Украйна	20.0	20.0	20.0	17.0	-3.0
Беларус	...	20.0	20.0	20.0	0
ЕС-28	19.7	21.1	21.4	21.5	1.8
ЕС-17	20.6	20.6	...	21.1	0.5
ЕС-4 (Германия, Франция, Италия и Великобритания)	19.0	19.9	19.9	20.0	1.0
ЕС-11 (страните от ИЕ, в т.ч. Хърватия)	19.5	21.8	22.2	22.2	2.7

Забележки: 1. Осреднените величини са за основните ставки, които са с тъмен шрифт; 2. Данъчният размер "0" е даден само когато се използва извън групите стоки и услуги съгласно Директива 77/388 на ЕК; 3. Данните за 2014 г. са само за основните ставки.

Източник: KDMG'S Corporate and Indirect Tax Rate Survey; Key Data on World Taxes; [www.worldwide_tax.com/European Commission Excise Duty Tables](http://www.worldwide_tax.com/European_Commission_Excise_Duty_Tables); сайтове за отделните страни.

Тези стоки и услуги като правило са с по-широк диапазон в началото на приемането на ДДС и преди страните да станат членки на ЕС (Унгария, Словакия). Но например в Черна Гора намаленият размер от 7% се отнася за 12 групи стоки и услуги (2012 г.), които са напълно съвместими с изискванията на Директива 2006/112 на Съвета на ЕС, без страната все още да е членка на ЕС. В чл. 97 на Директивата се посочва, че стандартната ставка не може да бъде по-малка от 15%. Всъщност предвид сложната и скъпа администрация на системата на ДДС се смята, че долната граница, при която въвеждането му е икономически изгодно, е 10%, при което 1-2% от приходите отиват за нейната издръжка. Според чл. 98 държавите-членки могат да прилагат 1 или 2 намалени ставки, и то само за доставки на стоки и услуги, посочени в Приложение III, съдържащо 22 групи доставки на стоки и услуги. Освен това намалените ставки не могат да бъдат под 5% от данъчната основа (чл. 99, т.1). Очевидно това се прави с цел да се възпрепятства „мимикрирането“ на нулевата ставка в облагане с 1-2%, като същевременно предполага известно приближаване към стандартната ставка. Освен това (съгласно т. 2 на същия член) всяка намалена ставка се определя така, че сумата на ДДС, получена в резултат от прилагането ѝ, е такава, че ДДС, който подлежи на приспадане, да може нормално да бъде приспадан напълно.

Недостатъците на използването на множествените данъчни размери (ставки) са много, и то значими. *Първо*, нарастват административните издръжки, както и тези за данъчното съгласие на търговеца, които „изяждат“ все по-значителна част от прихода. За да работи най-простата система на ДДС (с една положителна ставка, нулева ставка и само няколко освобождавания), се изискват поне 9 показателя (образци) с информация за всеки данъкоплатец, а при ДДС с три положителни ставки, нулева ставка и освобождавания – поне 17.³⁷ При това възможностите за данъчни измами се увеличават толкова бързо, колкото са по-големи възможностите на чиновниците и данъкоплатците.

Второ, множествените данъчни размери изкривяват избора както на производителя, така и на потребителя.

Трето, ниските ставки на ДДС не водят непременно до изгода (помощ) за крайния потребител. Търговците имат за цел да удържат известни суми ДДС от потребителите. Те приспособяват техните цени в съответствие с това какво пазарът може да понесе, без оглед на данъчната ставка, предписана за конкретната стока (асортимент). Тоест при приемане на множествени ставки търговците ще подправят своите цени към това, което пазарът ще понесе, и стоките или асортиментите с ниски ставки на ДДС биха могли напречно да субсидират тези с високи ставки.

Четвърто, не точно нискодоходните домакинства извличат полза от ниските данъчни ставки на ДДС. Такива диференцирани ставки са много „не-чувствителен инструмент за привилегироване на различните домакинства“.

³⁷ Tait, 1988, p. 42 и сл.

