

ДАНЪЧНА ПОЛИТИКА В УСЛОВИЯТА НА ДЕЦЕНТРАЛИЗАЦИЯ – КАЧЕСТВЕН И ОРГАНИЗАЦИОНЕН АСПЕКТ

Людмил Найденов,

Икономически университет, Варна¹, България,

e-mail: lnaydenov@iu-varna.bg

Петя Иванова,

СА „Д. А. Ценов“ Свищов, България,

e-mail: p.ivanova@uni-svishtov.bg; <https://orcid.org/0000-0002-7268-0442>

Резюме: Резултатите от провежданата в областта на общинските финанси политика следва да бъдат оценявани както в качествен аспект, така и от организационна гледна точка. По този начин се осигурява пълнота на изследването и се дава възможност за формулиране на обосновани и обективни оценки, изводи и препоръки. Извеждането на проблемните моменти при осъществяване на децентрализирана данъчна политика изисква анализ на въпросите, свързани с дефинирането на данъчната база и ставката на облагане. Важно значение в анализирания посока има администрирането на данъците, т.е. разпределението на отговорностите между отделните нива на управление в публичния сектор. Следователно, обект на изследване в настоящата разработка са параметрите на регионалната данъчната политика, а като неин предмет се дефинират изведените на основата на анализа възможности за усъвършенстване на изследваните параметри на данъчната политика в условията на децентрализация. На базата на така определените обект и предмет се извежда следната изследователска теза: Местната приходна автономност и администрирането на данъците са основни компоненти на политиката към децентрализация, а данъчните постъпления в бюджетите на местните власти, като основна част от собствените приходи, осигуряват тяхната финансова самостоятелност.

Ключови думи: данъчна политика; приходна автономност; данъчна база; ставка на облагане, администриране на данъците.

JEL: H71, H72.

¹ Заб. Разпределението на участието на авторите е както следва: доц. д-р Людмил Найденов: Параграф 2 и съвместно с доц. д-р Петя Иванова параграф 1; доц. д-р Петя Иванова параграф 1, съвместно с доц. Л. Найденов.

TAX POLICY UNDER CONDITIONS OF DECENTRALIZATION – IN TERMS OF QUALITY AND ORGANIZATION

Lyudmil Naydenov,

University of Economics, Varna, Bulgaria,

e-mail: lnaydenov@ue-varna.bg

Petya Ivanova,

D.A.Tsenov Academy of Economics, Svishtov, Bulgaria,

e-mail: p.ivanova@uni-svishtov.bg; <https://orcid.org/0000-0002-7268-0442>

***Abstract:** The outcomes of the policy pursued in the field of municipal finance should be evaluated in terms of both quality and organization. This ensures the thoroughness of the research and enables the formulation of well-grounded and objective evaluations, conclusions and recommendations. Highlighting the problematic aspects in the implementation of a decentralized tax policy requires an analysis of the issues related to defining tax base and tax rate. An important aspect in such an analysis is tax administration, i.e. the distribution of responsibilities among the different levels of governance in the public sector. Consequently, the object of this paper focuses on the parameters of regional tax policy, and its subject involves the opportunities derived on the basis of the analysis for improving the studied parameters of tax policy under conditions of decentralization. Based on the object and subject thus defined, the research thesis is as follows: Local revenue autonomy and tax administration are main components of decentralization policy, and tax revenues in local authority budgets, being a major part of their own revenues, make them financially independent.*

***Keywords:** tax policy, revenue autonomy, tax base, tax rate, tax administration.*

***JEL:** H71, H72.*

Въведение

Въпросите, свързани с обхвата на категорията местен данък, с мотивите, ползите и ограниченията на регионалната данъчна самостоятелност и с моделите за разпределение на данъчните правомощия, осигуряват

теоретичен фундамент за последващ анализ на въпросите относно администрирането на данъците в условията на децентрализация. От позициите на теорията на фискалния федерализъм, изграждането на децентрализирана данъчна система корелира пряко с три момента:

- 1) избор на параметри на местната данъчна политика;
- 2) избор на форми на местно данъчно облагане (конкретни данъци);
- 3) разпределение на отговорностите по администриране на данъците между отделните нива на управление в публичния сектор.

На основата на дефинираните основни характеристики на децентрализираната данъчна система **целта** на настоящото изследване се фокусира върху необходимостта да се оцени значението, приложимостта и администрирането на „добрия“ местен данък. Поставената цел се реализира чрез следните по-важни задачи:

- Да се анализират възможностите за налагане на данъци от местните власти;
- Да се дефинират правомощията на местните власти относно влиянието им върху структурата на данъчната база;
- Да се изследват проблемните моменти, свързани с местните правомощия при дефиниране на данъчния размер;
- Да се дефинират моделите за администриране на данъците в условията на децентрализация, да се очертаят техните характеристики, предимства и недостатъци.

