



СТОПАНСКА АКАДЕМИЯ „Д. А. ЦЕНОВ”
Факултет „Финанси“
Катедра „Финанси и кредит”

Докторант Стефан Ангелов Пешов

АВТОРЕФЕРАТ

на дисертация за присъждане на образователна и научна степен
„доктор“ (по икономика) по докторска програма „Финанси,
парично обращение, кредит и застраховка“ (Финанси) на тема:

ПРЕВЕНЦИЯ НА ДАНЪЧНИТЕ ИЗМАМИ ПРИ ТЪРГОВИЯ С ГОРИВА И НЕФТОПРОДУКТИ В БЪЛГАРИЯ

Научен ръководител:

Доц. д-р Людмил Боянов Кръстев

Свищов, 2026 г.

Дисертационният труд е обсъден и насочен за защита на заседание на катедрения съвет на катедра „Финанси и кредит“ при Факултет „Финанси“ на Стопанска академия „Д. А. Ценов“ - Свищов.

Данни за дисертационния труд:

Брой страници – 167

Брой фигури – 12

Брой таблици – 26

Брой литературни източници – 100

Брой публикации на дисертанта – 4

Защитата ще се проведе на 06.07.2026 г. от 13ч. в Заседателната зала „Ректорат“ на СА „Д. А. Ценов“ – Свищов

Материалите по защитата са на разположение в Отдел „Докторантура и академично развитие”.

СЪДЪРЖАНИЕ НА АВТОРЕФЕРАТА

Съдържание

I. Обща характеристика на дисертационния труд	6
1. Актуалност на темата	6
2. Обект и предмет на изследването	7
3. Изследователска теза	7
4. Цел и задачи на дисертационния труд	7
6. Структура на изследването	8
7. Аprobация на дисертационния труд	9
II. Основно съдържание на дисертационния труд	9
<i>Същност на данъчните измами при търговията с горива и нефтопродукти</i>	<i>30</i>
<i>Възможности за превенция на данъчните измами при търговията с горива и нефтопродукти – видове инструменти .</i>	<i>41</i>
<i>Динамика на постъпленията от данъчно облагане на сделките с горива и нефтопродукти в полза на държавния бюджет</i>	<i>48</i>
<i>Съпоставка между очаквани и реални постъпления от данъчно облагане на сделките с горива и нефтопродукти в България</i>	<i>55</i>
<i>Очакван ефект от данъчната превенция на сделките с горива и нефтопродукти върху приходната част на държавния бюджет</i>	<i>60</i>

III. Насоки за бъдещи изследвания по темата на дисертацията	75
IV. Справка за научните и научно-приложни приноси в	
дисертационния труд.....	75
V. Списък с публикациите на докторанта.....	76
VI. Справка за съответствие с минималните национални изисквания	
по Правилника за приложение на Закона за развитие на	
академичния състав в Република България	77
VIII. Декларация за оригиналност на дисертационния труд	78
Справка за съответствие с националните изисквания по Правилника за прилагане на Закона за развитие на академичния състав в Република България.....	166
Декларация за оригиналност и достоверност на дисертационния труд.....	167
I. Обща характеристика на дисертационния труд.....	6
1. Актуалност на темата	6
2. Обект и предмет на изследването	7
3. Изследователска теза	7
4. Цел и задачи на дисертационния труд	7
6. Структура на изследването	8
7. Аprobация на дисертационния труд	9
II. Основно съдържание на дисертационния труд	9
<i>Същност на данъчните измами при търговията с горива и</i>	
<i>нефтепродукти</i>	<i>30</i>

<i>Възможности за превенция на данъчните измами при търговията с горива и нефтопродукти – видове инструменти.....</i>	<i>41</i>
<i>Динамика на постъпленията от данъчно облагане на сделките с горива и нефтопродукти в полза на държавния бюджет</i>	<i>48</i>
<i>Съпоставка между очаквани и реални постъпления от данъчно облагане на сделките с горива и нефтопродукти в България</i>	<i>55</i>
<i>Очакван ефект от данъчната превенция на сделките с горива и нефтопродукти върху приходната част на държавния бюджет.....</i>	<i>60</i>
III. Насоки за бъдещи изследвания по темата на дисертацията	75
IV. Справка за научните и научно-приложни приноси в дисертационния труд.....	75
V. Списък с публикациите на докторанта.....	76
VI. Справка за съответствие с минималните национални изисквания по Правилника за приложение на Закона за развитие на академичния състав в Република България	77
VIII. Декларация за оригиналност на дисертационния труд	78

I. Обща характеристика на дисертационния труд

1. Актуалност на темата

Актуалността на научното изследване се дължи на факта, че всяка година в Европейския съюз се губят около 1 трилион евро публични пари поради данъчни измами. Това широко явление е безпрецедентно предизвикателство за Европейския съюз и неговите държави-членки и дълбоко поставя под съмнение начините и средствата за сътрудничество не само за данъчното облагане и митническия съюз, но и в рамките на свободата, сигурността и правосъдието, предложено от Договора от Лисабон.

Схемите, свързани с горивата, обикновено се разделят на две категории: укриване на данъци и злоупотреба със субсидии. Понякога и двете се извършват наведнъж. Разликата в цените между облагаемите горива с висока цена и субсидираните горива с ниска цена създава значително изкушение за престъпниците. Измамите с горива обикновено включват разреждане на горива с високи цени, облагани с по-евтини или с ниски данъци продукти. Често субсидираните горива се превръщат в заместители на горивата с високи данъци. Когато това се случи, държавните приходи се

крадат два пъти: данъците се укриват и разходите за субсидии се оказват в ръцете на престъпниците, вместо да финансират предвидените им полезни цели.

2. Обект и предмет на изследването

Обект на дисертационния труд са случаите на неправомерни действия в данъчните практики по търговията с горива и нефтопродукти. **Предмет** на изследването са начините за ограничаване и превенция на данъчни измами в сектора на търговия с горива и нефтопродукти.

3. Изследователска теза

Изследователската теза, която се защитава в дисертационния труд, е „превенцията на данъчните измами при търговията с горива и нефтопродукти спомага за намаляване дела на сивата икономика и повишава събираемостта на данъчни приходи от облагане на сделки с горива и нефтопродукти, които са едно от основните приходни пера в държавния бюджет“.

4. Цел и задачи на дисертационния труд

Целта на дисертационния труд е да се проучат и изведат инструментите за превенция на данъчните измами при търговията с горива и нефтопродукти. За постигане на поставената цел е необходимо да се реализират следните **задачи**:

- да се характеризират теоретичните основи на данъците, данъчното облагане и акциза;

- да се изследват инструментите за превенция на данъчните измами при търговията с горива и нефтопродукти;
- да се анализират ползите от подобряването на събираемостта от данъците върху сделките с горива и нефтопродукти в България.

5. Методология на изследването

В дисертационния труд са използвани научноизследователски методи като: метода на анализа и синтеза, сравнителния метод, индуктивния и дедуктивния метод, методи за проучване и оценка при анализ на публични данни по изследваната материя за доказване на авторовата теза.

6. Структура на изследването

Дисертационният труд е с обем от 167 стандартни страници, структуриран в три глави по следния начин:

Съдържание

Въведение

ГЛАВА ПЪРВА

ТЕОРИТИЧНИ АСПЕКТИ НА ДАНЪЧНО ОБЛАГАНЕ ПРИ СДЕЛКИТЕ С ГОРИВА И НЕФТОПРОДУКТИ В БЪЛГАРИЯ

ВТОРА ГЛАВА

ИНСТРУМЕНТИ ЗА ПРЕВЕНЦИЯ НА ДАНЪЧНИТЕ ИЗМАМИ ПРИ ТЪРГОВИЯТА С ГОРИВА И НЕФТОПРОДУКТИ

ТРЕТА ГЛАВА

ПОЛЗИ ОТ ПОДОБРЯВАНЕ НА СЪБИРАЕМОСТТА ОТ ДАНЪЦИТЕ ВЪРХУ СДЕЛКИТЕ С ГОРИВА И НЕФТОПРОДУКТИ В БЪЛГАРИЯ

Заклучение

Литература

7. Аprobация на дисертационния труд

Дисертационният труд е обсъден и насочен за защита на заседание на катедра „Финанси и кредит“ при Стопанска академия „Д. А. Ценов“ – Свищов. Отделни части от изследването са публикувани в специализирани академични издания.

II. Основно съдържание на дисертационния труд

ГЛАВА ПЪРВА

ТЕОРИТИЧНИ АСПЕКТИ НА ДАНЪЧНО ОБЛАГАНЕ ПРИ СДЕЛКИТЕ С ГОРИВА И НЕФТОПРОДУКТИ В БЪЛГАРИЯ

В глава Първа се прави теоретичен преглед на организирането на данъчното облагане в България и оценка на възможностите за оптимизиране на данъчната тежест при облагането на данъчно задължените лица.

От тази гледна точка се анализира източникът на събиране на данък, който представлява източникът на данъчната система. Такъв източник може да бъде:

- а) доход на домакинството от заетост;
- б) доходи, произтичащи от корпоративната дейност на отделни икономически субекти;
- в) активите на домакинствата и корпоративните субекти в националната икономика.

Данъчното облагане в рамките на тези три групи може да бъде пряко или косвено.

От друга страна, косвеното данъчно облагане се налага върху различни стоки и услуги и обикновено се изразява чрез добавената стойност или акцизите в цената на продуктите. Това включва такси като ДДС или акцизите върху тютюневи и алкохолни напитки.

Прякото данъчно облагане се прилага директно върху доходите или имуществото, докато косвеното данъчно облагане се отнася до данъчни мерки, които се прилагат върху различни продукти или услуги.

Таблица 1.1

Основни очертания на данъчната система в националната икономика, функционираща на пазарния принцип и пазарен механизъм

	Данъчно облагане на доходи	Данъчно облагане на печалба
Директен	Намаляване на парични доход	Намаляване на крайната печалба
Косвен	Намаляване на реалния доход	Намаляване на генерирането на печалба

В това отношение ще идентифицираме основните изисквания, които една данъчна система трябва да спазва и отговаря, за да се счита за рационална, ефективна и относително постоянна и следователно такава, че няма да се налага да претърпява фундаментални промени на чести интервали. Това не означава, че някаква частична модификация не може да бъде направена.

Рационалната данъчна система трябва да зачита факта, че данъците като цяло имат фискална, но и нефискална цел. Що се отнася до фискалната им цел, данъците се използват за покриване и изпълнение на приходната част на държавния бюджет (Eurostat, 2018). Нефискално те се използват като средство за потенциално въздействие върху поведението на икономическите субекти, извършващи дейности в националната икономика, така че структурата на доходите на домакинствата и структурата на активите умишлено се променят към по-голяма справедливост.

В исторически план, структурата на законодателната рамка на ЕС за облагане с акциз на енергийните продукти се основава на „икономически“ критерии, като основната цел е да се гарантира плавното функциониране на единния европейски пазар. Тази цел е постигната основно чрез определяне на минимални данъчни ставки, като държавите – членки на ЕС, нямат право

да прилагат по-ниски от тези ставки за облагане на енергийни продукти. Друга основна мярка включва въвеждане на специални данъчни режими, правила и ставки за определени дейности/ сектори.

Понастоящем прилаганият режим на данъчно облагане е основно базиран на данъчна тежест в зависимост от определени обеми (количества) от дадена акцизна стока. Този подход на практика облагодетелства замърсяващите изкопаеми горива, защото не включва сериозни стимули за иновации към по-устойчиви продукти. Екологичните и здравни аспекти все още са от второстепенно значение и държавите членки не прилагат на практика значими данъчни политики в тази насока.

Първите енергийни данъци са наложени в държавите-членки на ЕС преди около век: Дания е първата държава-членка, която въвежда данъци върху транспортните горива през 1917 г., последвана от Швеция през 1924 г. Оттогава енергийните данъци се прилагат във всички държави-членки. Към 2019 г. енергийните данъци представляват съответно 4,7% от общите данъчни приходи на ЕС-27 и 1,9% от БВП (БНБ, 2020).

Данъци върху горивата, по-голямата част от които се формират от акцизи, се събират във всички страни. В някои страни (т.е. Дания, Финландия, Франция, Ирландия, Люксембург, Португалия, Словения, Швеция) специфичен въглерод или CO₂ се прилагат за автомобилен транспорт като част от акцизите върху горивата и данъците за електроенергия.

Петролните продукти се облагат по няколко начина. Вносният петрол може да бъде обложен с мито, местните рафинерии могат да бъдат обложени с акциз, продажбите на едро или дребно могат да бъдат обложени с ДДС, а печалбите от държавния монопол върху продажбите на петролни продукти могат да бъдат изцяло или частично прехвърлени на правителството. Освен това може да има изрични налози, които влизат в извънбюджетни фондове. Редица държави предоставят освобождавания или по-ниски данъчни ставки за използването на бензин или дизел в определени сектори, включително правителството, военните, селското стопанство и рибарството. Такива

освобождавания могат да доведат до значително укриване и загуба на приходи, особено когато данъчните ставки са високи и способността за ограничаване на течове е слаба.