„Косвените данъци могат да разпределят данъчното бреме между индивидите с известна степен на справедливост, но грубо и неубедително.“³⁸ Много често от намаления размер на ДДС по-голяма изгода имат по-заможните поради по-голямата си покупателна способност. „Прякото облагане е предназначено за изравнителни цели, а косвеното – за ефективно получаване на постъпления... Преките данъци могат да бъдат коригирани с индивидуалните характеристики на данъкоплатеца, а с косвените се облагат трансакциите независимо от характеристиките на продавача и купувача.“³⁹ Поради това икономическата наука е доловила още преди столетие, че „никакъв всеобщ акциз не е в състояние да засегне тъй данъчните сили на заможните слоеве, както това справедливо прави прякото облагане, и най-вече подоходното.“⁴⁰ Смята се, че освен подходящо конструиране на системата на подоходния данък (прогресивен, с данъчни облекчения за деца, приспадане на лихвите по ипотeki за жилища, част от някои разходи и т.н.) преките трансфери към дохода или схемите с купони (за храна), както и разширяването на набора от акцизи са по-добре целенасочени за помощ на бедните.

Пето, много страни субсидират съществено стоки и услуги (храни, електроенергия, горива), като облагат с особено ниска ставка на ДДС върху приспособени цени вместо със стандартната ставка. Привилегированото третиране създава незадоволени търговци и потребители, които доказват, че техните продукти са на разделителната линия на определението. Следователно необходими са щатни бройки (време и пари), които да определят различните категории от стоки, да оценят граничните случаи и да обяснят решенията на търговците и групите, защитаващи публичния интерес. Такъв персонал е висококвалифициран и може да бъде използван много по-производително за същинското администриране на ДДС.

Шесто, сполучливите доводи за по-ниски ставки на ДДС подкопават данъчната основа. Чрез използване на модела на общото равновесие е доказано, че диференциацията на ставките води до значителни намаления (около 60% от данъка върху продажбите) в сравнение с възприетите равновесни данъчни размери.⁴¹

Седмо, високите данъчни размери на ДДС типично (с изключение на автомобилите) важат за стоки, които представляват относително малки части от общото потребление. Приходът от тях е малък и административната им издръжка е висока. Често потребителите избягват ставките, които в тези случаи ограничават частните разходи, чрез приспособяване на тяхното потребление. При положение, че се включва малък дял от населението, въздействието върху разпределителната данъчна тежест не може да бъде голямо.

³⁸ Kaldor, 1955.

³⁹ Аткинсон и Стиглиц, 1993, с. 576-577.

⁴⁰ Гурев, 1910, с. 52.

⁴¹ Bollard et al. Цит. по Tait, 1988, p. 43-44.

Осмо, каквито и множествени ставки да са избрани и каквито и да са следващите промени, те рядко отразяват истински изменения в консуматорските или правителствените предпочитания.

Девето, с всяко усложнение на данъчната структура желаният образец на еднообразно облагане става все по-абстрактен и нереален. Дори при ДДС с единична ставка от 15% и нулева ставка с някои освобождавания, действителната ставка върху добавената стойност във Великобритания се е изменяла от 24% (върху храните) до 37% (при кожените дрехи и изделия). Тези действителни данъчни размери не са явни за потребителя, а обикновено и за търговеца. Неравенството в действителните данъчни ставки се получава, понеже търговците са неспособни да изискат пълния данъчен кредит за някои входящи стойности, а все още ДДС се прилага към пълната стойност на тяхната продажба. Следователно действителната добавена стойност в търговията се облага по много висок данъчен размер. Например ДДС от 10% върху храненето в ресторант, където входящият поток предоставя 40% от крайната стойност без кредит (защото тези доставки са освободени), се преобразува в действителна ставка от над 16%.⁴²

Ако трябва да обобщим, системата на ДДС е толкова по-ефективна, колкото е по-опростена – с една-единствена ставка с минимални освобождавания. Това важи особено за условията на страните в преход и развиващите се държави, където данъчната администрация се сблъсква с коренно променени условия. При планово-директивната икономика данъчните органи обикновено се занимават с няколко стотин или няколко хиляди големи предприятия. На тях им е трудно да разберат концепцията за процъфтяващия, бързо изменящ се частен сектор с голям брой отрасли в сферата на услугите, с много финансови учреждения и конкурентна дистрибуторска търговия, включваща в редица случаи не-големи предприятия, които могат да се откриват и закриват твърде често, създавайки голям обем регистрационна работа. Събирането на данъци, данъчните проверки и контролните механизми в никаква степен не съответстват на административната система от западен образец. Така едновременно с осъществяването на дълбоките преобразувания в политическите и икономическите структури е необходимо да се измени и цялата административна структура на данъка върху продажбите.⁴³ Поради това и МВФ препоръчва на такива страни „силна опора на данъци върху продажбите с широка основа като ДДС с единичен данъчен размер и минимални освобождавания”.⁴⁴