1. Качествен аспект на данъчната политика в условията на децентрализация

Анализът на параметрите на една децентрализирана данъчна система предполага да се изследват проблемните моменти, свързани с делегирането на местни правомощия в три области на данъчната политика:

- налагане на данъци;
- определяне на данъчна база;
- дефиниране на данъчен размер.

Разбира се, един анализ на подходящите местни правомощия в областта на облагането би бил непълен без оценка на администрирането на местните данъци.

Изискването регионалните власти да разполагат с правото да налагат данъци се аргументира с необходимостта да се осигури фискална еквивалентност и с обстоятелството, че местните власти разполагат с точна информация относно подходящата за облагане база. Пълната свобода да се налагат нови регионални данъци (отличителна черта на модела на неограничената регионална данъчна независимост, при който широко се използват изключително местни данъци), обаче е нежелана, защото може да резултира в преференциално третиране на резидентите и износ на данъчна тежест. Това от една страна. От друга – възможен е вариант, при който наложените от региона налози компрометират националната фискална политика или затрудняват функционирането на единния национален (вътрешен) пазар. Възникващите в тези случаи негативни хоризонтални ефекти са особено силни когато местните власти разполагат с правомощия да налагат данъци върху продажбите и в същото време са фискално зависими от постъпленията от тези данъци². Налага се изводът, че най-общо, наложени от централното правителство, рестрикции са не само неизбежни, но и желани. Ключовият проблем при това положение касае избора между два варианта на местни правомощия при налагане на данъци:

² Проблемът е характерен за практиката на САЩ, защото данъците върху продажбите на дребно формират около 50% от данъчните приходи на отделните щати и почти 20% от местните (локални) данъчни приходи. Вж. Blochliger, H. and O. Petzold, Taxes and Grants: on the Revenue Mix of Sub-Central Governments, OECD, 2009.

- отворен списък и наличие на базисни (утвърдени от централното правителство) ограничения или
- затворен списък от подходящи данъци.

Вторият подход има това предимство, че избягва въвеждането на икономически неефективни и изкривяващи локацията на ресурсите данъци. Освен това се минимизира вероятността от вертикална данъчна конкуренция³. Негативите, които се асоциират с подхода на отворен списък и базисни рестрикции не са непреодолими. При избор на подобен вариант, обаче данъчната база следва да се определя от централната власт с цел хармонизация в рамките на страната. Практиката (вж. Таблица 1) не индикира универсално решение, но в общия случай *вариантът със затворен списък от подходящи данъци е препоръчителен за държави с унитарно устройство, а предоставянето на повече свобода при избора е характерно за федерални системи*⁴.

В случай че регионалните власти имат възможност да налагат данъци (чрез отворен или затворен списък от подходящи такива), то на дневен ред се поставя друг проблем. Той касае базата за облагане или по-точно *възможността една и съща облагаема основа да се използва както от централното правителство, така и от местните власти*. Едновременното облагане на една и съща база е често срещана практика (вж. Таблица 1) и може да се прилага както в комбинация с подхода на отворения списък, така

³Анализирайки този въпрос, Ст. Чолаков отстоява различна теза. Цитираният автор отбелязва: „законодателят... не може да предвиди всички особености в стопанската физиономия на отделните общини и така изрично изброявайки допустимите налози, пречи на всяка община да се пригоди към типичния отенък на поминъка и занятията на членовете си”. Настояването за пълна свобода при избора на местни данъци се аргументира от целта „да се събират средствата по-невредимо, по-леко и по-ефикасно”. Чолаковъ, Ст., Наука за общинското самоуправление, Варна, 1936, с. 124.

⁴ Вж. Martinez-Vazques, J., Revenue Assignment in the Practice of Fiscal Decentralization, International Studies Working Papers 07-09, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, Atlanta, 2007.

и при наличие на затворен списък от подходящи местни данъци, но подобно решение крие риск от „негативни вертикални данъчни ефекти, поради факта, че всяко отделно ниво на публичната власт обикновено не отчита въздействието на своите политики върху данъчната база и приходите на другите нива”.⁵ Негативните вертикални ефекти представляват значителен проблем при едновременното облагане на мобилна данъчна база (например при едновременно облагане на корпоративната печалба)⁶. Поради обстоятелството, че на практика няма яснота и трудно може да се установи кое равнище на публичната власт е отговорно за възникване на неблагоприятните последици (например по линия на нарастване на данъчните ставки), то въпросът относно подходящия вариант за компенсиране също остава открит. Имайки предвид изложените аргументи, както и политическите и институционални аспекти на проблема, препоръчително би било *вариантът с едновременното облагане на една и съща база от централната и местните власти да не се прилага в чист вид.*

Ясното законодателно разграничение между данъчните основи, които могат да се използват от всяко равнище на публичния сектор, решавайки проблема с негативните ефекти по линия на вертикалната конкуренция, създава други. Тук по-специално се има предвид реалистичната възможност централното правителство да наложи практика, при която то разполага с правомощия да облага значителна по размер и нееластична данъчна основа, докато в същото време на регионалните власти са делегирани правомощия по отношение облагането на нерентабилна база⁷.