Важно съображение е установяването на подходяща основа за прилагане на данъците върху петрола. Всеки път, когато се внасят крайни петролни продукти, действителните разходи за внос (включително застраховки и товари) трябва да служат като база за вътрешните цени преди данъци.

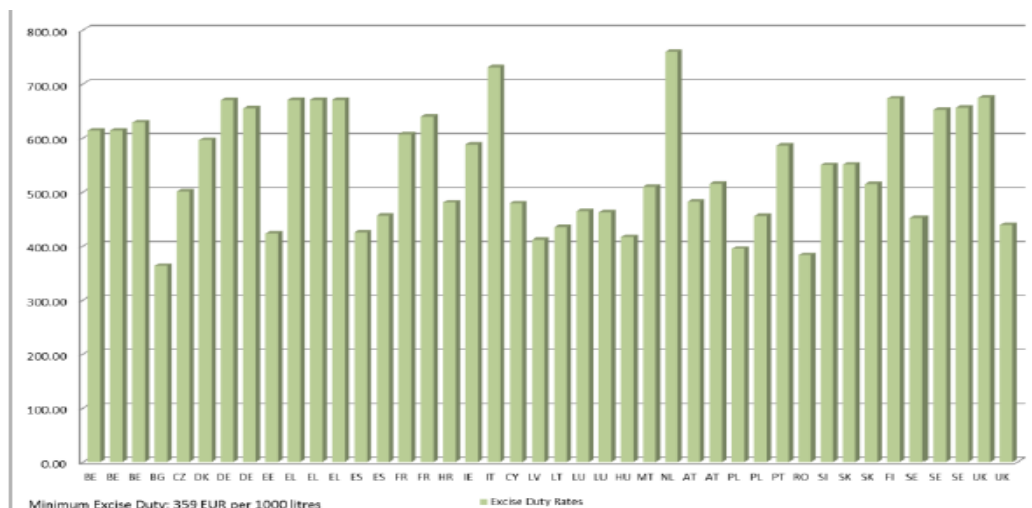
Акцизът върху горивата е използван успешно в развитите страни като инструмент за предоставяне на ценови сигнали за цената на отрицателните външни влияния, причинени от парникови газове и местни замърсители от горивната енергия и задръстванията по пътищата, аварии и шум. Развитието на този вид екологични данъци играе важна роля сред мерките, предназначени за рационализиране на производствените процеси, разпределение и потребление на енергийни ресурси, разработени от ОИСР и МАЕ.

През последните години регулаторната функция на акцизите върху енергията привлича все по-голямо внимание на учените. Този данък от чисто фискален инструмент също се превръща в средство за въздействие върху поведението на потребителите. Фискалната функция на акциза е очевидна, че в повечето страни от ЕС данъците върху горивата за превозни средства са важен източник на данъчни приходи, които са предназначени и се използват за финансиране на пътна инфраструктура.

Хармонизирането на българското законодателство със законодателството на ЕС по Директива 92/82 ЕИО започна през 2004 г. с преминаване от данъчно облагане в левове за тон към данъчно облагане в левове за 1000 литра (Димитрова Т. , 2014).

В рамките на ЕИО приложимата минимална ставка на акциза, прилагана за оловен бензин, е 421 евро за 1000 литра (ЕИО, Директива 92/82). В България нормата е достигнала минимума, определен от приложението на Закона за акцизите и данъчните складове, тъй като понастоящем е

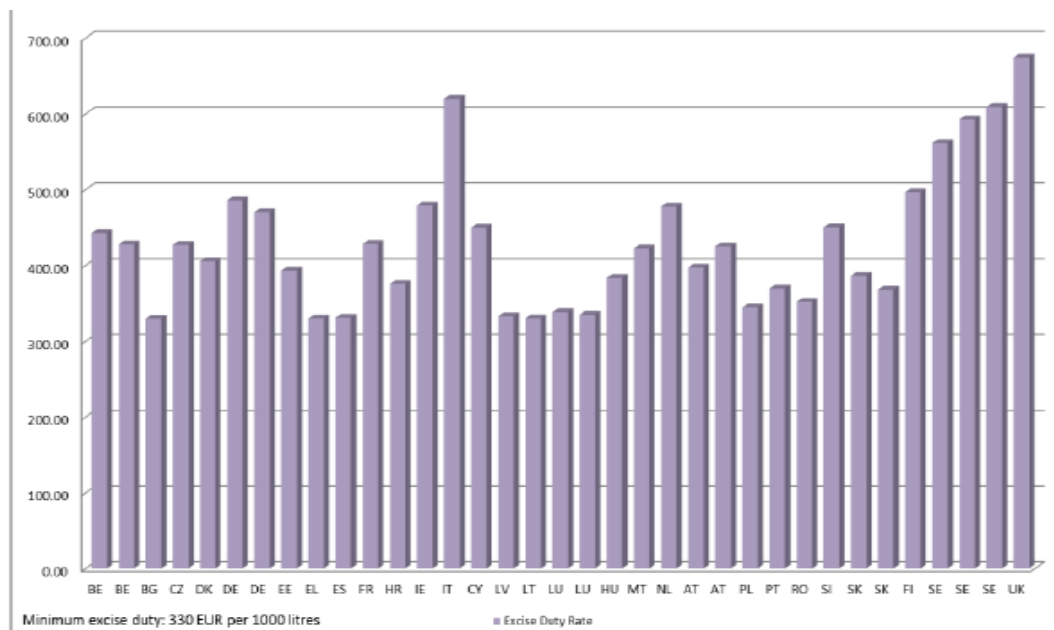
записана стойност от 830 лева за 1000 литра (424 евро). Румъния и Словения прилагат ставки, близки до приложимите стойности у нас - 421 евро - и в други страни членки на ЕС акцизът има същите пропорции като при безоловния бензин, но съответно по-висок. В абсолютни стойности Нидерландия - 831 евро, Великобритания - 787 евро и Швеция - 756 евро, прилагат най-високите ставки на акциза.



Източник: Европейска Комисия, 2022

Фигура 1.1. Акциз върху безоловен бензин в ЕС

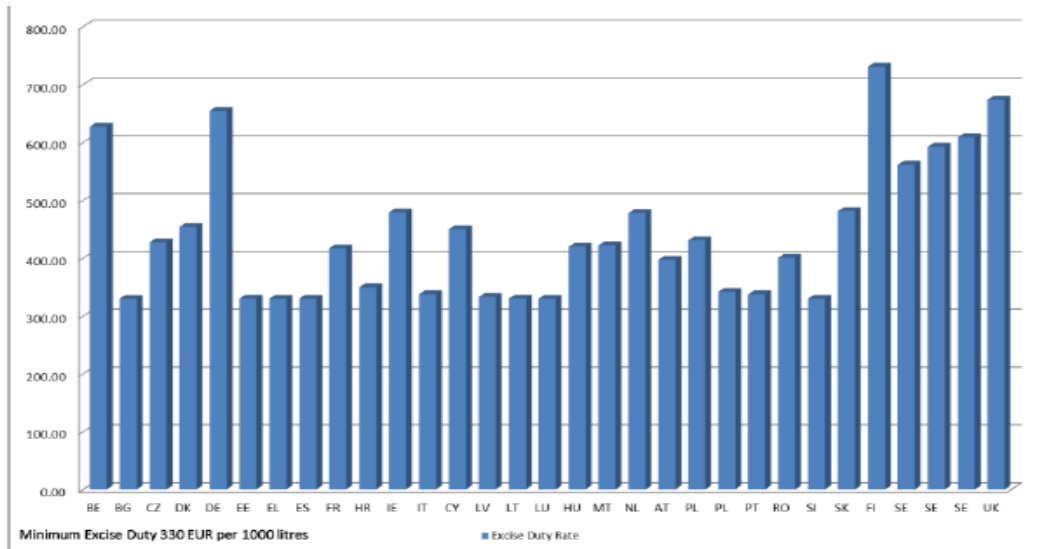
Ставка на акциза, приложима по отношение на газьола в България е 329,79 евро, в сравнение с определения минимум за ЕС от 330 евро на 1000 литра. Латвия, Литва, Гърция, Испания и Люксембург прилагат подобна минимална акцизна ставка. Акцизите в Обединеното кралство - 674 евро, Италия - 617 евро и Швеция - малко над 600 евро - са максимални. Съществуват основни разлики по отношение на акциза, наложен върху стоките с оглед на географското им местоположение, тъй като по-високи ставки на акциза се наблюдават в страни с минимален абсолютен акциз, но с нисък номинален доход (България, Румъния, Литва и Латвия) (Михайлова-Големинова, 2020).



Източник: Европейска Комисия, 2022

Фигура 1.2. Акциз върху газьола в ЕС

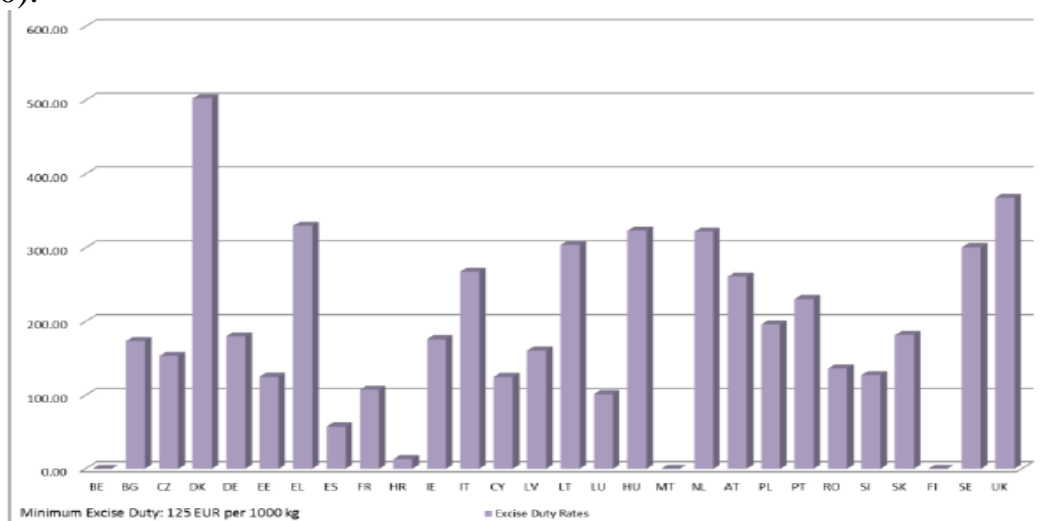
С керосина минималният акциз в ЕС е 330 евро, а приложимият за България (645 лева) е под тази стойност. В Естония, Хърватия, Литва, Латвия, Словения, както и в Люксембург, Италия, Испания, Гърция, Словакия и Португалия той също е в минималната сума или е близо до нея. Финландия (над 700 евро), Великобритания (675 евро), Дания и Белгия прилагат най-високата акцизна ставка (Михайлова-Големинова, 2020).



Източник: Европейска Комисия, 2022

Фигура 1.3. Акциз върху керосина в ЕС

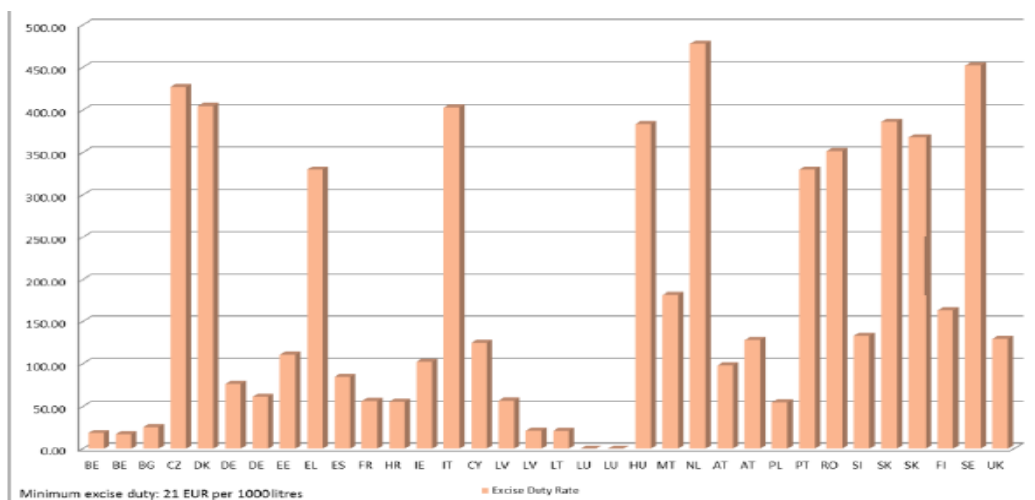
България въведе акциз върху втечен нефтен газ (LPG) като моторно гориво със закон, който изменя и допълва Закона за акцизите, в сила от 01.01.2002 г. В момента минималната акцизна ставка върху втечен нефтен газ (LPG) съгласно Директива 92/82 / ЕИО на Съвета е 125 евро за 1000 кг - в България тя е 340 лева за тон (174 евро). Сред страните-членки на ЕС Белгия, Малта и Финландия са страните, които прилагат нулева ставка на акциза по отношение на този търговски член, за разлика от Дания (500 евро), Великобритания и Гърция (между 300 и 400 евро), които прилага най-високата ставка на акциза за втечен нефтен газ (Михайлова-Големинова, 2020).