Казаното дотук не означава, че данъчните разходи (данъчните привилегии) нямат място в постигането на тези цели. Напротив, тяхната роля е подценена и трябва да се разгърне. Мястото им обаче, както сочи опитът на развитите страни с пазарна икономика, е преди всичко при преките данъци и по-специално при системата на личното подоходно облагане.

⁴² Tait, 1988, p. 44.

⁴³ Fiscal Policies in Economies in Transition..., 1993, Ch. 9.

⁴⁴ Stepanyan..., IMF, WP/03/173, p. 4.

В България за разлика от всички страни от Източна Европа (и ЕС) на 1 април 1994 г. е въведен ДДС с една ставка (18%). До това решение обаче се стига не поради особено висока компетентност на правителството или дългосрочното му мислене. И тук възникват ожесточени спорове дали да има една единна ставка, или две (евентуално дори три). Още повече, че в сравнение със съществуващите четири ставки на данъка върху оборота (0, 2, 10 и 22%) въвеждането на една означава регресивност на данъчните и ценовите изменения. Всички разчети обаче доказват (както на експертите на МВФ, така и международната практика), че при две ставки (нормална и намалена) събираемостта би паднала рязко (под 50%) поради нарасналите възможности за злоупотреба в конкретните условия. Данъкът при стоките с намалена ставка до голяма степен ще бъде платен от потребителя по „нормалния“ размер, но ще бъде укрит от производители и търговци, вместо да постъпи в хазната. Както беше посочено, от намалените ставки се възползват не толкова бедните, колкото средните слоеве. В конкретните условия на свито вътрешно потребление се оказва освен това, че ако храните бъдат обложени с нулева ставка, за останалите стоки тя трябва да бъде с извънредно високия размер от 33.5%, за да се постигне същият приход. Подобно би било положението при ставки от 10 и 24%.⁴⁵ Не бива да се забравя, че относителният дял на разходите за храна в паричните разходи на домакинствата в България по години е: 1990 – 30.2%; 1991 – 39.3%; 1992 – 38.0%; 1993 – 36.8%; 1994 – 38.8%; 1995 – 39.8% и 1996 – 43.0%. За сравнение във Великобритания (с нулева ставка върху храните и някои други доставки) делът на разходите за храна в домакинските разходи е 15.1% през 1983 г. и 11.4% през 1993 г., т.е. 3.5-4 пъти по-нисък.⁴⁶

Основният данъчен размер на ДДС общо в ЕС се изменя от 15 до 27%, а в страните-членки от Източна Европа – от 20 до 27% (вж. табл. 2). Дори в държавите от Източна Европа извън ЕС най-ниският размер е 17%. Следователно основните ставки в този регион са по-високи. В това няма нищо нелогично, ако се вземе предвид слабостта на доходното облагане. Чувствително по-малки са постъпленията от личния доходен данък, не са големи и постъпленията от корпорациите, понеже се поддържат ниски ставки с цел привличане на чуждестранни капитали. Що се отнася до степента на уеднаквяване в системата на ДДС, тя не е по-малка, а вероятно е дори по-висока от тази в старите страни-членки на ЕС. Общата тенденция при основните ставки е към повишаване. В дългосрочен план тя съществува и в Западна Европа. В страните от Източна Европа обаче това е особено бързо, основно в годините на кризата, т.е. след 2007-2008 г. За периода от 2007 до 2013-2014 г. основните ставки в региона се увеличават, както следва: Чехия – от 19 на 21%, Естония – от 18 на 20%, Унгария

⁴⁵ МФ. Бюджетът, 1993..., с. 48-50; НС. Материали към проекта..., 1992.

⁴⁶ Бюджети на домакинствата в Република България..., 1996, с. 6; Britain 1995..., р. 153.