⁵ Вж. Martinez-Vazques, J., 2007, p. 9. Вж. също Dahlby, B., Fiscal Externalities and the Design of Intergovernmental Grants, *International Tax and Public Finance*, Vol 3, №3, 1996, p. 397-412.

⁶ Вж. Keen, M. and C. Kotsogiannis, Does Federalism Lead to Excessive High Taxes, *American Economic Review*, Vol 92, № 1, 2002, p. 363-370.

⁷ Подобна е практиката в редица развиващи се страни. Анализирайки проблема, Р. Бърд заключава, че местните данъци в тези държави попадат в три категории: 1) такива, които

Таблица 1

Сравнителен анализ на световната практика относно основните параметри на местната данъчна автономност⁸

Параметри	Характеристики	Държави
Налагане на данъци	Може да се осъществи чрез използване на отворен списък с най-общи (обикновено закрепени в Конституцията) ограничения или затворен списък от подходящи местни данъци. Вторият вариант е по-често срещан в практиката	САЩ, Швейцария, Индия – отворен списък; Швеция, Дания, Австралия и много други – затворен списък
Влияние върху дан. база	Възможни са два варианта: законодателно разделение на облагаемите бази между правителството и регионите или използване на споделени данъци. Подходът на споделените данъци е често срещан в практиката	Австрия, Испания, Белгия и много други – споделени бази; Малки унитарни развиващи се държави и част от страните от ЦИЕ – изрично разделение на базите
Влияние върху ставките	Данъчните размери могат да се определят свободно от местните власти или в рамките на централни ограничения. В практиката се използват и двата варианта.	САЩ, Швейцария, Швеция и други – пълна регионална свобода; Норвегия, Белгия, Чехия и много други – централни ограничения

Логично така се ограничава приходната самостоятелност на местните

осигуряват ниски приходи и съответно са ненужни на централното правителство; 2) трудни за администриране и политически непопулярни данъци; 3) местни данъци върху бизнеса. Вж. Вж. Bird, R., Subnational Taxation in Developing Countries: a Review of the Literature, Journal of International Commerce, Economics and Policy, Vol. 2, №1, 2011, p. 10-11.

⁸ За изграждане на таблицата е използвана информация с източник ОИСР. Вж. OECD Revenue Statistics, Tax Revenues by Sub-Sectors of General Government, 2011.

власти, увеличава се тяхната зависимост от централни субсидии и се създават условия за проявление на проблеми като морален риск и фискална илюзия. Не на последно място, данъчни системи от подобен тип компрометират политическата отговорност на отделните вертикални нива на публичния сектор, като едновременно с това са тромави и неефективни, Налага се заключението, че вариантът със законодателно разграничени бази за облагане също не е безпроблемен.

Горният анализ на параметрите на регионалната данъчна политика следва да се допълни с разглеждане на въпроса относно възможностите за *влияние върху структурата на данъчната база*. Проблемът по-специално опира до ползите и негативите от делегиране на правомощия към местните власти по предоставяне на отстъпки, преференции, кредити и изключения при облагане на съответната база. Подобни правомощия на практика позволяват на регионалните власти да дефинират самостоятелно обхвата на данъчната основа и в значителна степен противоречат на препоръката за централни регулации. Макар, че има за резултат разширяване на приходната самостоятелност на общините, възприемането на политика, при която регионите извършват корекции върху определената (като подходяща) от централното правителство база, следва да се дефинира като рисково. Негативите произтичат, както от усложняването на данъчната система и нарушаването на хармонизацията на облагане, така (и по-важно) от трудностите, свързани с администрирането. Следователно, освен да дефинира подходящата за облагане на местно равнище база, *централното правителство следва да регламентира общи правила и конкретни ограничения за използването на дефинираната база*.

В теорията и практиката (вж. Таблица 1) на фискалния федерализъм се е наложило становището, че местните власти задължително се нуждаят от

правомощия по отношение ставките за облагане. Аргументите в полза на това заключение могат да се сведат до няколко по-важни пункта. От една страна, администрирането на различни данъчни размери в различните региони е на практика безпроблемно. Този аргумент е особено важен за развиващи се страни и такива в преход към пазарна икономика. Всъщност, проблеми с качеството и квалификацията на данъчната администрация съществуват и в редица малки и бедни региони на развитите държави. От друга страна, различията в облагаемите ставки са видими, лесно сравними за потребители и юридически лица и от тези позиции осигуряват прозрачност на регионалните фискални решения. Това, от своя страна, позволява по-ефективна локация на трудовите ресурси и фирмените капитали. Чувствителността на производствените фактори към данъчните размери означава, че тяхното изменение оказва по-силно въздействие върху приходите на местните бюджети в сравнение с динамиката на облагаемата основа. На трето място, правомощията по отношение определянето на данъчните размери имат пряко отношение към отчетността и политическата отговорност на местните власти. Широко прокламираните ползи от регионалната данъчната автономност пряко зависят от това „местните власти едновременно да имат правомощия да решават колко ще увеличават приходите (чрез повишаване на ставките – Л.Н.) и да бъдат открито отговорни пред собствените си жители за това, че го правят”⁹.