Източник: Европейска Комисия, 2022

Фигура 1.4. Акциз върху втечен нефтен газ (LPG) в ЕС

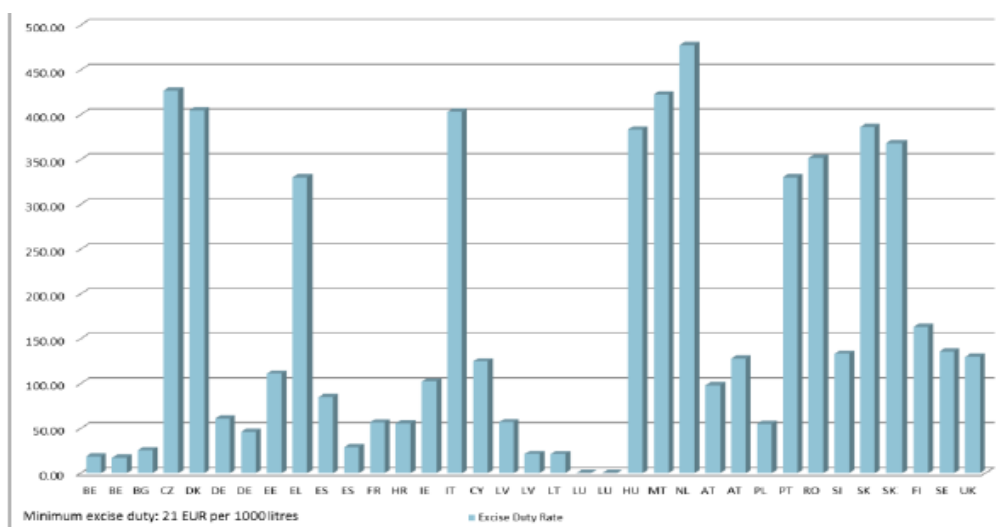
Газовият петрол, предназначен за отопление в България, се облага в размер на 50 лева (25,56 евро) за 1000 литра с определена минимална ставка за ЕС от 21 евро за 1000 литра. Белгия, Латвия и Литва прилагат сходни минимални ставки, а Люксембург не прилага акциз за този член на търговията. Най-високите ставки на акциза (над 400 евро за 1000 литра) се прилагат в Холандия, Швеция и Чехия, следвани от Дания и Италия с акцизна ставка от около 400 евро (Михайлова-Големинова, 2020).



Източник: Европейска Комисия, 2022

Фигура 1.5. Акциз върху газьола, предназначен за нестопанска употреба в ЕС

При газьола, предназначен за отопление (бизнес употреба), минималната ставка на акциза за ЕС е 21 евро за 1000 литра, а България прилага идентична ставка. Белгия, Литва и Латвия прилагат сходни минимални акцизни ставки, както при газьола, предназначен за отопление (нестопанска употреба), докато в Люксембург той е освободен от данъчно облагане. Най-високите ставки на акциза се прилагат в Холандия, Чехия и Малта (над 400 евро за 1000 литра), следвани от Дания и Италия с акцизна ставка от около 400 евро за 1000 литра.

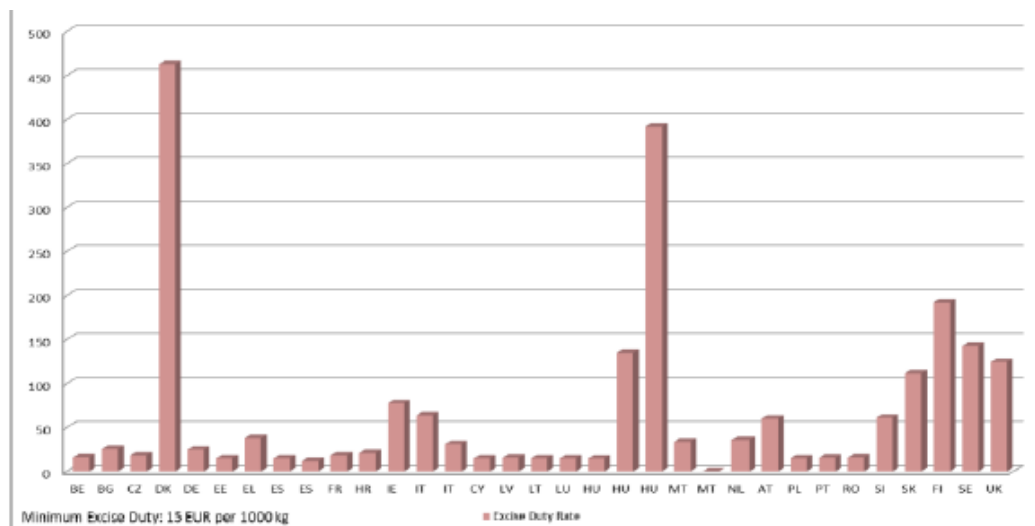


Източник: Европейска Комисия, 2022

Фигура 1.6. Акциз върху газьола, предназначен за бизнес употреба в ЕС

Минималният акциз на Общността по отношение на втечен нефтен газ (LPG) е 0 EUR за 1000 кг. В България Законът за акцизите и данъчните складове (в сила от 01.07.2006 г.) въведе нулева ставка на акциза върху втечен нефтен газ (LPG), предназначен за нестопанско отопление.

За тежки мазути и тежки масла, различни от смазочни материали, предназначени за стопански и нестопански цели, е определен минимален акциз в размер на 15 евро за 1000 кг. (Директива 92/82 / ЕИО на Съвета). В България тежките мазути се облагат с акциз от 50 лева на тон (25,56 евро), приблизително същата ставка като в Германия - 25 евро на тон. Сред страните-членки на ЕС, Малта не прилага акциз върху търговския предмет за бизнес цели, а страните, които прилагат най-високите акцизни ставки, са Дания - над 450 евро и Унгария - близо 400 евро за 1000 кг.



Източник: Европейска Комисия, 2022

Фигура 1.7. Акциз върху тежките мазути, предназначени за бизнес цели в ЕС

За разлика от тежките мазути за бизнес цели, тяхното използване за нестопански цели се облага с данък във всички държави-членки на ЕС със сходни ставки на акциза, които варират около определения минимум и се прилагат в над 50% от страните. Най-високите ставки се прилагат в Швеция и Дания (над 450 евро на 1000 кг) и Унгария, където акцизната ставка е почти 400 евро. Има фундаментални разлики, например акцизната ставка в България е по-висока от приложимата ставка в страните от Централна и Източна Европа.

Керосинът, предназначен за отопление, е стока, за която няма определен минимален акциз в ЕС, но в същото време той се облага и в много случаи ставката е същата като керосина за бизнес цели. В България ставката на акциза е определена на 25,56 евро (50 лева) за 1000 литра.

Законът за акцизите и данъчните складове определя ставка на акциза върху природния газ за бизнес цели - 0,60 лв. за гигаджаул - а за нестопанска употреба тарифата е 0 лв. за гигаджаул. Великобритания, Литва и Белгия прилагат нулева ставка за природния газ за бизнес цели, за разлика от Дания (над 10 евро на гигаджаул) и Холандия (почти 6 евро) - страните с най-високи акцизни ставки в сравнение с останалите страни в ЕС.

Освен България, във Франция, Литва и Обединеното кралство се прилага нулева ставка на акциза върху природния газ за нестопанска цел. Държавите от ЕС с най-високи нива са Дания и Швеция - около 10 евро на гигаджаул.

Глобалното потребление на енергия нарасна силно през 2018 г., както и свързаните с енергията емисии на CO₂, които достигнаха нов рекорд за всички времена. Това е обезпокоително, тъй като постигането на целите на Парижкото споразумение ще изисква дълбоко намаляване на емисиите.

Добре проектираните системи за данъчно облагане на горивата насърчават гражданите и инвеститорите да предпочитат чистите пред замърсяващите енергийни източници. Акцизите за горива и въглеродните данъци са прости и рентабилни инструменти за ограничаване на изменението на климата, но политиката на ценообразуване на въглерода често се оказва предизвикателна. Данъците върху използването на енергия също допринасят за ограничаване на вредите за здравето от местното замърсяване, което е уместна политическа грижа в урбанизиращия се свят (Тодорова, 2020).

Твърде много потребители на енергия не плащат данъците за енергия и въглерод, необходими за ограничаване на опасните климатични промени, дори когато сравняват сигналите за цените на въглерода с нисък клас въглероден бенчмарк от 30 EUR на тон за CO₂. Този показател е малко вероятно да отразява климатичните щети, причинени от един тон емитиран CO₂ в момента, и няма да бъде достатъчен за постигане на целите на Парижкото споразумение.

Таблица 1.2

Средни акцизи за горива и изрични данъци върху въглерода в 44 държави от ОИСР и избрани икономики-партньори, както и в международния авиационен и морски транспорт

	(1) Среден акциз на гориво /лв. за гигаджаул/	(2) Среден изричен данък върху въглерода	(3 = 1+2) Среден ефективен данък върху въглерода
Въглища и други твърди изкопаеми горива	0.61	0.13	0.73
Мазут	3.50	0.46	3.96
Дизел	70.65	3.11	73.76
Керосин	4.27	0.34	4.61
Бензин	84.34	1.50	85.83
Газ	10.23	0.89	11.12
Природен газ	4.08	1.19	5.26
Други изкопаеми горива	0.38	0.31	0.69
Невъзобновяеми отпадъци	0.05	0.02	0.08
Биогорива	4.52	0.12	4.64

Източник: ОИСР, 2022

Акцизните ставки са такси, които се прилагат върху определени стоки, като алкохол, тютюн, горива и др. Тези такси често се определят въз основа на количеството или видът на стоката и служат за регулиране на консумацията или за генериране на приходи за държавата. В случая с горивата, акцизните ставки варират в зависимост от вида на горивото - например, дали става въпрос за бензин, дизел или други видове гориво. Тези такси често се вземат при покупка или внос на горивото и са част от цената му.

Данните показват, че данъчните структури не са добре съобразени с профила на замърсяване на енергийните източници. Като цяло данъците не се използват за осигуряване на значими цени на въглерода за всяко гориво, не на последно място въглища - най-замърсяващото изкопаемо гориво. Средната ефективна данъчна ставка върху въглерода е почти нула в 44-те

страни от ОИСР и в избрани икономики-партньори (Таблица 1.2). Дори ако системите за търговия с емисии бяха включени в анализа, сигналите за цените на въглерода за въглищата все още биха били много ниски почти навсякъде (Barrios, 2017).

Структурите на данъчните ставки на повечето държави -членки на ЕС се различават по това дали са за дизел или за бензин. С изключение на Обединеното кралство и Белгия, след като изравниха данъчната ставка за дизела и бензина съответно през 2011 и 2018 г., всички държави-членки на ЕС прилагат по-ниски данъчни ставки за дизел в сравнение с бензина, като по този начин влошават екологичната ефективност на данъчното облагане на горивата.

Таблица 1.3 показва разхода на транспортно гориво за всяка държава-членка на ЕС за 2022 г. Разходът на бензин възлиза на 107,94 милиарда литра, разходът на дизел на 323,07 милиарда литра. Този модел на потребление, при който потреблението на дизелово гориво далеч надвишава потреблението на бензин, наред с други, се дължи на данъчните пристрастия в полза на дизела, комбинирани с отстъпки за компании, консумиращи дизелово гориво (превозвачи), предоставени в няколко държави-членки на ЕС, което води до екологично контра продуктивни ефекти на отскок.

Най-големите потребители на гориво в абсолютно изражение са Германия, Франция и Великобритания, следвани от Италия и Испания. Разходът на гориво на глава от населението е най -висок в Люксембург, следван от Кипър и Белгия.

Таблица 1.3

**Разход на гориво за транспорт в държавите-членки на ЕС,
2022 г.**

Държава	Потребление на дизел		Потребление на бензин		Общо потребление на гориво	
	милиарда литра	литър/глава	милиарда литра	литър/глава	милиарда литра	литър/глава
ЕС28	323.072	636	107.936	213	431.008	849
Австрия	8.821	1032	2.205	258	11.026	1290
Белгия	13.057	1165	1.751	155	14.798	1320
България	1.915	265	0.580	80	2.495	345
Хърватска	1.915	452	0.754	178	2.669	630
Кипър	0.754	884	0.470	551	1.224	1436
Чехия	5.165	491	2.089	198	7.254	689
Дания	4.584	812	1.799	319	6.383	1131
Естония	0.870	661	0.325	247	1.195	909
Финландия	4.758	871	2.031	372	6.790	1243
Франция	55.071	832	9.401	142	64.472	974
Германия	62.673	774	24.895	307	87.568	1081
Гърция	4.933	453	3.366	309	8.298	762
Унгария	3.424	347	1.741	176	5.165	523
Ирландия	3.888	835	1.567	336	5.455	1171
Италия	32.961	542	11.896	196	44.857	738
Латвия	1.103	553	0.279	140	1.381	693
Литва	0.453	154	0.267	91	0.720	246
Люксембург	2.321	4172	0.418	751	2.739	4923
Малта	0.435	1001	0.099	228	0.534	1220
Холандия	9.807	582	5.107	303	14.914	884
Полша	14.159	372	4.817	127	18.976	499
Португалия	5.571	536	1.451	140	7.022	675
Румъния	5.281	265	1.741	87	7.022	353
Словакия	1.857	343	0.754	139	2.611	482
Словения	1.915	929	0.580	281	2.495	1210
Испания	33.600	723	6.209	134	39.809	856
Швеция	6.209	640	3.946	407	10.155	1047
Великобритания	35.573	551	17.409	269	52.982	820

Източник: Евростат

Данък на горивото в ЕС, който частично замества текущите национални вноски в бюджета на ЕС, би донесъл поне двоен дивидент. Първо, това ще създаде пространство за правителствата на държавите-членки да намалят други национални данъци, особено високите данъци върху труда. Второ, това ще засили екологичната ефективност на данъчното облагане в ЕС. Освен това данъкът за гориво в ЕС може да бъде оценен положително от гледна точка на спазването на данъците, тъй като данъците

върху горивата са прозрачни, рентабилни и лесни за събиране. Не на последно място, надценката върху данъка върху горивата в дизайна, предложена в тази статия, би решила-макар и в ограничена степен-настоящия проблем със значителните разлики в данъчните ставки на горивата в различните държави и нежеланата данъчна конкуренция, която те предизвикват. Като цяло данъкът на горивото в ЕС, начислен като допълнителен данък или надбавка върху националните данъчни ставки на държавите-членки, се представя като интересна опция за собствени ресурси, базирана на данъци (Тодорова, 2018).