– от 20 на 27%, Литва – от 18 на 21-22%, Полша – от 22 на 23%, Румъния – от 19 на 24%, Словакия – от 19 на 20%, Словения – от 20 на 22%, Хърватия – от 22 на 25% (извън ЕС: Сърбия – от 18 на 20% и Черна гора – от 17 на 19%). Общо за 2007-2014 г. за ЕС-28 средната ставка е нараснала от 19.7 на 21.5%. Докато за старите страни-членки увеличението е от 20.6 на 21.1% (плюс 0.5 процентни пункта), за новите държави от Източна Европа то е от 19.5 на 22.2% (плюс 2.7 процентни пункта), като при четирите най-големи страни е от 19.0 на 20.0%. Понеже имат около $\frac{1}{2}$ от населението на ЕС-28, тяхната ставка (с известна условност) може да се смята за „средна претеглена“.

Наистина всички новоприети държави имат сериозни трудности (особено Румъния и Унгария), както впрочем и редица стари страни-членки (Гърция, Ирландия и Испания). Безспорно е все пак, че страните от Западна Европа като цяло разполагат с по-големи бюджети и по-големи възможности за финансиране на бюджетните дефицити. Не бива обаче да се забравя, че увеличението на основните ставки и измененията в националните им системи за ДДС по-общо се влияят от още един допълнителен фактор – заместване на преките данъци, отчасти съзнателно. Например за 8 от по-първите страни, въвели „плосък“ данък върху личните доходи (Естония, Грузия, Литва, Латвия, Румъния, Словакия, Русия и Украйна), приходите от личния подоходен данък след трансформирането му в „плосък“ спадат средно от 4.4 на 4.1% от БВП, в т.ч. за 5-те от тях – членки на ЕС – от 5.0 на 4.8%; тези от корпоративния подоходен данък – от 3.7 на 3.2% в т.ч. за 5-те страни-членки – от 3.5 на 2.7%. В същото време косвените данъци се увеличават средно от 9.4 на 10.5% от БВП, като за 5-те страни-членки на ЕС остават 10.0% от БВП.⁴⁷ Аналогично в Чехия реформата от 2008 г. предвижда намаляване дела на двата подоходни данъка (личен и корпоративен) общо с 0.8% от БВП през 2008 г., 1.3% през 2009 г. и 1.6% през 2010 г. За сметка на това повишението на намалената ставка на ДДС от 5 на 9% и увеличението на акцизите и „екологичните“ акцизи трябва да дадат общо 0.9-1.0% от БВП допълнителни ежегодни постъпления. В действителност благодарение на кризата измененията спрямо базовата 2007 г. при преките данъци са: 2008 г. минус 1.4%, 2009 г. – минус 2.1% и 2010 г. – минус 2.3% от БВП. При косвените данъци измененията са: за 2008 г. – минус 0.2%, за 2009 г. – плюс 0.2% и за 2010 г. – плюс 0.3% от БВП. Главно в резултат от това дефицитът на консолидирания бюджет нараства от 1.3% от БВП през 2007 г. на 3.0% през 2008 г., 5.9% през 2009 г. и 4.7% през 2010 г.⁴⁸

Що се отнася до България, нейната основна ставка е неизменна от началото на 1999 г., т.е. вече 14 години. И ако дори в предкризисната 2007 г. тя е малко над средната за ЕС, както и за 11-те страни от Източна Европа (19.6%), то към 2014 г. изостава от средното равнище на ЕС-28 с 1.5 процентни пункта, от

⁴⁷ По Keen et al..., IMF, WP/06/218, p. 46.

⁴⁸ Вж. Botman et al..., WP/08/125; Statistical Yearbook of the Czech Republic, p. 48-49, 182-187; <http://epp.eurostat.ec.europa.eu>

ЕС-17 – с 1.1 процентни пункта, а от средното равнище на страните-членки от Източна Европа (ЕС-11) – с 2.2 процентни пункта. В случай, че България поеме курс към един среден за ЕС размер на собствените бюджетни приходи – около 42-45% от БВП (при 33.7% през 2011 г.), с оглед по-пълното финансиране на бюджетната сфера (преди всичко за инвестиции), ще стани необходимо след изчерпване на другите възможности да се пристъпи към поетапно трайно увеличение на основната ставка на ДДС. Ако като крайна цел се постигне ставка от 25%, това би дало допълнителни приходи около 2.5-2.7% от БВП, т.е. около 25-30% от желаното увеличение. Преди това би трябвало да се повишат осигурителните вноски и частично – подоходните данъци.