Негативите на данъчна система, при която регионалните органи на управление разполагат с правомощия да определят ставките за облагане произтичат най-вече от рисковете на междурегионалната конкуренция¹⁰. Тук

⁹ Bahl, R. and R. Bird, *Subnational Taxes in Developing Countries: The Way Forward*, Institute for International Business Working Paper №16, 2008, p. 8

¹⁰ Други проблемни моменти се анализират в: Ненкова, Пр., *Приходната част на общинските бюджети: постигане на устойчиво икономическо развитие на местно ниво*,

е мястото да се изведе препоръката, че централното правителство следва да изгради инструментариум за наблюдение, координация и контрол на основните фискални функции на юрисдикциите с цел своевременно предотвратяване на нелоялни данъчни практики. Вариант, при който правителството фиксира максималния размер на използван от общините *паралелен* (но не и изключително или типично местен) данък също е възможен.

Имайки предвид достойнствата и негативите на различните варианти за разпределение на данъчната база и за разпределение на правомощията по налагане на данъци (между централната и местните власти) е препоръчително да се търси компромисно решение. *Основните препоръки* могат да се систематизират така:

- Използва се затворен списък от предварително определени като подходящи за прилагане на местно равнище данъци и централни (национални) данъци. В рамките на посочения списък регионалните власти имат свободата да налагат или не конкретните местни данъци; централното правителство разполага с идентични правомощия във връзка с използването на централните данъци;

- Дефинира се затворен списък от предварително определени като подходящи за прилагане само на местно или единствено на централно равнище данъчни основи. Регионалните власти имат пълна свобода да облагат или не определените като подходящи за използване само на местно равнище данъчни основи, както и значителни (но не и неограничени) правомощия да влияят върху структурата на данъчната база; централното правителство има идентични отговорности по отношение подходящите за облагане единствено

на централно равнище данъчни основи и задължението да регламентира най-обща правила относно структурата на местната данъчна база;

- Регламентира се затворен списък от предварително определени като подходящи за едновременно (паралелно) прилагане на местно и централно равнище данъци и данъчни основи. В рамките на посочения списък регионалните власти имат свобода да използват или не съответния данък, но не и правомощия да изменят структурата на данъчната база по пътя на отстъпки, преференции, кредити и изключения;

- Гарантира се правото на местните власти да дефинират данъчната ставка на определените като подходящи за прилагане на местно равнище данъци; данъчният размер на определените като подходящи за едновременно прилагане на местно и централно равнище данъци се дефинира от регионалните власти в рамките на централни ограничения (под формата на максимални ставки);

- Изгражда се трансферна система, която да коригира негативните вертикални ефекти и се създават условия (нормативна база и фискален натиск) за сътрудничество и преговори между засегнатите от външните ефекти страни.

Веднага следва да се отбележи обаче, че решенията на инвеститорите да започнат или да продължат бизнеса си, в т.ч. туристически, в конкретна юрисдикция пряко корелира с реализирания от тях доход преди и след облагането с данъци. Това е закономерно, като се има предвид, че плащането на преки данъци намалява дохода на физическите и юридическите лица, т.е. на тези, които понасят данъчната тежест. На тази основа може да се направи изводът, че приходите от местни данъци и такси също оказват влияние върху решенията на бизнес структурите, в т. на туристическите дружества. В Р. България обаче ниският относителен дял на

общинските приходи в общата величина на публичните приходи (около 7%) дава основание да се заключи, че същите не представлява значителен разход за данькоплатците - физически и/или юридически лица. Или казано с други думи акумулирането на местни данъчни приходи не натоварва значително фирмените и домакинските бюджети и следователно не оказва съществено влияние върху решенията на данькоплатците да ползват или оказват туристически услуги. Този извод налага категоричното заключение, че високите, респ. ниските размери на местните данъци и такси не корелират пряко с решенията на инвеститорите да започнат или да преместят своя бизнес, в т.ч. туристически, в определен регион на съответната страна, вкл. Р. България. Внимателният анализ на изследваните зависимости налага впечатлението, че връзката е в обратна посока – инвестициите и добрата бизнес-среда определят данъчния размер, а на тази основа и величината на местните данъци и такси. От своя страна определящи за започване на бизнес, в т.ч. туристически, в конкретна териториална структура са такива фактори като: състояние на местния пазар; качеството на инфраструктурата; равнището на безработица; степента на развитие на здравните, образователните, културните и т.н. услуги.