Политиката в областта на енергетиката е насочена към устойчиво енергийно развитие на страната, ефективно използване на енергията и енергийните ресурси, задоволяване потребностите на обществото от електрическа и топлинна енергия, природен газ и горива, установяване на по-чисто и ефективно производство на енергия чрез рационално използване на конвенционалните и възобновяеми източници на енергия (ВИ), минимизиране влиянието на производството, преноса и използването на енергия върху околната среда, подобряване управлението на природните ресурси. Тенденцията е да се гарантира сигурно, безопасно и устойчиво снабдяване с енергия. С цел смекчаване на икономическите последици от внезапно настъпилата нестабилност на цените на електрическата енергия и природния газ, през 2021 г. бяха разработени Програма за компенсиране на небитовите крайни клиенти на електрическа енергия, Програма за компенсиране на операторите на електропреносната и на електроразпределителната мрежи за закупуване на количества електрическа енергия, потребена за технологични разходи, Програма за компенсиране на битови клиенти на природен газ и топлофикационни дружества, използващи като основно гориво природен газ с подпомагане с фиксирана сума на един MWh и Програма за компенсиране на непредвидените разходи на дружествата от отрасъл ВиК за потребена електрическа енергия. Програмите предвиждат механизъм за подпомагане на небитови крайни клиенти чрез търговците на електрическа енергия, доставчиците от

последна инстанция, производителите на електрическа енергия, продаващи директно на крайни небитови потребители, и оператора на организиран борсов пазар на електрическа енергия. Чрез тези програми бяха подпомогнати всички небитови крайни клиенти за справяне с последиците от съществените и неблагоприятни колебания на цените на електрическата енергия, както и потребителите на природен газ за многократното нарастване на цените на този вид гориво. Възползващите се от програмите небитови крайни клиенти са около 633 000, като те са подпомагани с фиксирана сума на един MWh чрез извършване на компенсация на базата на количествата активна електрическа енергия, върху която се начислява цена „задължение към обществото“. Чрез компенсацията се намалява дължимата за плащане сума от небитовите крайни клиенти. В изпълнение на програмите разплатените средства през 2021 г. са в размер на 860.0 млн.лв., а предвидената за 2022 г. сума възлиза на 1 320.0 млн. лв., т.е. ефектът от посочените програми е увеличение на разходите с 460.0 млн. лв. (0.31% от прогнозния БВП).

На база на извършеният теоретичен преглед на данъчното облагане на сделките с горива и нефтопродукти, можем да изведем следните по-важни изводи:

Първо. Рационалната данъчна система трябва да зачита факта, че данъците като цяло имат фискална, но и нефискална цел. Що се отнася до фискалната им цел, данъците се използват за покриване и изпълнение на приходната част на държавния бюджет. Нефискално те се използват като средство за потенциално въздействие върху поведението на икономическите субекти, извършващи дейности в националната икономика, така че структурата на доходите на домакинствата и структурата на активите умишлено се променят към по-голяма справедливост. Както от теоретична, така и от практическа гледна точка следва да се признае, че данъчната система има национално-икономически, фискални и социални измерения. По отношение на национално-икономическото измерение е необходимо да се разбере ефектът, който промяната или реформата в

данъчната система оказват върху макроикономическите и микроикономическите процеси и върху поведението на икономическите субекти-тоест върху предприятията, домакинствата и държавата, тъй като това е поведението на тези образувания, което води до и до известна степен определя икономическото развитие и най-вече подходящия и постоянен икономически растеж.

Второ. Основната икономическа мотивация за данъчното облагане горивата е да се коригират външните ефекти, свързани с разхода на гориво. Икономиката на горивата сама по себе си не създава външни фактори, но индиректно определя потреблението на бензин, което влияе върху местното качество на въздуха, енергийната сигурност и глобалните климатични промени. Целта на данъчното облагане на горивата е да накара потребителите да интернационализират тези външни фактори, като повишат цената на неефективността на горивата.

Трето. Акцизът, като форма на непреки данъчни приходи, е един от важните инструменти на фискалната политика в България. В този контекст проблемите, свързани с акцизната политика, провеждана в България, остават актуални и представляват специален интерес за ЕС, законодателните и изпълнителните власти, финансовата администрация, данъкоплатците и потребителите на акцизни стоки. В края на 2019 г. процентът на приходите от акцизи като част от данъчните приходи е 26%, като по този начин се превръща във втория по важност данък след данъка върху добавената стойност (ДДС). Счита се, че акцизите са една от най-печелившите форми на приходи, тъй като те се налагат върху потреблението и се предполага тяхното събиране.

ВТОРА ГЛАВА

ИНСТРУМЕНТИ ЗА ПРЕВЕНЦИЯ НА ДАНЪЧНИТЕ ИЗМАМИ ПРИ ТЪРГОВИЯТА С ГОРИВА И НЕФТОПРОДУКТИ

В глава Втора се анализира енергийна геополитика, енергийния баланс на България и някои ефективни инструменти за превенция на данъчните измами при търговията с горива и нефтени продукти.

България има сравнително добре организиран енергиен баланс (виж таблица 2.1.). Основен източник на енергия са въглищата (36%), следвани от петрол и петролни продукти (общо 24%), ядрена енергия (21%), природен газ (12%) и възобновяеми енергийни източници (6,5%). Почти целият внос на нефт, природен газ и ядрено гориво произхожда от Русия. Освен това руските компании са основни играчи на българския петролен пазар, както и важни за газовия и ядрения сектор в България.

Таблица 2.1

Енергиен баланс на България за 2021

Данни в хиляди тонове нефтен еквивалент	Брутно вътрешно потребление	Първично производство	Внос	Износ
Въглища	6319	4560	1702	5
Газ	2162	13	2131	-
Горива и нефтопродукти	4364	25	7828	3166
Възобновяеми източници и геотермална енергия	794	752	-	-
Електричество от възобновяеми източници	318	318	-	32
Ядрена енергия	3878	3878	-	-
Топлина	42	42	-	-
Електричество	436	-	229	665
Общо	17482	9588	11939	3868

Източник: НСИ

Данните за вноса и износа на суров петрол и рафинирани продукти през 2017-2022 г. са представени в таблица 2.2.

Таблица 2.2**Внос, износ и нетно видимо потребление на петрол в България, в мл.****тонове**

	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Внос	8.97	9.05	9.55	8.05	9.26	7.1
Износ	4.45	4.57	4.8	3.54	4.27	2.85
Нетно видимо потребление	4.52	4.48	4.25	4.51	4.99	4.25

Източник: Евростат

България внася средно 8 милиона тона петрол и петролни продукти годишно. По-голямата част от вноса идва от Русия (приблизително 85%). Руската корпорация ЛУКОЙЛ е ключовият играч на българския петролен пазар, чието дъщерно дружество (Лукойл България) е една от най-големите фирми в България (Lukoil, 2017). Лукойл контролира Нефтохим Бургас, единствената рафинерия в България и най-голямата на Балканите (годишният ѝ капацитет е 9,5 милиона тона петрол), както и петролния терминал Русенец (с капацитет от 10 милиона тона петрол годишно). ЛУКОЙЛ има и дял от около 25% на българския пазар за продажба на горива благодарение на развитието на веригата си бензиностанции (Lukoil, Fact book, 2022).

Нивото на готовност за газовата и енергийната криза е различно в различните страни от Централна и Югоизточна Европа. Това е свързано с няколко фактора: тяхната различна степен на зависимост от руските доставки и различна степен на диверсификация на доставките и маршрутите на газ; тяхната различно развита газова инфраструктура - както вътрешна, така и трансгранична; различния дял на газа в техния енергиен микс като цяло и в частност различни дялове на газ в производството на електроенергия и топлоенергия, и накрая, поради различното богатство на отделните страни и способността им да противодействат на негативните последици от кризата, включително - преди всичко - увеличението на цените (Министерство на Енергетиката, 2021). (Виж таблица 2.3.)

Таблица 2.3**Внос на горива и нефтопродукти за 2022**

Твърди изкопаеми горива	Приорден газ	Горива и нефтопродукти	Възобновяеми и биогорива	Невъзобновяеми отпадъци	Ядрена топлина	Електричество (нетен внос)	Други
23,9%	14,0%	24,5%	14,2%	0,4%	24,2%	-1,6%	0,4%

Източник: Евростат

През последните пет години основният доставчик на суров петрол за „Лукойл Нефтохим Бургас“ АД („Нефтохим“) е Русия. За периода от 2014 г. до 2022г. (Таблица 2.4.), вносет на руски суров петрол възлиза средно на 73% от общия, следван от Египет - 13%.

Таблица 2.4. Внос на суров петрол (КН: 2709), 2014 – 2023 (1-во тримесечие), дял от общото количество

Държава- вносител	2023 Q1	2022	2021	2020	2019	2018
Либия	0%	0%	2%	2%	0%	0%
Ирак	0%	2%	0%	0%	1%	3%
Египет	0%	0%	8%	19%	24%	18%
Израел	0%	0%	8%	2%	0%	0%
Турция	0%	0%	0%	0%	1%	0%
Грузия	0%	0%	0%	2%	1%	1%
Кипър	0%	0%	2%	2%	4%	4%
Румъния	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Русия	100%	85%	61%	62%	65%	69%
Други*	0%	13%	19%	13%	3%	5%

Източник: Евростат

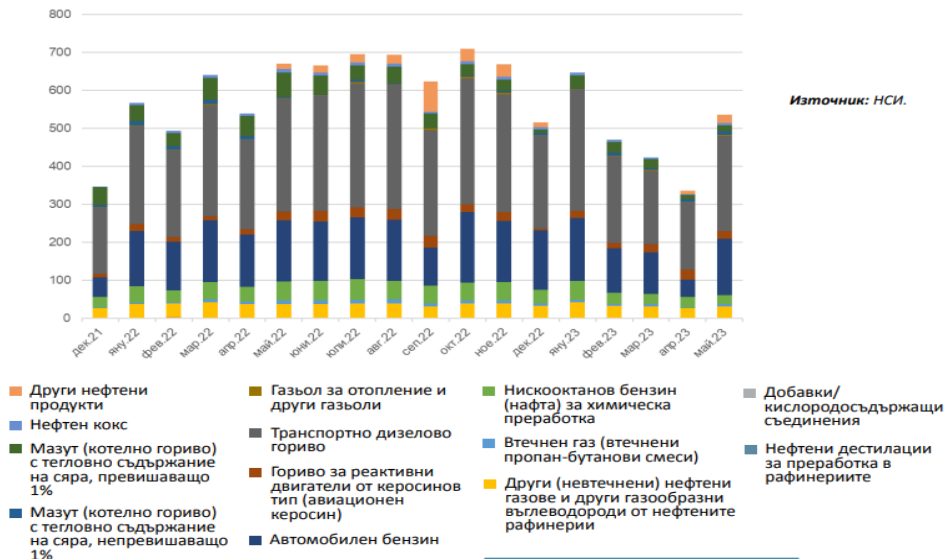
Освен че е най-големият вносител на суров петрол, Русия е и на второ място по внос на петролни продукти, готови или използвани като суровина, в България. В периода 2014 г. - 2022 г. дялът на петролните продукти с произход Русия е средно 36%, плътно след водещия износител за България - Румъния – 37% (Таблица 2.5.). От началото на войната в Украйна се наблюдава значително увеличение на руския внос, който сега съставлява приблизително половината от целия внос на продукти.