Ставките на ДДС в отделните източноевропейски страни често се променят без строго определена посока, в т.ч. по отношение на броя на данъчните размери. Така през 1988 г. Унгария въвежда ДДС-система, която облага с 25% едва към 40% от потребителските разходи, което дава 95% от всички приходи от ДДС, 15% - за повечето услуги и нулева ставка за 42% от разходите. От началото на 1993 г. нулевото облагане се ограничава, въвежда се 6% междинна ставка, а 25-процентната се запазва. От средата на 1993 г. по искане на МВФ намалената ставка става 10%, а нулевата се запазва само за фармацевтичните стоки (освен износа). Стандартната ставка от 25% се запазва до 2005 г. През 2006-2008 и до средата на 2009 г. тя спада на 20% (при намалена ставка от 5%). От 1 юли 2009 г. основната ставка отново става 25%, въвежда се нова намалена ставка от 18% за основните храни и хотелите, а ставката от 5% се запазва за книгите, вестниците и лекарствата. От 1 януари 2012 г. основната ставка се увеличава от 25 на 27% и става най-високата в ЕС.

На 1 април 1994 г. България въвежда ДДС с една ставка – 18%, с 11 групи освободени временно (обложени основно от 1999 г.). От 1 август 1996 г. тя е увеличена на 22%, за да стабилизира приходите, и от 1999 г. е намалена на 20% с известно разширение на данъчната основа, като от 2002 г. се въвежда облекчена ставка от 7% (увеличена от 2011 г. на 9% и разширена).

В Словакия през 2002 г. съществуват 2 ставки 23% (основна) и 10% (намалена), които през 2003 г. са „сближени“ съответно на 20 и 14%. Намалената ставка се прилага към широк диапазон стоки – храни, електричество, нафта за отопление, въглища, фармацевтични продукти и помощи за нетрудоспособни. С влизането в ЕС през 2004 г. се въвежда единна 19-процентна ставка, а към 2007 г. отново има и намалена ставка от 10% за медикаменти и други медицински изделия. За 2012 г. основната ставка е вече 20%.

В някои случаи високите ставки при отделни групи стоки водят до нарастване на незаконното данъчно избягване (tax evasion). В този смисъл „идеалът“ за абсолютно единен размер, който не изкривява конкуренцията, е практически неосъществим. Но „чистата“ конкуренция е една абстракция и на ниво цени на производител. Тези и други подобни примери могат да бъдат разбрани по-добре в светлината на цялостното макроикономическо развитие и необходимостта да се отчитат гъвкаво местните особености.

Таблица 3

Постъпления от ДДС в ЕС-27, Хърватия и Сърбия (% от БВП)