2. Модели относно администрирането на данъците в условията на децентрализация – характеристика, предимства и недостатъци

Въпросът относно разпределението на отговорностите по администриране на данъците между отделните нива на управление в публичния сектор често се подценява или представя едностранчиво. Този въпрос, обаче е от несъмнена важност при конкретизиране на характеристиките на препоръчителните модели за разделение на данъчните правомощия.

Ограниченият набор от теоретични изследвания¹¹ е само една от пречките пред обосновано извеждане на критерии за оптимален вертикален дизайн на данъчната администрация. Друг проблем е разнообразната практиката, която не индикира универсално решение - в САЩ, Германия и Швейцария данъчната администрация е в различна степен децентрализирана; в страните от Скандинавския полуостров е налице централизирана система.

Вариантите за изграждане на данъчната администрация на всяка страна са няколко. Така например, възможен е подход, при който всички налози се администрират от една единствена данъчна служба, която е на пряко подчинение на централното правителство. Последната има деконцентрирана структура с изнесени на регионален принцип офиси и разполага с правомощия, както върху местните, така и върху националните данъци. Другият краен вариант предполага липса на единна централна администрация и наличие на множество регионални служби, отговорни за всички данъци. Разбира се, възможна е и организация, при която едновременно съжителстват централна администрация (с правомощия относно националните налози) и множество местни такива (с правомощия относно локалните данъци). В този случай всяко отделно ниво на публичния сектор администрира своите собствени приходи. В практиката се срещат и решения, при които независимо от съществуването на местна администрация, част от регионалните данъчни приходи се администрират от централна власт. По изключение, в прерогативите на местните органи могат

¹¹ Вж. Vehorn, C. and E. Ahmad, Tax Administration, in T. Ter-Minassian (Ed.) Fiscal Federalism In Theory and Practice, IMF, 1997, Mikesell, J., International Experiences with Administration of Local Taxes: A Review of Practices and Issues, World Bank, 2003, Martinez-Vazques, J. and A. Timofeev, Choosing Between Centralized and Decentralized Models of Tax Administration, International Studies Working Papers 05-02, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, Atlanta, 2005.

да се включат и ангажменти, свързани с националните данъчни постъпления (Германия).

За целите на настоящия анализ могат да се изведат три групи аргументи, имащи отношение към разпределението на отговорностите по администриране на данъците. Аргументите следва да се интерпретират и като базисни критерии за оценка на ползите и рисковете на различните варианти за организация на данъчната администрация. В съответствие с принципите на балансирания методологически подход те се свеждат до:

- Аргументи от позициите на административната ефективност;
- Аргументи, отчитащи разходите, които данъкоплатците правят за добросъвестно и пълно изпълнение на данъчните си задължения;
- Аргументи от гледна точка на политическата отговорност и отчетност.

В съответствие с основни постановки на теорията на публичните финанси¹², данъчната система на всяка страна следва да бъде изградена при спазване на определени принципи, в т.ч. справедливост, определеност, удобство и икономичност на облагането. Практическата реализация на посочените изисквания пряко зависи от организацията и качеството на работа на приходната администрация. С особена сила този извод се отнася до необходимостта от рентабилност на данъка. Всъщност, нуждата от максимизиране на постъпленията при възможно най-ниски разходи често се посочва като основна задача на приходната администрация. Следователно, критерият ефективност трябва да се разглежда като приоритетен при разпределение на отговорностите по администриране на данъците между вертикалните нива на публичния сектор.

¹² Вж. Коцев, Цв. и др., Публични финанси, издателство Стено, Варна, 2008.

От позициите на *административната ефективност* един подчертано централизиран модел на организация на данъчните служби има безспорни предимства. Те могат да се обобщят в няколко пункта. На първо място, една централизирана система може да има за резултат икономии от мащаба. Последните произтичат от наличието и използването на единна база данни и подходящ софтуер, които позволяват „обмен на информация, насрещни проверки и съпоставяне на декларираните данъчни основи на отделните данъци с цената на минимални разходи за труд”¹³. На второ място, практиката показва, че централизираните правителствени агенции обикновено разполагат с по-квалифициран персонал, налагат по-тясна специализация на кадрите, осигуряват по-добро заплащане и по-често инвестират в програми за повишаване компетенциите на служителите в сравнение с публичните служби по места. Така една централизирана организация на данъчната администрация води до подобряване на събираемостта, до ограничаване стимулите за корупция и като цяло до по-висока разходна ефективност.

Тук е мястото да се уточни, че визираните по-горе преимущества на централизираната данъчна администрация (от позициите на административната ефективност) не са безспорни. Така например, възможна е ситуация, при която предимствата свързани с евентуалните икономии от мащаба могат да се реализират в регионален план. Подобна хипотеза е реалистична при условие, че местните юрисдикции са значителни като територия и население (Индия, Китай, САЩ, Канада, Бразилия). Това от една страна. От друга - моделът на децентрализираната данъчна администрация може да повиши ефективността при събирането на

¹³ Пашев, К., Данъчната децентрализация: решения за България, Икономически изследвания, кн. 7, 2007, с. 10.