Таблица 2.5. Внос на продукти от петрол*, 2014 – 2023 (1во тримесечие), дял от общото количество

Държава-вносител	2023 Q1	2022	2021	2020	2019	2018
Русия	49%	53%	42%	36%	39%	33%
Румъния	27%	30%	34%	41%	44%	43%
Гърция	13%	7%	10%	12%	7%	9%
Италия	0%	3%	5%	0%	1%	2%
Сърбия	6%	3%	3%	5%	5%	8%
Германия	1%	1%	0%	0%	0%	0%
Белгия	1%	1%	0%	0%	1%	1%
Турция	1%	1%	1%	0%	0%	1%
Франция	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Полша	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Други	2%	2%	3%	4%	3%	3%

Източник: Евростат

Производството на горива и петролни продукти в страната се извършва от 13 дружества, от които със съществено значение за оборота и заетостта в сектора са две: “Нефтохим” и „ИНСА ОЙЛ“ ЕООД („ИНСА“). През 2021 г. “Нефтохим” генерира 54,8% от търговския оборот в сектора, а „ИНСА“ 37,6%.



Источник: НСИ

Същност на данъчните измами при търговията с горива и нефтопродукти

След влизането в сила на дерогацията, за периода януари - юли, 2023 г., България е внесла близо 20 млн. барела руски суров петрол (2,6 милиона тона). Както е видно от анализа на цените на горивата в България и други страни от Европейския съюз подолу, дерогацията не допринесе за значителното понижаване на цените на горивата на българския пазар. Икономическите ползи от изключението от европейските санкции за внос на руски суров петрол за България изглежда се изразяват основно в свръхпечалба за „Литаско“, дъщерно дружество на руската компания „Лукойл“, регистрирано извън България. Между 2021 г. и края на 2022 г. „Литаско“ е работило по схема за трансферно ценообразуване, при която е контролирало цялата верига от кладенеца до продажбата на рафинирани петролни продукти. През това време рафинерията в Бургас работи на ишлеме, като рафинира суровия петрол при фиксиран марж на печалба. От началото на 2023 г. „Литаско“ поема обратно контрола над рафинерията,

възстановявайки схемата отпреди пандемията, при която “Нефтохим” е основният продавач на крайни продукти на българския и регионалния пазар.

Всъщност, “Нефтохим” има техническата възможност да преработва сортове суров петрол, внесени от различни от Русия източници. Факт е, че (а) „Уралс“ може да се смесва с много други сортове суров петрол и (б) “Нефтохим” може да работи на 100% с неруски суров петрол.

Премахването на дерогацията няма да има съществено влияние върху крайните цени на горивата и те ще останат най-ниските (след данъци) в целия Европейски съюз. Това е продиктувано, от една страна, от ниските данъци и акцизи, които са средно с една трета по-ниски от тези в Европейския съюз, а от друга, и от очакваното незначителното покачване на производствените цени на горивата (преди данъци). При разглеждането на други пазари с подобна структура на вноса на суров петрол в периода преди налагането на европейското ембарго върху вноса на руския петрол и горива като например Полша, Германия, Чехия, Латвия, Словакия и Словения е видно, че при липса на специално изключение или неизползването на дерогацията (например в случая на Чехия и Словакия), цените на горивата преди данъци са между 6 и 8% по-високи от тези в България, което съответства на намалението на маржа на печалбата, което поддържа “Лукойл” в България с цел да максимизира своя дял на пазара на едро.

В глобализирана икономика установяването на справедливи данъчни системи в страните е все по-международно, а не национално предизвикателство. Тъй като компаниите и физическите лица все повече оперират в чужбина, данъчните системи трябва да се приспособят към ситуацията и да надхвърлят и националните разпоредби. Предприетите действия обаче не са достатъчни и изостават от икономическата реалност. В резултат на това вратичките, които възникват между различните юрисдикции - понякога умишлено създадени от някои правителства - се използват от икономическите участници за значително намаляване на данъчната им тежест.

Контролите за борба с измамите (като вътрешен одит, подозрителни мениджъри и колеги и процеси за борба с измамите) не са достатъчно силни и проблемът нараства. Дори ако контролът е силен, измамниците ги избягват или ги отменят. Различни форми на откриване влизат в игра (като сигнализатори, други видове механизми за сигнализиране и подозрителни клиенти и доставчици), особено за проверка на ръководители с твърде много власт (Петев, 2020).

По света има четири основни начина, по които престъпниците могат да печелят от гориво (Георгиев, 2020):

- **Контрабанда:** Ако страна с високи данъци върху горивата граничи с тази, която има ниски данъци върху горивата, престъпни групировки ще се опитат да внесат контрабандно гориво с ниски данъци и да го продадат нелегално
- **Отклоняване:** Престъпниците пренасочват горивото, което след това може да бъде продадено нелегално на бензиностанциите
- **Злоупотреба с отстъпки:** В държави с развиваща се инфраструктура или с ценни минерални находища, горивото, използвано в тези индустриални сектори, често се ползва от отстъпките. Престъпниците могат да получат достъп до такива проекти и да продават нелегално гориво с отстъпки
- **Разреждане:** В някои страни керосинът се разпространява на намалена цена за подпомагане на селските общности. Това често се използва за фалшифициране на дизела, което води до лошо изгаряне на двигателя и проблеми с околната среда

Практиките за укриване на данъци, които все повече преминават националните граници, подкопават социалното сближаване в страните и чувството за солидарност между тях. Подобни практики се използват особено от големи мултинационални компании, които имат както значителна мотивация (интерес), така и достатъчно ресурси (човешки и финансови) да инвестират в агресивно данъчно планиране. В резултат на това техният принос за финансиране на държавните дейности намалява и

загубата трябва да бъде компенсирана от други данъкоплатци. Това може да е двигател на нарастващото неравенство и чувството за несправедливост сред гражданите. Освен това практиките на някои държави, улесняващи укриването на данъци, подкопават почтеността в международните отношения (Alstadsæter, Tax evasion and tax avoidance, 2021).

Освен това е известно, че данъчните измами са един от най-ефективните инструменти за финансиране на организираната престъпност или тероризма. Включените ресурси всъщност са скрити от администрациите, което ги прави изключително полезни за финансиране на незаконни дейности, без да бъдат забелязани от държавните органи. Транснационалният характер на тези парични потоци и дейностите, които те са склонни да финансират, оправдават волята на държавите-членки на Европейския съюз да се борят в световен мащаб срещу това явление.

Данъчните измами могат да засегнат преките данъци-данъци върху печалбата-както и косвените данъци-например данък върху добавената стойност (ДДС), който страда от широко разпространени измами в рамките на Европейския съюз (Стойкова, 2019). Измамите с ДДС са особено свързани с организираната престъпност: според представители на Европол 2% от престъпните групи стоят зад 80% от измамите с ДДС, свързани с търговията между държавите -членки на Европейския съюз (Петев, 2019).

Всъщност данъчната измама възниква, когато физическо лице или стопанският субект умишлено фалшифицира информация, за да ограничи размера на данъчното си задължение. С други думи, човек заблуждава държавата, за да плаща по-малко данъци (Костова, 2020).

Въпреки това трудно определение, има два основни вида данъчни измами, които могат да бъдат разграничени (Петев, Данъчните измами – заплахата за сигурността., 2020):

- Данъчни измами от физически лица;
- Данъчни измами от фирми или стопански субекти.

Въпреки че се отразява много в медиите за тях, данъчните измами, извършени от стопански субекти, са най-трудни за разбиране. Тук границата

между избягването и измамата е най-тънка, предвид различните схеми и стратегии, възприети от стопанските субекти. Многонационалните фирми могат очевидно да се възползват от различията в данъчните ставки и политиките между различните държави, в които имат клон. Ако обаче предприятието избягва плащането на данъци чрез законни средства, възползвайки се от данъчни споразумения, подписани между държави, не е извършено престъпление. Независимо от това измамното избягване на данъци е улеснено за фирмите, отколкото за физическите лица: фирмата може да създаде клон или филиал на всяка територия, следвайки правните промени (Костова, 2020).

През последните няколко години моделите, следвани от големите международни фирми с цел избягване на данъци, получиха голямо медийно отразяване. Така нареченият „двоен ирландски“ или „холандски сандвич“, поет от известни компании като Google, Amazon или Microsoft, широко обиди обществеността, въпреки че не са измамници.

Що се отнася до Европейския съюз, измамите с ДДС са един от най-разпространените видове данъчни измами. Причината е косвеният характер на ДДС: данъкоплатецът не плаща ДДС, който притежава или претендира дълг към администрацията, който всъщност не се дължи (НС, 2018). Общата разлика в ДДС, която е разликата между сумата на действително събрания ДДС и общите данъчни задължения по ДДС, достига 168 милиарда евро през 2018 г. за 26-те държави-членки на ЕС, ДДС представлява около 20% от данъчните приходи на държавите-членки и около 12% от бюджета на Европейския съюз. По този начин тези цифри за измами са много тревожни и разликата в ДДС трябва да бъде намалена (Schenk, 2007).

Последните годишни данни, цитирани от Bloomberg, относно данъчните приходи, загубени от измама с гориво, са потресаващи: Великобритания е конфискувала 1,1 млрд. паунда, Полша е загубила 943 млн. долара, а Гърция не успява да събере 600 милиона евро.

В допълнение, проучването на Bloomberg (Bloomberg, 2013) установи, че необлагаемото гориво представлява много значителна част от вътрешния

пазар на горива в някои източноевропейски страни. Данните на правителството в Чешката република показват, че 20% от консумираното гориво в страната остава необлагаемо поради контрабанда, фалшификация, кражба, неправилно етикетирание и други престъпни средства за укриване на данъци.

В допълнение към укриването на данъци, свързани с горивата, страните са измъчвани от злоупотреба със субсидии за гориво, което отклонява правителствените средства в ръцете на престъпници. Вредните последици от злоупотребата със субсидии се усложняват, когато цените на петрола на отворения пазар се повишат, тъй като правителствата трябва да увеличат разходите си за субсидии, за да поддържат текущите цени или да застрашат социалните вълнения, свързани с увеличаването на цените на субсидираните продукти.

За да се усложнят огромните финансови загуби, измамите с горива също причиняват вреда на околната среда. Схемите за укриване на данъци и злоупотреби със субсидии заменят качествено гориво с некачествено такова или с отпадъчни странични продукти.

Таблица 2.5

Начини за данъчна измама

Укриване на данъци	Злоупотреба със субсидии
<p>Облагаемите горива се разреждат с продукти, които имат по-ниски данъци или нямат данъци, като например:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Горива, пренасяни от други страни; • Субсидирани петролни продукти; • Безмитни транзитни горива; • Откраднати нефтопродукти; • По-лоши продукти като разтворители, отработени масла и др. 	<p>Субсидираните горива се отклоняват от предвидената им верига на доставки и са:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Използва се в страната като измама с горива с по-високи данъци; • Контрабанда на пазари с по-високи цени в други страни

Тези престъпни дейности, свързани с горивата, имат опустошителни последици не само за обществото като цяло, но и за отделните потребители,

които са крайните жертви. Въпреки че престъплението, свързано с измама с гориво, има много форми - подмяна, разреждане, контрабанда и откровена кражба, за да назовем само няколко - когато става въпрос за измама срещу държавата, целите на престъпниците се свеждат до две: укриване на данъци и злоупотреба със субсидии (вж. таблица 2.5.). Чрез укриване на данъци и злоупотреба със субсидии, престъпниците премахват парите от мястото, където трябва да бъдат изразходвани в една икономика, и ги прилагат там, където те действително увреждат икономиката.

Разликите в цените между различните петролни продукти неизбежно водят до редица незаконни схеми за укриване на данъци. Престъпниците избягват да плащат данъци и запазват законните приходи на правителството. Обща схема за укриване на данъци възниква, когато облагаемите горива, като магистрален бензин или дизел, се разреждат с петролни продукти с по-ниски данъци или изобщо без данъци. Полученото разрежено гориво след това се продава на напълно облагаемата цена на дребно. Престъпникът прибира разликата и правителството не събира очакваните си приходи.

Финансовият стимул за престъпника е най-голям, когато измамата е откраднатото гориво или друго вещество, което има малки или никакви предварителни разходи. Тъй като разликата между пазарната цена на дребно на облагаемото гориво и незаконно придобитото такова се стеснява, финансовият стимул за измамата също се стеснява. Рискът на извършителя следва подобна линия на тенденция. Както се очаква, колкото по-голям е рискът, толкова по-голяма е незаконната награда.

Разбира се, големите ценови разлики между съседните страни също могат да послужат като катализатор за укриване на данъци. В страна с високи данъци контрабандата на горива ще процъфти, тъй като евтино гориво може да бъде пренесено през границата и да се продава незаконно на атрактивния пазар с по-високи цени. Крайният резултат е, че и двете страни губят (OECD, 2020).

Правителствата субсидират горивата, за да подобрят живота на гражданите, като намалят разходите за горива, използвани за готвене, отопление, електричество или транспорт. Субсидиите също могат да бъдат насочени към разрастване на определени индустрии като земеделие и риболов. Тези програми за субсидии изкуствено засягат цените на горивата във веригата на доставки, като установяват ценови разлики между субсидираните и не субсидираните горива. Престъпниците експлоатират тези разлики в цените чрез схеми за злоупотреба със субсидии, които пренасочват правителствените разходи за субсидии в джобовете си, вместо да облагодетелстват икономиката и нуждаещите се групи или да подкрепят други законни правителствени програми. В страни, където тези видове програми за предоставяне на права и обезщетения са широко разпространени, злоупотребата със субсидии може да има отрицателно финансово въздействие в пъти по-голямо от укриването на данъци.