	1995	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Разлика 1995/2011 пр. пункта	ЕС-27 (2011) N по размер
Белгия	6.6	7.2	6.9	6.9	6.8	6.9	7.0	7.1	7.1	7.0	6.9	7.1	7.0	0.4	20
България	7.0	8.3	8.4	7.3	8.6	9.9	10.2	10.7	10.4	10.9	9.0	9.2	8.7	1.8	4
Чехия	6.0	6.2	6.1	6.0	6.1	7.0	6.9	6.4	6.3	6.8	6.9	6.9	7.0	1.1	18
Дания	9.4	9.6	9.6	9.6	9.6	9.8	10.1	10.3	10.4	10.1	10.2	9.8	9.9	0.5	1
Германия	6.5	6.8	6.6	6.4	6.4	6.3	6.3	6.4	7.0	7.1	7.5	7.2	7.3	0.8	16
Естония	9.6	8.4	8.2	8.4	8.2	7.7	8.7	9.1	8.9	7.9	8.9	8.8	8.5	-1.1	6
Ирландия	6.2	7.2	6.8	7.0	7.0	7.3	7.6	7.8	7.6	7.3	6.4	6.4	6.2	-0.8	26
Гърция	6.1	7.2	7.5	7.6	7.0	6.8	6.9	7.1	7.4	7.3	6.5	7.3	7.2	1.1	17
Испания	5.2	6.2	6.0	5.8	6.0	6.2	6.5	6.5	6.0	5.4	4.1	5.6	5.4	0.2	27
Франция	7.5	7.4	7.3	7.2	7.2	7.3	7.4	7.3	7.2	7.1	6.9	7.0	7.0	-0.4	19
Италия	5.5	6.5	6.2	6.2	5.9	5.8	5.9	6.2	6.2	5.9	5.7	6.3	6.2	0.7	25
Кипър	4.6	5.5	5.7	6.6	7.8	8.4	9.1	9.7	10.2	10.6	9.2	9.2	8.4	3.8	8
Латвия	9.2	7.1	6.8	6.7	7.2	7.0	7.8	8.6	8.2	6.7	6.0	6.6	6.8	-2.4	23
Литва	7.4	7.5	7.3	7.3	6.7	6.4	7.1	7.6	8.1	8.0	7.4	7.9	7.9	0.5	13
Люксембург	5.2	5.6	5.8	5.8	5.7	6.1	6.2	5.8	5.7	6.3	6.7	6.3	6.3	1.1	24
Унгария	7.5	8.9	8.1	7.8	8.2	8.9	8.4	7.6	8.1	7.8	8.6	8.7	8.5	1.0	7
Малта	6.1	5.7	6.1	6.2	6.3	7.1	8.0	7.9	7.5	7.7	7.6	7.6	7.9	1.9	12
Нидерландия	6.5	6.9	7.3	7.2	7.3	7.3	7.2	7.4	7.5	7.3	7.0	7.2	6.9	0.4	21
Австрия	7.7	8.1	8.1	8.1	8.0	7.9	7.9	7.6	7.7	7.8	8.0	7.9	7.8	0.1	14
Полша	6.2	6.9	6.8	7.2	7.1	7.2	7.7	8.1	8.3	8.0	7.4	7.8	8.1	1.8	11
Португалия	6.9	7.6	7.5	7.6	7.7	7.7	8.4	8.6	8.5	8.4	7.1	7.8	8.3	1.4	10
Румъния	4.9	6.5	6.2	7.1	7.2	6.7	8.1	7.9	8.1	7.9	6.6	7.6	8.7	3.8	5
Словения	4.7	8.6	8.3	8.5	8.5	8.5	8.6	8.5	8.4	8.5	8.4	8.6	8.4	3.7	9
Словакия	8.4	7.0	7.2	7.0	7.5	7.8	7.9	7.5	6.7	6.9	6.7	6.3	6.8	-1.5	22
Финландия	7.9	8.2	8.0	8.1	8.6	8.5	8.7	8.7	8.4	8.4	8.7	8.5	8.9	1.0	3
Швеция	9.1	8.6	8.7	8.8	8.8	8.8	9.0	8.9	9.0	9.3	9.6	9.7	9.4	0.4	2
Великобритания	6.4	6.6	6.6	6.7	6.8	6.8	6.6	6.6	6.5	6.4	5.7	6.5	7.3	1.0	15
ЕС-27 - претеглено	6.6	7.0	6.9	6.8	6.8	6.8	6.9	7.0	7.0	6.9	6.7	7.0	7.1	0.5	-
ЕС-27 - аритметично	6.8	7.3	7.2	7.2	7.3	7.5	7.8	7.8	7.8	7.7	7.4	7.6	7.7	0.9	-
ЕС-17 - аритметично	6.7	7.1	7.1	7.2	7.2	7.4	7.6	7.6	7.6	7.6	7.3	7.5	7.5	0.8	-
ЕС-10 - аритметично	7.1	7.5	7.3	7.3	7.5	7.7	8.1	8.2	8.2	7.9	7.6	7.8	7.9	0.8	-
Хърватия	...	...	...	...	...	12.2	12.2	12.2	12.0	12.1	...	...	...	-	-
Сърбия	...	...	...	...	...	...	8.8	9.8	11.5	10.2	10.8	11.0	10.7	-	-

Източник: http://ec.europa.eu/taxation-customs/index_en.htm; Statistical Yearbook of Serbia 2006-2012; Annual Report of the Finance of Croatia for 2008.