данъчните приходи, защото този процес може да се обвърже с мерките по събиране на постъпленията от потребителски такси и цени на услуги. Нещо повече, местната администрация познава по-добре конкретните регионални условия и може да обхване по-пълно подлежащата на облагане база. Разбира се, последното се отнася приоритетно до данъците върху собствеността, защото местните власти не разполагат с изчерпателна информация относно доходите и потреблението на данъкоплатците¹⁴.

Обективният анализ на откроената проблематика предполага отчитането и на друг момент – позитивните ефекти от независима местна администрация могат да се постигнат и чрез деконцентрация на централната администрация и делегиране на разширени правомощия на регионалните офиси. *Налага се заключението, че от позициите на административната ефективност не съществува категорична необходимост от местно администриране на данъчните постъпления*¹⁵. Нещо повече, целта за минимизиране на административните разходи налага централна организация при облагането на корпоративните доходи и потреблението на физическите и юридическите лица.

¹⁴ Различен аргумент в полза на децентрализираното администриране на данъците излага Дж. Майксел. Същият твърди, че децентрализираната система стимулира новите, иновативни решения, защото отделните независими приходни администрации служат като лаборатории за данъчни иновации. Вж. Mikesell, J., *International Experiences with Administration of Local Taxes: A Review of Practices and Issues*, World Bank, 2003

¹⁵ Практиката на Канада по отношение облагането на корпоративните доходи потвърждава тезата, че съществуват икономии от мащаба при администрацията. Пламондон и Зусман изчисляват, че административните разходи ще намалееят до 0,90-0,93% от събраните приходи ако се използва моделът на централизираното администриране. За сравнение – при наличие на регионална и централна администрация същите разходи са 0,97% от общите постъпления (от облагане на корпоративните доходи). Конкретните стойности индикират незначителни разлики и следователно не могат да се използват като неоспоримо доказателство за предимствата на централизираната организация. Вж. Plamondon, R. and D. Zusman, *The Compliance Costs of Canadas Major Tax Systems and the Impact of Single Administration*, *Canadian Tax Journal*, Vol. 46, №4, p. 761-785, 1998.

Както вече беше уточнено по-горе, едно от изискванията към всяка данъчна система е удобството на облагане. Цитираният принцип налага отчитане на *разходите, които правят платците за коректното и пълно изпълнение на своите задължения*. Размерът на тези разходи пряко зависи от дизайна на данъчната администрация. Тук следва да се имат предвид няколко съображения. На първо място, централизираният модел на организация „може да съкрати броя на точките на контакт между данъкоплатеца и данъчните власти”¹⁶ и по този начин да избегне проблеми като¹⁷:

- неяснота относно обхвата на правомощията на отделните вертикални нива на администрацията;
- множество проверки на дейността, извършвани от различни нива на администрацията;
- отнемаша време и човешки ресурси комуникация с различните нива на администрацията.

Въздействието на дизайна на данъчните служби върху разходите по добросъвестното изплащане на задълженията приема и други форми. Така например липсата на единни стандарти в областта на облагането (възможно следствие от прилагането на децентрализирана организация) налага разходи по съобразяване с различни регулации и процедури.

Независимо от изведените аргументи в полза на централизирано административно решение, децентрализираният подход също има известни преимущества. Последните се свеждат до бързия, удобен и непосредствен достъп до представители на приходните служби, който осигурява местното

¹⁶ Martinez-Vazques, J. and A. Timofeev, Choosing Between Centralized and Decentralized Models of Tax Administration, International Studies Working Papers 05-02, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, Atlanta, 2005, p. 8.

¹⁷ Вж. Mikesell, J., International Experiences with Administration of Local Taxes: A Review of Practices and Issues, World Bank, 2003.

разположение. Така се съкращават разходите на данькоплатците при необходимост от личен контакт с представители на данъчната администрация. Разбира се, посоченият аргумент не трябва да се надценява – удобството на лесния достъп може да се осигури по пътя на деконцентрация на централната администрация или посредством въвеждане на електронно обслужване.

В заключение, *от гледна точка на разходите по коректното и пълно изплащане на данъчните задължения, не съществува категорична необходимост от местна данъчна администрация*¹⁸. Съществуват достатъчно обстоятелства да се предположи, че при децентрализиран дизайн на приходната администрация разходите засягат по-остро представителите на бизнеса.