Често най-голямата ценова разлика между субсидираното гориво и цените на отворения пазар на същото гориво ще бъде в съседните страни. Когато това е така, дори с висок риск и тежки последици, ако бъдат хванати, контрабандистите ще транспортират евтини субсидирани горива от една държава до съседната ѝ страна, където цените са много по-високи. Нискотарифното субсидирано гориво просто ще бъде препродадено в страната на дестинация с по-високи цени. Разходите на правителството за субсидии за гориво са от полза за контрабандистите, а не за гражданите на страната, спазващи закона.

Често срещана форма на измама с гориво обикновено включва както злоупотреба със субсидии, така и укриване на данъци. Тоест, облагаемото гориво се разрежда с фалшифициращо вещество, което е субсидирано гориво. В тези случаи евтиното субсидирано гориво не трябва да напуска страната, за да бъде включено в схемата. Тази измама е особено широко разпространена, когато същият вид гориво се продава като данъчно облагано гориво на цени на открития пазар и като субсидирано гориво на ниска цена (Петров, 2016). Например, дизеловото гориво може да се продава

на свободния пазар на не субсидирани цени и в същото време на по-ниски субсидирани цени за земеделските производители. Дизелът е идентичен, но единият се облага с данък, а другият се субсидира за подпомагане на определена правителствена цел. Подобни горива като керосин и дизел също представляват предизвикателство. Керосинът често се субсидира, за да обслужва бедните и нуждите им от гориво за готвене и отопление. Престъпниците могат да разреждат магистралния дизел до 20% с керосин, без да засягат незабавно превозното средство. Разрежданият с керосин дизел може да се продава със значителна печалба. Когато това се случи, ефектите върху правителството са:

- Бедните вероятно са лишени от евтини горива
- Разходите на правителството за субсидии за гориво се губят, защото попадат в ръцете на престъпници, изискващи допълнителни и не планирани държавни разходи
- Приходите от акциз от продажбата на законни горива се ограбват от правителството
- Околната среда се уврежда от използването на по-лоши горива.

Данъчно облагане на печалбите в юрисдикцията, в която печалбата действително се генерира (по-точно: в юрисдикции, където се извършват дейности, генериращи печалба) - това трябва да бъде основният принцип за организиране на данъчните системи в световната икономика. Колкото по-глобализирани са икономическите отношения и по-голямата част от световния БВП е представена от мултинационални предприятия, толкова по-важно е това правило за поддържане целостта на данъчните системи. Не всички държави, включително някои от държавите-членки на ЕС, спазват това правило. Мултинационалните компании се възползват от това, като изкуствено прехвърлят печалбите си в юрисдикции с ниски данъци и по този начин намаляват данъчните си задължения (Петров, 2016).

Прехвърлянето на изкуствена печалба от мултинационални предприятия има значително отрицателно въздействие върху публичните

приходи в повечето държави-членки на ЕС. Общо държавите-членки на ЕС губят над 60 млрд. Евро данъчни приходи всяка година поради изкуствено изместване на печалбата. Най-големи загуби имат Германия (18 млрд. Евро), Франция (11 млрд. Евро) и Обединеното кралство (14 млрд. Евро). По отношение на приходите от СІТ държавите-членки на ЕС губят средно 13% от текущите си приходи. Този дял варира от 20-30% в Германия, Унгария, Франция и Обединеното кралство до около 10% в някои страни от Централна и Източна Европа (характеризиращи се с относително ниска данъчна тежест за корпорациите) - България, Чехия, Словакия, Словения и Румъния.

Европейските страни се сблъскват с продължаващ проблем с прехвърлянето на богатството на своите граждани в международни финансови центрове. Поради нарастващата финансова глобализация е много по-лесно за отделните данъкоплатци да правят и държат инвестиции извън държавата си на пребиваване, било то на тяхно име (като депозити или портфейлни активи), или чрез фирми-обвивки и скрининг организации. Прогнозната стойност на офшорното богатство, притежавано от гражданите на държавите-членки на ЕС, е 1,5 трилиона евро, което представлява почти 10% от БВП на ЕС.

Германия, Франция, Обединеното кралство и Италия са страните с най-голямо офшорно богатство. Стойността на прехвърленото богатство варира от 142 млрд. Евро в Италия до 331 млрд. Евро в Германия. По отношение на дела на БВП, това са Кипър, Малта, България и Гърция, чиито граждани прехвърлят най-големите суми на богатството, вариращи от 29% от БВП в България до близо 50% от БВП в Кипър и Малта.

Изграждането на справедлива данъчна система сега е не само предизвикателство за отделните държави-членки на ЕС, но и все по-голямо предизвикателство за ЕС като цяло. В този документ ние показахме, че държавите-членки на ЕС губят важна част от данъчните си приходи поради избягване и укриване на данъци през националните граници. Изкуствено преместване на печалбите на мултинационални корпорации между

различни юрисдикции, преместване на богатство от богати хора в международни финансови центрове, трансгранични измами с ДДС-тези практики представляват общо около 170 млрд. Евро загуба на публични приходи в държавите-членки на ЕС. Тази загуба трябва да бъде компенсирана от други данъкоплатци, което в крайна сметка води до нарастващо неравенство и чувство за несправедливост сред европейските граждани.

В рамките на ЕС има данъчни убежища, които задълбочават проблема с укриването на данъци чрез специфичното си законодателство. Те са: Холандия, Ирландия, Белгия, Люксембург, Малта и Кипър. По-специално тези страни се възползват от процеса на изкуствено преместване на печалбите в рамките на ЕС; в допълнение, те често се използват от мултинационални предприятия като канали за по-нататъшно прехвърляне на печалби към традиционните данъчни убежища. Подобна практика на няколко държави влошава чувството за солидарност в целия ЕС.

През последните години бяха предложени няколко действия за прилагане на данъчните системи, но тяхното въздействие е под въпрос. Това важи особено за корпоративния данък върху дохода. Въпреки многото резолюции и препоръки, издадени от институциите на ЕС и други международни организации (например ОИСР), или редица въведени разпоредби за борба с злоупотребите (както общи, така и специфични), укриването на данъци остава проблем. Има две причини за ситуацията.

Първо, в момента препоръките нямат достатъчна сила да принудят страните да ги въведат в желаната форма (или въобще да ги въведат). В резултат на това някои държави въвеждат разпоредби по такъв начин, че действителният им правен ефект е практически без значение. *Второ*, националните разпоредби често не могат да се справят с все по-сложните схеми за избягване на данъци; следователно са необходими решения, реформиращи данъчната основа в международен план. Данъкоплатците се стремят да имитират икономическа обосновка за трансакции, които имат за цел да избегнат данъчното облагане и за данъчната администрация е все по-

трудно да докаже лоши намерения. Това не означава, че ad hoc политиките срещу избягването на данъци нямат смисъл - някои модели на международно избягване на данъци вече са премахнати напълно, докато други са ограничени. Независимо от това, реформирането на данъчната основа в международен план може да се бори с причините, а не със симптомите на проблема.

Възможности за превенция на данъчните измами при търговията с горива и нефтопродукти – видове инструменти

Всички държави имат известно ниво на престъпна дейност, но правителствата могат ефективно да намалят измамите с горива и да сведат до минимум свързаните с горивото укриване на данъци и злоупотреби със субсидии, като приемат програми за подобряване на целостта на веригата за доставки на горива. Увеличаването на данъчните приходи на правителството без увеличаване на данъчните ставки ще ускори икономическия растеж, което от своя страна отново ще увеличи приходите на правителството. По-големите общи данъчни приходи ще подобрят или разширят държавните услуги, което ще доведе до по-голяма стабилност в обществото, подобро доверие в правителството и чувство на удовлетвореност сред гражданите.

В продължение на десетилетия програмите за маркиране на гориво помагат на страните да смекчат измамите с горива, които се въртят около укриване на данъци и злоупотреби със субсидии. В този процес правителствата събраха милиарди долари допълнителни данъчни приходи и предотвратиха още по-големи суми на присвоени разходи за субсидии. Извън тези финансови ползи е постигната значително опазване на околната среда.

След ситуационен анализ трябва да се изследват и анализират различни инструменти и технологии, за да се определи кои от най-добрите практики отговарят на ситуационните изисквания и ще произведат най-ниските общи разходи за собственост за програмата.

Представяме няколко общи примера за това как целите на програмата влияят върху оперативните изисквания са показани в таблицата по-долу. (виж Таблица 2.6)

Таблица 2.6

Примери за програмни цели в Програмата за маркиране на горивата

Примери за програмни цели	Оперативни изисквания	Специални бележки
Предоставяне на „национален маркер“, показващ изцяло данъчно платено гориво	Количествено откриване на разреждане на всякакви прелюбодейства, добавени към веригата на доставки, осигуряващи окончателно доказателство за укриване на данъци	Поверителността на идентичността на маркера и сигурната логистика с редовни одити и съгласувания са от решаващо значение за целостта на програмата Опитът за изпиране на маркери не е проблем, тъй като би направил горивото незаконно
В комбинация със схемата „национален маркер“ по-горе, се маркират допълнително най-големия обем потенциални престъпници, за да се определи бързо източника на измамата	Да се маркират всички възможни примеси (продукти за предварително смесване, транзитно гориво, керосин, субсидирани горива, разтворители) с подходящи маркери и проверете за тяхното присъствие извън тяхната оторизирана верига на доставки	Този всеобхватен подход в комбинация с националния маркер едновременно осигурява стабилно и бързо отстраняване на укриването на данъци и злоупотребите със субсидии Трябва да се има предвид технологията за маркиране, устойчива на изпиране
Предотвратяване злоупотребата със субсидии за керосин, предназначен за бедни семейства за готвене и отопление	Откриване наличието на субсидирани горива в много ниски концентрации навсякъде извън разрешената верига на доставки	Маркерите не могат да съдържат халогени, тъй като при непълно изгаряне могат да се отделят вредни вещества, които биха застрашили здравето на хората, субсидията е предназначена да помогне Трябва да се има предвид технологията за маркиране, устойчива на изпиране
Предотвратяване злоупотребата със субсидии при опит за контрабанда на	Откриване наличие на субсидирани горива в много ниски концентрации на граничните пунктове	Маркерите трябва да могат да бъдат открити, дори ако контрабандистите се опитват да смесват или

Примери за програмни цели	Оперативни изисквания	Специални бележки
субсидирани бензин и дизел извън страната		прикриват субсидираните горива. Трябва да се има предвид технологията за маркиране, устойчива на изпиране

След приключване на ситуационен анализ, общо описание на целите и очертание на оперативните изисквания, планът за програма за маркиране на гориво ще вземе предвид всички оперативни подробности, както и резултатите от прилагането.

Оперативните съображения включват цялостно управление на програмата, персонал, одиторски процедури и честоти, както и мащаба на обхвата и дълбочината на програмата. Повечето държави решават да възложат на външни изпълнители много, ако не и всички операции на своите програми за маркиране на гориво. Това може да осигури по-голяма степен на сигурност, сертифицирани и одитирани резултати от тестове и обективност на трети страни към цялата програма.

Централните оперативни дейности на програма за маркиране на гориво започват, когато програмата се изпълнява. Стандартните най-добри практики изискват екипът, който ще извършва текущи операции, също да внедри технологиите и процесите през ранните фази на програмата, тъй като този екип е най-много инвестиран в ефективно изпълнение. След като програмата е напълно оперативна, най-добрите практики определят тристепенен модел, който намалява разходите и повишава ефективността на вземане на проби и тестване. Въпреки че възвръщаемостта на инвестициите е завладяваща, правителството трябва да планира и бюджетира парични разходи за финансиране на изпълнението на програмата за маркиране на гориво и първите шест до дванадесет месеца на действие. В зависимост от сложността на изпълнението, финансовите ползи за правителството определено ще започнат да се натрупват през първата година. До втората

година програмата не само ще се самофинансира, но и ще постигне значителна възвръщаемост на инвестициите.

За да се демонстрира този момент в мащабируем формат, който може да бъде съобразен с конкретната ситуация на всяко правителство, следващата таблица показва значителната възвръщаемост на инвестициите, осигурена от програмите за маркиране на гориво, дори използвайки консервативни данни и предположения: (Виж таблица 2.7.)

Таблица 2.7

Примери за възвръщаемост на инвестициите от въвеждането на програма за маркиране на горивото

Графика		ROI
1	Примерно въздействие на програмата за маркиране на гориво върху събирането на акцизи за случаи с ниски данъци и високи данъци	2.8X – 12.6X
2	Пример за въздействието на програмата за маркиране на гориво Добавяне на намаляване на злоупотребата със субсидии към случая с ниски данъци	6.5X
3	Действителен случай на въздействие на програмата за маркиране на гориво върху събирането на акцизи и намаляване на злоупотребите със субсидии	5.7X
4	Примерно въздействие на програмата за маркиране на гориво върху злоупотреба със субсидии	7.6X

За да се възстановят приходите от акциз, изгубени при измама с гориво, програмата за маркиране на гориво е разумна инвестиция, независимо от годишните обеми гориво или размера на начисления данък.