Динамика на постъпленията от ДДС

Постъпленията от ДДС (като % от БВП) в страните от ЕС-27 и в цяла Европа са най-високи от всички региони в света. През 2011 г. за ЕС-27 те са средноаритметично 7.7% от БВП, а среднопретеглено -7.1% (вж. табл. 3), като за периода 1995-2011 г. са се увеличили с около 0.9 процентни пункта средноаритметично. От 27-те представени държави само 5 бележат намаление на постъпленията: Естония, Ирландия, Франция, Латвия и Словакия. В десетте страни-членки от Източна Европа средноаритметичните постъпления са 7.1% от БВП през 1995 г., нарастващи с известни колебания до 7.9% през 2011 г. Съответно за държавите от Западна Европа (ЕС-17) постъпленията са малко по-ниски – 6.7% през 1995 г., като се увеличават по приблизително същия начин до 7.5% от БВП през 2011 г. Големите различия обаче са по-скоро вътре в двете групи страни. При това те са значително по-малки в ЕС-10 – от 6.8% (Словакия и Латвия) до 8.7% (България), докато при ЕС-17 се колебаят от 5.4% (Испания) до 9.9% от БВП (Дания). Чувствително по-изразена е разликата между страните-членки от Източна Европа (ЕС-10) и тези от Западна по показателя дял на приходите от ДДС към всички данъчни постъпления. За групата ЕС-10 този дял през 2011 г. е средно 25.8% - от 20.0% за Чехия до 32.0% за България. За ЕС-17 средноаритметичната величина е около 19.7% - от 14.7% (Италия) до 25.1% (Португалия), а за ЕС-27 - съответно 22.0%. Причините са основно в по-малките бюджети (като дял от БВП) в Източна Европа, както и в относително по-слабите постъпления от личното подоходно облагане.

Постъпленията от ДДС в България (като дял от БВП) през 2011 г. – 8.7%, са най-високи сред страните-членки от Източна Европа и четвърти в ЕС-27 (след тези на Дания, Швеция и Финландия). При разликата в постъпленията (в процентни пункта) за 1995-2011 г. от плюс 1.8 България е на 4-то място след Румъния и Кипър (3.8) и Словения (3.7). Българските приходи от ДДС са чувствително по-големи в предкризисния период 2004-2008 г., когато се движат между 9.9 и 10.9% от БВП и по този дял страната заема първо място в ЕС-27 (през 2007 г. поделено с Дания). Тези рекордни приходи обаче се дължат на прекалено високия дял на крайното потребление и по-конкретно на постоянно растящото отрицателно салдо на износа минус вноса на стоки и услуги. За периода 2004-2008 г. то се увеличава от (-)11.5% на (-)20.5% от БВП. Финансово-икономическата криза от 2009 г. насам нормализира това салдо, с което спадат и постъпленията от ДДС. Сравнително добрите постъпления от него сега (въпреки умерената основна ставка - 20%) се дължат на широката данъчна основа. Единственото значимо изключение е облекченото 9-процентно облагане на туристическите пакети. Тук трябва да се добави и включването в нея на постъпленията от акцизи, възлизащи през 2011 г. на 5.1% от БВП – първо място в ЕС-27 (при средноаритметични за Съюза 3.2%, а среднопретеглени – 2.7% от БВП). Високите цени на внасяните енергоносители също са фактор в тази насока. Впрочем картината изглежда доста по-различна през призмата на абсолютните числа. Постъпленията на България от ДДС през 2011 г. възлизат на около 3352

млн. EUR. Това е около 0.37% от приходите от ДДС на ЕС-27. В същото време българското население е приблизително 1.5% от това на Съюза, или с около 4 пъти по-висок дял. Обяснението е в ниския номинален размер на БВП на човек в нашата страна.

Данните от националните статистики на останалите страни от Източна Европа показват в редица случаи дори по-високи показатели за постъпления от ДДС като процент от БВП. Така в Хърватия за 2004-2008 г. те са между 12 и 12.2% от БВП, а в Сърбия през 2005-2011 г. се колебаят между 8.8 и 11.5% от БВП. В Украйна през 1993-1994 г. те са около 11.4-11.5%, а в Македония (1994-1995 г.) – до 9.3% от БВП. През 2000-2008 г. Исландия събира между 9.4 и 11.1% от БВП. В този смисъл българските, а дори и „скандинавските“ приходи не са нещо изключително.

В заключение трябва да посочим, че както в постигнатото уеднаквяване на ДДС в рамките на ЕС-28, така и в запазващите се чувствителни разлики между отделните страни се отразяват по-общите противоречия между Европа като „свърхдържава“ и такава, отчитаща по-реално различията в условията и интересите на отделните страни-членки. Прекалената амбиция за бърза и пълна хармонизация може да доведе до отчетливо очертаване на „Европа на две (или повече) скорости“.