Анализът на подходящата организация на данъчната администрация би бил непълен ако не се оценят предимствата и недостатъците на централизирания и децентрализирания подход от позициите на *политическата отговорност и отчетност*. При равни други условия, наличието на местна данъчна администрация осигурява предпоставки за повече прозрачност във фискалните действия на регионалните и централните власти. По този начин се подобрява информационната осигуреност на данькоплатците и за данъчно задължените лица става ясно кое равнище на публичната власт налага съответния налог. Следователно, осигурявайки прозрачност, децентрализираната организация на администрацията повишава политическата отговорност и отчетност. Така

¹⁸ В същото време следва да се отчита фактът, че разходите по коректното изплащане на дължимите данъци при централизирана и децентрализирана система са сходни. Пламондон и Зусман анализират практиката на Канада и изчисляват, че наличието на единна администрация съкращава разходите (при облагане на корпоративните доходи) до 1,37% от събраните приходи. За сравнение – при наличие на регионална и централна администрация същите разходи са 1,5% от общите постъпления (от облагане на корпоративните доходи). Вж. Plamondon, R. and D. Zusman, 1998.

формулираното заключение се нуждае от допълнителни уточнения. На първо място, позитивните ефекти от местното администриране имплицитно предполагат регионални правомощия по отношение определянето на ставката за облагане. Липсата на подобни правомощия до голяма степен обезсмисля локалното администриране. На второ място, особеностите на политическия процес не са неутрални към ефекта от децентрализираната организация на администрацията. Изрично трябва да се посочи, че целта за повишаване на отговорността и отчетността на местните власти изисква политическа децентрализация, т.е. налага нуждата от регионални избори и предполага наличие на активно гражданско общество.

Проблемът за политическата отговорност на централно и местно равнище има и други измерения. Така например, една децентрализираната данъчна администрация има силни стимули за бързо и своевременно предоставяне на акумулираните приходи на разположение на местните фискални власти. Този факт е логично следствие от обстоятелството, че служителите в регионалните служби се назначават от управляващите съответната юрисдикция. Събирането на приходите от служби, които са пряко подчинени на централното правителство, по правило означава:

1) регионалните данъци се възприемат като неважни и неприоритетни, защото от позициите на централната власт са нерентабилни;

2) събраните приходи се предоставят на регионите със закъснение¹⁹.

Следователно, *за да бъдат политически отговорни пред*

¹⁹ Проблемът с липсата на стимули за централната администрация стои с особена острота когато съществуват споделени (между централното правителство и регионите) или паралелни данъци. За решаването му може да се приложи система, при която местните власти заплащат такса на централната данъчна администрация като възнаграждение за усилията по събиране на локалните данъци. Практиката (н-р на Индия и САЩ) в тази посока е по-скоро разочароваща. За САЩ – вж. Mikesell, J., цит. съч. 2003; за Индия – вж. Hemming, R., N. Mates and B. Potter, India, in T. Ter-Minassian (Ed.) *Fiscal Federalism In Theory and Practice*, IMF, 1997.

собствените си жители (гласоподаватели), а не да търсят пътища за непрозрачно въздействие върху органите на централното правителство, местните власти следва да разполагат с правомощия по администрирането на собствените си приходи. В същия ред на мисли заслужава да се дискутира и друг въпрос. Децентрализираният дизайн на данъчната администрация дава възможност за пряк достъп до информация за данъкоплатците и контрол върху приходните потоци. На тази основа се подобрява мениджмънтът на разполагаемите средства, повишава се адекватността и реалистичността на прогнозите относно динамиката на бъдещите данъчни постъпления и може да се изследва „приходният и разпределителен ефект от промени в структурата на данъците”²⁰. Всичко това позволява на местните власти да предложат желани от собствените жители микс между постъпления и разходи и следователно повишава политическата отговорност.

Анализът на въпросите относно дизайна на данъчната администрация (в теоретичен план и от позициите на световната практика) позволява да се изведат следните по-важни изводи и обобщения.

Първо, централизираното администриране и моделът на автономни данъчни служби имат редица преимущества. От позициите на икономическата ефективност децентрализираното решение е неподходящо, защото съществуват икономии от мащаба и следователно целта за минимизиране на разходите по събиране на приходите е непостижима. Едновременно с това – големите данъкоплатци (най-често корпорации) оперират в повече от един регион и наличието на различни регулации увеличава разходите им по добросъвестно внасяне на задълженията. По отношение големите данъкоплатци следва да се отчитат и две други

²⁰ Martinez-Vazques, J. and A. Timofeev, 2005, с. 12.

обстоятелства. От една страна, постъпленията от облагането им често формират значителна част от данъчните приходи в общонационален план и това ги прави подходящи за облагане от централизирана данъчна служба. От друга страна, корпорациите могат да прилагат трансферно ценообразуване (например при доставки между разположени в различни общини заводи), което увеличава дела на нереализираните данъчни приходи при децентрализирано облагане.

Централизираният модел за администриране е силно препоръчителен по отношение конкретни сектори (специфични услуги, интернет и каталожна търговия), определени политики (разпределение на дохода, индустриална политика, външнотърговски отношения) или обекти на облагане (фирмени печалби и потребление на физически и юридически лица), както от позициите на данъчната справедливост, така и поради липса на адекватен административен потенциал на местно равнище. Необходимостта от справедливост (равнопоставеност) при облагането може да се разгледа и в по-широк контекст – наличието на единна централизирана администрация или на автономни служби с неприпокриващи се отговорности осигурява еднакво тълкуване и прилагане на данъчното законодателство.