Търговията с горива се оценява като рисков икономически сектор, поради което се наблюдава и контролира от различни контролни органи в Р България – МВР, Агенция Митници, Национална агенция за приходите, ИА Морска администрация, ДА за метрологичен и технически надзор, ИА Автомобилна администрация, Български институт по метрология, ДАНС и др.

Контролната дейност на НАП се изразява в:

- Определяне на горивата като стоки с висок фискален риск с всички произтичащи от това контролни действия
- Наблюдение на движението на горивата от акцизните данъчни складове към бензиностанциите
- Контрол на дейността на бензиностанциите, в т.ч. чрез нивомерни системи и ЕСФП. Вижте още Електронна система с фискална памет и средства за измерване /ЕСФП/
- Извършване на проверки и ревизии на лицата осъществяващи дейност в този бранш

За осъществяването на своите контролни функции НАП е разработила и използва информационната система “Контрол на горивата” – електронна система за подаване на данни за доставки на течни горива от доставчици/получатели на течни горива, съгласно чл. 118, ал.10 от ЗДДС.

Чрез чл. 176в от ЗДДС е въведен механизъм, съгласно който при осъществяване на търговия с течни горива задължително се предоставя обезпечение в пари, държавни ценни книжа или в безусловна и неотменяема банкова гаранция, всяко от които следва да е за срок една година пред компетентната териториална дирекция на НАП (определя се по мястото на регистрация). Обезпеченията се предоставят чрез подаване на заявление в съответните ТД на НАП/офиси по регистрация на лицата.

Предвид изложеното в глава втора могат да се изведат следните важни изводи и заключения:

Първо. Българските енергийни пазари остават силно монополистични на всички нива и на практика няма откриване на цените на свободните пазари в страната. Цените са регулирани, референтни или формулирани, което показва много ниските нива на конкуренция в енергийния сектор. Доказаните вътрешни петролни ресурси са много ограничени (около 15 милиона барела) и производството е незначително. Вносът, износът и търговията със суров петрол и рафинирани продукти са напълно либерализирани. Целият суров петрол и значителни количества рафинирани продукти се внасят от Русия. Вносът на Русия от България, от друга страна,

е незначителен, което води до значителен дисбаланс в двустранната търговия и във външните сметки на България. Нетният внос на минерални горива, петрол и електроенергия възлиза на около 2 милиарда годишно. Разпределението на природен газ се осъществява от „Булгаргаз“, което доставя по-големи клиенти директно от „националния“ пръстен на тръбопроводите за високо налягане чрез клонове, и от частни разпределителни компании, които имат изключителни права върху своите райони, възложени въз основа на лиценз. Най-голямата частна компания за разпределение на газ е 50% контролирана от Газпром. Либерализацията на вътрешните газови пазари е пример за това колко трудно може да бъде въвеждането на конкуренция на пазара, когато целият пазар се захранва от един източник и от един чуждестранен доставчик, намиращ се извън обсега на българските и на европейските закони и разпоредби. Истинската либерализация на пазара, отварянето и конкуренцията на газовия пазар в България вероятно ще се появят едва след реална диверсификация на доставките на газ по източник, маршрут и доставчик.

Второ. Контролите за борба с измамите (като вътрешен одит, подозрителни мениджъри и колеги и процеси за борба с измамите) не са достатъчно силни и проблемът нараства. Практиките за укриване на данъци, които все повече преминават националните граници, подкопават социалното сближаване в страните и чувството за солидарност между тях. Подобни практики се използват особено от големи мултинационални компании, които имат както значителна мотивация (интерес), така и достатъчно ресурси (човешки и финансови) да инвестират в агресивно данъчно планиране. В резултат на това техният принос за финансиране на държавните дейности намалява и загубата трябва да бъде компенсирана от други данъкоплатци. Това може да е двигател на нарастващото неравенство и чувството за несправедливост сред гражданите. Освен това практиките на някои държави, улесняващи укриването на данъци, подкопават почтеността в международните отношения. Данъчните измами - наричани още укриване на данъци, тъй като имат за цел да избегнат плащането на данъци, се състоят

в това да се възползват от предимствата и инфраструктурата на държавата, без да носят гражданите отговорност. Данъчните измами могат да засегнат преките данъци-данъци върху печалбата-както и косвените данъци-например данък върху добавената стойност (ДДС), който страда от широко разпространени измами в рамките на Европейския съюз. Често срещана форма на измама с гориво обикновено включва както злоупотреба със субсидии, така и укриване на данъци. Тоест, облагаемото гориво се разрежда с фалшифициращо вещество, което е субсидирано гориво. За да се възстановят приходите от акциз, изгубени при измама с гориво, програмата за маркиране на гориво е разумна инвестиция, независимо от годишните обеми гориво или размера на начисления данък.

Трето. Ефективните програми за предотвратяване на измами с горива са проектирани и въведени, за да разкрият качеството и състоянието на веригата за доставки. Често само хвърлянето на светлина върху различните етапи, които изграждат веригата на доставки, ще подобри потока на гориво в страната, като възпира измамни дейности, които процъфтяват в сенките. В продължение на десетилетия програмите за маркиране на гориво помагат на страните да смекчат измамните с горива, които се въртят около укриване на данъци и злоупотреби със субсидии. В този процес правителствата събраха милиарди долари допълнителни данъчни приходи и предотвратиха още по-големи суми на присвоени разходи за субсидии.

ТРЕТА ГЛАВА

ПОЛЗИ ОТ ПОДОБРЯВАНЕ НА СЪБИРАЕМОСТТА ОТ ДАНЪЦИТЕ ВЪРХУ СДЕЛКИТЕ С ГОРИВА И НЕФТОПРОДУТИ В БЪЛГАРИЯ

Динамика на постъпленията от данъчно облагане на сделките с горива и нефтопродукти в полза на държавния бюджет

Европейският съюз и неговото акцизно законодателство определят администрирането на акцизите като национална отговорност на всяка държава-членка на ЕС. Отговорността се изразява конкретно във фискалната функция на акциза, а именно, че приходите от акциза отиват в бюджета на държавата-членка, където се консумират акцизните стоки. Контролното въздействие включва проверки и одити на лицензираните складодържатели, на лицата, регистрирани по акцизното законодателство, на крайните потребители, освободени от акциз, както и на всички други лица, извършващи дейности с акцизни стоки.

Акцизният контрол, освен фискално значение, има и своята социална и екологична роля, изразяваща се в опазването на населението и околната среда, чрез ограничаване на потреблението на акцизни стоки. Чрез администриране на акциза и прилагане на контролния си ефект контролните органи благоприятстват възможността средствата от събирането на акциза да се изразходват за покриване на щетите, причинени от използването на акцизни стоки.

Формирането на приходите на държавния бюджет и тяхното оптимално съотношение отдавна е във фокуса на изследователите и остава актуално не само за страните, в които публичните финанси са в процес на реформиране, но и за страни със стабилни финансови отношения, включително по отношение на бюджетната политика.

Мерките за подобряване на данъчните системи с цел увеличаване на бюджетните приходи и гарантиране на конкурентоспособността и финансовата стабилност на страните-членки на ЕАЕС трябва да включват създаване на единна система за идентификация на външнотърговските

оператори (UISFTO), подобряване на електронните услуги, автоматизиране на обмена на информация между данъчни и митнически органи, както и въвеждането на нови механизми за данъчно администриране в дигиталната търговия (Антов, 2016).

Освен общите потенциални ефекти от данъчното облагане на горивата за повишаване на устойчивостта, координацията на данъчното облагане на горивата в България би спомогнало за преодоляване на недостатъците на системата на ЕС за данъчно облагане на горивата: данъчното отклонение в полза на дизела и „недостатъчното данъчно облагане” на горивата в сравнение с номиналните минимални данъчни ставки, предвидени в ETD, което е причинено от липсата на редовна корекция на инфлацията.

По принцип съществуват различни варианти за проектиране на базирани на данъци собствени ресурси за финансиране на бюджета. Raddatz и Schick (Raddatz, 2003) обсъждат три възможни дизайна. При така наречената свързана система данъкът ще се начислява въз основа на пълна хармонизация както на данъчните основи, така и на данъчните ставки, с прякото участие на ЕС в данъчните приходи. Системата за допълнителни такси би изисквала хармонизиране само на данъчната основа; ЕС ще наложи допълнителен данък в допълнение към съществуващите национални данъчни ставки, които няма да бъдат хармонизирани, и ще получи приходите от тази надбавка. Системата за разделяне ще позволи на ЕС да въведе специфичен данък, който няма да се прилага от нито една от държавите-членки на ЕС, и да събира своите приходи.

Отклонявайки се от тази класификация, предлагаме данъкът върху горивата да бъде въведен в рамките на система за допълнителни надбавки— т.е. в допълнение към съществуващите акцизи за бензин и дизелово гориво, наложени във всички държави-членки на ЕС. Такава схема би избегнала допълнителни административни разходи за създаване на нов данъчен орган в България. Освен това данък върху горивата може да бъде наложен върху вече установена и хармонизирана данъчна основа. Не на последно място, предвид факта, че всички държави-членки налагат данъци върху горивата

при доста различни данъчни ставки, които носят значителни приходи, нито свързана система, нито система за разделяне изглеждат политически приемливи за България.

Трябва да се проектират нови данъци, които постепенно могат да заменят митата за гориво. Те трябва да отразяват поне изминатото разстояние и в идеалния случай да варират в зависимост от това кога и къде се извършват пътуванията. Тези, които шофират на оживени места, ще плащат повече, но по-голямата част от пътуванията ще бъдат обложени по-малко, отколкото в момента (Паргов, 2022).

Акцизът е косвен данък, който е един от значимите фискални инструменти на държавата (виж Таблица 3.1.), осигурил на хазната приходи между 3,8 и 4,1 млрд. лв. за периода 2015-2019 г. и се вижда, че има възходяща тенденция. Наред с целта да действат като източник на приходи, акцизите имат за цел да ограничат консумацията на вредни за здравето стоки, като алкохол, цигари и други.

Таблица 3.1

Данъчни приходи за периода 2015 - 2019 г. за България

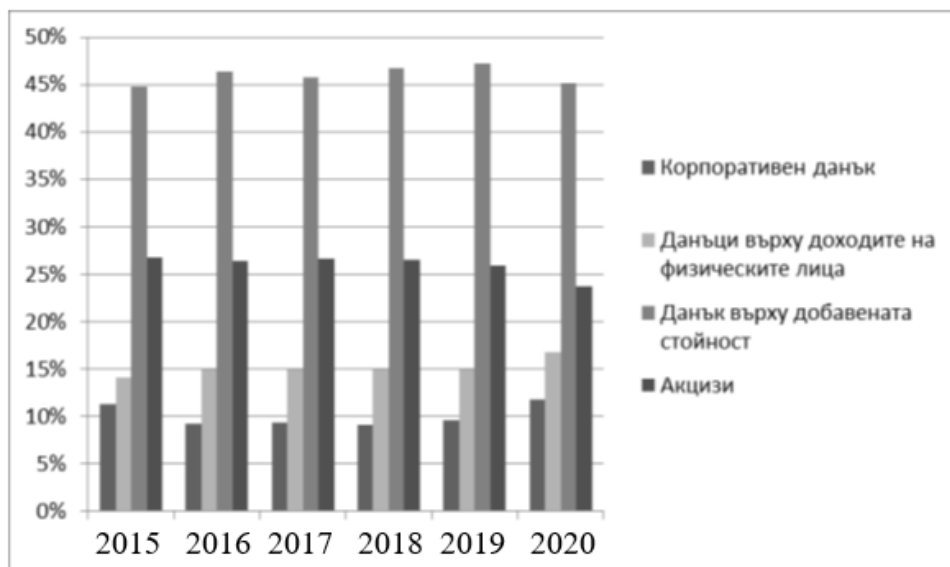
(в млн. лв.)

Категории данъчни приходи	2015	2016	2017	2018	2019
Данъчни приходи (млн. лв.), включително:	14358	13500	14467	15290	15621
Корпоративен данък	1617	1243	1356	1395	1497
Данъци върху дивиденди, ликвидационна квота и местни и приходи на чуждестранни юридически лица	145	111	140	83	56
Данъци върху доходите на физическите лица	2030	2013	2162	2282	2334
Данък върху добавената стойност	6433	6267	6612	7152	7367
Акцизи (млн. лв.)	3845	3568	3860	4048	4056
Мита	122	119	131	118	146
Други такси	167	180	184	187	143

Източник: Министерство на Финансите

В края на 2019 г. (виж фиг. 3.1.) процентът на приходите от акцизи като част от данъчните приходи е 26% и се превръща във втория по значимост данък след данъка върху добавената стойност (ДДС). Смята се, че акцизите са една от по-печелившите форми на приходи, тъй като се налагат върху потреблението и се предполага тяхното събиране. За периода

2015-2019 г. приходите от акцизи са на стойност над 25% от общия размер на данъчните приходи. Само приходите от ДДС със стойности от над 45% превишават по своя размер постъпленията от акциз в бюджета. Преките данъци върху доходите – корпоративен данък и данък върху доходите на физическите лица – са имали стойности между 9%-12% и 14%-17% от общите данъчни приходи за периода.