Използвана литература:

Аристов, Г. (1980). Роль цен в управлении социалистической экономикой. Москва: Наука.

Аткинсон, А. и Дж. Стиглиц (1993). Лекции по экономической теории государственного сектора. Москва: Аспектпресс.

Башкатова, Т. (1988). Западноевропейская интеграция: Финансовый аспект. Москва: Финансы и статистика.

Бутаков, Д. (1976). Налог с оборота в странах-членов СЭВ – новые тенденции. – Финансы СССР, кн. 1.

Бутаков, Д. (1973). – Финансовые проблемы хозяйственных реформ в странах-членах СЭВ. Москва.

Винце, И. (1993). За ролята на данъка върху оборота (Унгария). – Реферативный сборник „Экономика промышленности“, N 3.

Вучева, Хр. (1989). Данъкът върху добавената стойност – проблеми при въвеждането му в нашата страна. С.: Институт по икономика и управление.

Гуревъ, А. (1910). Преките и косвени данъци. – Земедельско знаме.

Мъсгрейв, Р. и др. (1988). Държавни финанси: Теория и практика. С.: Отворено общество.

Петров, Г. (1976). Данъците в системата на плановото ръководство на социалистическите предприятия. Варна: „Г. Бакалов“.

Сорокин, В. (1983). Платежи предприятия в бюджет. Москва.

Стоянов, В. (1982). Усъвършенстване на данъка върху оборота при икономическия подход. Варна.

Бюджети на домакинствата в Република България. С.: НСИ, 1996.

Поява, разпространение и развитие на данъка върху добавената стойност в Европа

Директива 2006/112/ ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 г. относно общата система на данъка върху добавената стойност (с измененията ѝ).

Директива 77/388/ ЕИО от 17 май 1977 г. за хармонизиране на законодателството на държавите-членки във връзка с данъците върху оборота – обща система на данък върху добавената стойност: единна данъчна основа.

Доклади към Закона за държавния бюджет на Република България за 1990-2013 г., www.parliament.bg

Закон за ДДС. – Държавен вестник, бр. 90, 1993.

Закон за ДДС, в сила от 1.01.2007. – Държавен вестник, бр.63, 2006, изм. и доп. Държавен вестник, бр.30, 2013.

МФ. Бюджетът, 1993, кн.10; 1994, кн. 12.

НС. Материали към проекта за данък върху стоките и услугите, 15.02.1992.

Bodoci, A. (1990). *Országos Anyag és Árhivatal*.

Botman, D., T. Dalsgaard, A. Tuladhar. Tax and Pension Reform in the Czech Republic. Implications for Growth and Debt Sustainability. IMF, WP/08/125.

Bratic, V. (2006). Tax expenditure in Croatia: Personal income Corporate Income Real Estate Transfers and Value Added Tax. Zagreb: institute of Public Finance (Occasional Paper, N 31).

Kaldor, N. (1955). *An Expenditure Tax*. London: Allen and Urwin.

Keen, M., V. Kim, R. Varsano. The Flat Tax(es): Principles and Evidence. IMF, WP/06/218.

Keen, M. VAT Attacks. IMF, WP/07/142.

McLure, Ch., E. Semjen, T. Bacsko, I. Fiszer (1995). *Tax Policy in Central Europe*. San Francisco: International Center for Economic Growth.

Stepanyan, V. Reforming Tax Systems: Experience of the Baltics, Russia and Other Countries of the Former Soviet Union. IMF, WP/03/173.

Tait, A. (1988). *VAT - International Practice and Problems*. Washington D.C.: IMF.

Tanzi, V. (ed.). (1993). *Fiscal Policies in Economies in Transition*. Washington D.C.: IMF,

Annual Report of the Finance of Croatia for 2008.

Annual Report of the Ministry of Finance for 2008, Republic of Croatia.

Britain 1995. An Official Handbook. London: HMSO.

KPMG'S Corporate and Indirect Tax Rate Survey 2007.

Statistical Yearbook of the Czech Republic 2010.

Statistical Yearbook of Serbia 2006-2012.

Интернет-източници:

www.cbc.nl

<http://europe.eu.int>

www.worldbank.org

http://ec.europa.eu/taxation-customs/index_en.htm

7.V.2014 г.