Второ, смесеният модел на администриране също има редица преимущества. Той е подходящ за прилагане по отношение на конкретни данъци или във връзка с идентификацията на конкретни сегменти от данъчната база. Необходимостта от познаване на специфичните местни условия, в т.ч. обстоятелства, свързани с установяване на собствеността върху недвижими имоти или свързани с достъп до информация относно характеристиките на имуществото, логично предполага регионална администрация на данъците върху богатството. Смесеният дизайн на

администрацията има безспорни предимства и по отношение облагането на малки данъкоплатци (например с патентен налог) или на дейности, характеризиращи се с висока степен на избягване плащането на данъци (свободни професии). Важно е да се посочи, че в конкретните примери, наличието на местна администрация съкращава административните разходи и повишава събираемостта. Смесеното решение на проблема относно администрирането на данъците е силно препоръчително и с цел повишаване отговорността на регионалните власти към собствените жители.

Трето, моделът на децентрализирана администрация е препоръчителен за държави с проблемен интегритет. Прилагането му в Германия следва да се интерпретира като исторически обусловено изключение.

Не съществува универсално решение за разпределение (между централното и местните правителства) на правомощията по администрирането на данъците. Крайните варианти за организация – местна администрация с правомощия за всички данъци или изцяло централизирано администриране не отговарят на критерия за административна ефективност или на изискването за политическа отчетност.

З а к л ю ч е н и е

Изведените в статията препоръки са в пълно съответствие с аргументираната необходимост от използване на модела на децентрализираното разделение на данъчните правомощия и/или модела на регионалните надбавки (централизирано разпределение на правомощията) при изграждане на работеща и отговорна децентрализирана данъчна

система. В рамките на препоръчаните в настоящата разработка модели за разпределение на данъците *регионалните власти трябва да имат възможност да събират постъпленията от изключително местните и типично местните налози*, а това означава, че централната администрация следва да разполага с правомощия да налага общи процедурни правила и да събира националните и паралелните данъци. От гледна точка на световната практика, подобно разпределение на правомощията се осъществява в рамките на смесения модел за администриране.

Използвани източници:

1. **Bahl, R. and R. Bird.** Subnational Taxes in Developing Countries: The Way Forward, Institute for International Business Working Paper №16, 2008.
2. **Bird, R.** Subnational Taxation in Developing Countries: a Review of the Literature, Journal of International Commerce, Economics and Policy, Vol. 2, №1, 2011.
3. **Blochliker, H. and O. Petzold.** Taxes and Grants: on the Revenue Mix of Sub-Central Governments, OECD, 2009.
4. **Dahlby, B.** Fiscal Externalities and the Design of Intergovernmental Grants, International Tax and Public Finance, Vol 3, №3, 1996.
5. **Hemming, R., N. Mates and B. Potter.** India, in T. Ter-Minassian (Ed.) Fiscal Federalism In Theory and Practice, IMF, 1997.
6. **Keen, M. and C. Kotsogiannis.** Does Federalism Lead to Excessive High Taxes, American Economic Review, Vol 92, № 1, 2002.
7. **Martinez-Vazques, J. and A. Timofeev.** Choosing Between Centralized and Decentralized Models of Tax Administration, International Studies Working Papers 05-02, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, Atlanta, 2005.

8. **Martinez-Vazques, J., Revenue.** Assignment in the Practice of Fiscal Decentralization, International Studies Working Papers 07-09, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, Atlanta, 2007.
9. **Mikesell, J.** International Experiences with Administration of Local Taxes: A Review of Practices and Issues, World Bank, 2003.
10. **Plamondon, R. and D. Zusman.** The Compliance Costs of Canadas Major Tax Systems and the Impact of Single Administration, Canadian Tax Journal, Vol. 46, №4, p. 761-785, 1998.
11. **Revenue Statistics.** Tax Revenues by Sub-Sectors of General Government, 2011.
12. **Vehorn, C. and E. Ahmad.** Tax Administration, in T. Ter-Minassian (Ed.) Fiscal Federalism In Theory and Practice, IMF, 1997.
13. **Коцев, Цв. и др.** Публични финанси, издателство Стено, Варна, 2008.
14. **Ненкова, Пр.** Приходната част на общинските бюджети: постигане на устойчиво икономическо развитие на местно ниво, Фискалната децентрализация в България – за по-голяма самостоятелност на местните власти, Център за Икономическо Развитие, София, 2005.
15. **Пашев, К.** Данъчната децентрализация: решения за България, Икономически изследвания, кн. 7, 2007.
16. **Чолаковъ, Ст.** Наука за общинското самоуправление, Варна, 1936.