Фигура 3.1. Групи данъчни приходи, представени като процент от общия размер на данъчните приходи за периода 2015-2020 г.

По отношение на дейността на Агенция „Митници“ във връзка с изпълнението на Закона за държавния бюджет, наличните данни, които отчитат изпълнението на държавния бюджет, са включени в раздел „Приходи от акцизи“ за периода 2015-2019 г. (виж Таблица 3.2.) показват, че предвидимите стойности, както е посочено, са били отчетени между 90% за 2015 г. (т.е. 10% неизпълнение) и 102% през 2017 г. (т.е. 2% преизпълнение) през последните две финансови години (2018 и 2019 г.) стойностите варират в диапазона от 98% и 99%. В края на юни 2020 г. приходите от акцизи в бюджета са 42%.

Таблица 3.2

Изпълнение на държавния бюджет в раздел „Приходи от акцизи“ за периода 2015-2019г.

Категории	2015	2016	2017	2018	2019
Предсказуеми стойности на приходите от акцизи съгласно Закона за държавния бюджет на България (млн. лв.)	4260	3900	3800	4130	4115
Отчетени стойности по отношение на изпълнението на Закона за държавния бюджет на България (млн. лв.)	3845	3568	3860	4048	4056
Процент на изпълнение спрямо закона (%)	90%	92%	102%	98%	99%

Източник: Министерство на Финансите

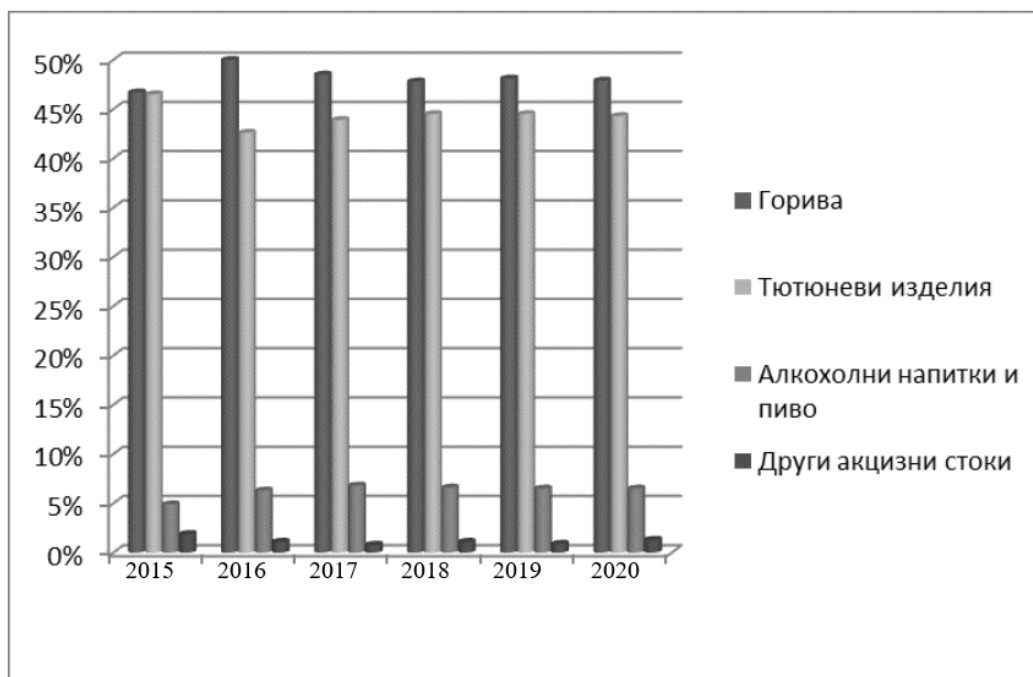
Таблица 3.3

Приходи от акцизни стоки по групи за периода 2015-2019 г. (в млн. лв.)

Приходи от акцизни стоки	2015	2016	2017	2018	2019
Акцизи върху горивата	1794	1782	1871	1933	1949
Акцизи върху тютюневите изделия	1788	1521	1694	1803	1805
Акцизи върху алкохолните напитки и бирата	188	226	263	268	264
Приходи от други акцизни стоки	75	40	32	44	38
Общи приходи от акцизи:	3845	3568	3860	4048	4056

Източник: Министерство на Финансите

За периода 2015-2019 г. (вж. табл. 3.3. и фиг. 3.2.) най-големите стойности на общите приходи от акцизи са от горива (47-50%) и тютюневи изделия (43-47%), с тенденция на нарастване съответно между лв. 1,8-1,9 млрд. за горива, и 1,5-1,8 млрд.лв. за тютюневи изделия. Алкохолните напитки осигуриха приходи за хазната между 188 млн. лв. за 2015 г. и 268 млн.лв. за 2012 г. 5-7%, а от други акцизни стоки приходите варират между 32 млн. лв. за 2011 г. и 75 млн.лв. за 2015 г.; 1-2% от общите приходи от акцизи.



Фигура 3.2. Процент на приходите от акцизи по стокови групи за периода 2015-2020г, България

Всички акцизни стоки подлежат на облагане с данък, с изключение на случаите, когато са под „отложено плащане на акциз“, както следва:

- когато се произвеждат в страната;
- когато са внесени на територията на страната от територията на друга държава членка;
- когато се внасят на територията на страната.

Независимо от преобладаващата фискална функция на акцизите, България провежда координирана политика по отношение на хармонизирането на косвените данъци в рамките на ЕС и по отношение на спазването на международните споразумения. В тази връзка действащото законодателство предвижда случаи, при които са налице основания за освобождаване от заплащане на акцизи и предвижда процедури за възстановяване на акцизи.

Целта е да се анализира облагането на горивата като една от възможностите за ориентирани към устойчивост собствени ресурси, базирани на данъци, за финансиране на бюджета на ЕС. Освен приноса на

данъка върху горивата за различни цели и стратегии на ЕС, свързани с устойчивостта, той би помогнал за справяне с два специфични проблема, присъщи на настоящата система на ЕС за данъчно облагане на горивата.

Данък върху горивата на ЕС, създаден като допълнителен данък върху националните данъци върху горивата, би намалил съществуващото данъчно пристрастие в полза на дизела, тъй като надбавката ще се налага еднакво както за бензина, така и за дизела с по-ниски данъци. Освен това, чрез увеличаване на националните ставки на данък върху горивата, допълнителен данък – в зависимост от нейното ниво – ще смекчи или дори премахне „недостатъчното данъчно облагане“ на горивото във връзка с минималните ставки за данък върху горивата, предвидени в редица държави, което се дължи на липсата на редовна инфлационна корекция на номиналните ставки на данъка върху горивата.

Данък върху горивата на ЕС, който частично замества текущите национални вноски в бюджета на ЕС, би донесъл поне двоен дивидент. Първо, това ще създаде пространство за правителствата на държавите-членки да намалят други национални данъци, особено високите данъци върху труда. Второ, това би засилило екологичната ефективност на данъчното облагане в ЕС.

Освен това данъкът върху горивата в ЕС може да бъде оценен положително от гледна точка на спазването на данъците, тъй като данъците върху горивата са прозрачни, рентабилни и лесни за събиране. Не на последно място, допълнителната надбавка върху данък върху горивата в проекта, предложен в този документ, ще адресира – макар и в ограничена степен – текущия проблем със значителните разлики в данъчните ставки на горивата в различни държави и нежеланата данъчна конкуренция, която те причиняват. Като цяло данъкът върху горивата на ЕС, наложен като допълнителен данък върху националните данъци върху горивата на държавите-членки, се представя като интересен базиран на данъци собствен ресурс.

Съпоставка между очаквани и реални постъпления от данъчно облагане на сделките с горива и нефтопродукти в България

Нашите оценки за потенциала за приходи от данък върху горивата в България се основават на четири различни нива на допълнителни такси, наложени в допълнение към съществуващите акцизи за горива: 0,03 €, 0,05 €, 0,1 € и 0,2 € на литър транспорт гориво. Симулираните надбавки се прилагат за общото потребление на транспортно гориво, като се използват данни от Министерството на финансите за 2019 г. Търсенето на гориво е доста нееластично в краткосрочен план, докато дългосрочната еластичност на горивото и особено на търсенето на дизел може да се очаква да бъде малко по-голям.

Като първа стъпка използваме последните оценки за еластичността на цените на търсенето, получени в мета анализите на Navranek и Kokes (Navranek, 2015) за бензина и от Labandeira, Labeaga и Lopez-Otero (Labandeira, 2017) за дизеловото гориво, за да оценим спада в търсенето на гориво, причинено от промените в цените, произтичащи от единна такса за данък върху горивата в България.

Допълнителна надбавка (Schratzenstaller, 2019) върху горивния данък между 0,03 € и 0,20 € би увеличила цената на бензина, която възлиза на средно 1,29 € през 2019 г., в диапазона между 2,36% (за допълнителна надбавка от 0,03 €) и 15,5% (за доплащане от 20%). Ако приемем, че еластичността на търсенето на бензин е -0,1 в краткосрочен и -0,23 в дългосрочен план (Navranek, 2015), количествата бензин, консумирани в ЕС, ще бъдат намалени с между 0,3% (с надбавка от 0,03 €) и 2% (за доплащане от 0,20 €) в краткосрочен план и с между 0,69% (при надценка от 0,03 €) и 4,6% (при надценка от 0,20 €) в дългосрочен план (вж. Таблица 3.4.).

Като цяло, намаляването на търсенето на бензин поради увеличение на цените чрез налагане на допълнителен данък за горивен данък би било доста умерено в краткосрочен, както и в дългосрочен план. Съответно

потенциалът за приходи от допълнителния данък върху горивата в България би бил значителен и в дългосрочен план.

Таблица 3.4

Оценка на намалението на потреблението на бензин поради увеличение на цените, предизвикано от данъци

	Средна цена на бензина (2019 г.) в €	ценова еластичност на търсенето на бензин	
		Краткосрочен план	Дългосрочен план
	1.29	-0.1	-0.23
Симулирани данъци за гориво в €	Увеличение на цените, предизвикано от данъци в %	Намаляване на консумираното количество в %	
0.03	2.326	-0.3	-0.69
0.05	3.876	-0.5	-1.15
0.10	7.752	-1	-2.3
0.20	15.504	-2	-4.6

Източник: Собствени изчисления

Таблица 3.5

Оценка на намалението на потреблението на дизелово гориво в ЕС поради увеличение на цените, предизвикано от данъци

	Средна цена на дизела (2019 г.) в €	ценова еластичност на търсенето на дизел	
		Краткосрочен план	Дългосрочен план
	1.20	-0.153	-0.443
Симулирани надбавки за гориво в €	Увеличение на цените, предизвикано от данъци в %	Намаляване на консумираното количество в %	
0.03	2.500	-0.459	-1.329
0.05	4.167	-0.765	-2.215
0.10	8.333	-1.53	-4.43
0.20	16.667	-3.06	-8.86

Източник: собствени изчисления

Допълнителна надбавка върху горивата на ЕС би увеличила приходите между 12,93 милиарда евро (при допълнителна надбавка от 0,03 евро) и 86,2 милиарда евро годишно (при допълнителна надбавка от 0,2 евро). Очевидно е, че най-големите потребители на гориво в ЕС, особено

големите „стари“ държави-членки на ЕС, биха имали най-голям принос (таблици 3.6., 3.7. и 3.8.)

Таблица 3.6

Пътно потребление на дизелово гориво и потенциални приходи от допълнителния данък върху горивен данък върху дизела

Държава	Консумация на дизел 2019 г. Млрд. литри	Допълнителен данък върху за горивен данък			
		0.03	0.05	0.10	0.20
		Млрд Евро			
България	1.915	0.057	0.096	0.191	0.383

Таблица 3.7

Потребление на безоловен бензин и потенциални от надбавка за горивен данък в ЕС върху бензина

Държава	Консумация на дизел 2019 г. Млрд. литри	Допълнителна надбавка за горивен данък			
		0.03	0.05	0.10	0.20
		Млрд Евро			
България	0.580	0.017	0.029	0.058	0.116

Таблица 3.8

Общо транспортно потребление на гориво в страните от ЕС-28 и потенциалът за приходи от надбавка за данък върху горивата в ЕС

Държава	Консумация на дизел 2019 г. Млрд. литри	Допълнителна надбавка за горивен данък			
		0.03	0.05	0.10	0.20
		Млрд Евро			
България	2.495	0.075	0.125	0.250	0.499

В таблица 3.9. сравняваме потенциалните приходи от надбавка за данък върху горивата с приходите от собствените ресурси през 2019 г. Откриваме, че най-ниската надбавка за горивен данък от 0,03 € би покрила 73% от собствените ресурси, базирани на ДДС, 13% от собствените ресурси на базата на БНД и 9% от общите приходи на България. Допълнителна надбавка от 0,2 € може да замени 64,8% от общите собствени ресурси. Пълната замяна на общите собствени ресурси би изисквала надбавка за

данък върху горивата от 0,31 €, на общите национални вноски от 0,27 € и на общите приходи от 0,33 €.

За да се замени изцяло общите приходи на ЕС, надбавката за данък върху горивата на ЕС ще трябва да бъде увеличена на 0,33 € на литър (вж. таблица 3.9.). Таблица 20 показва въздействието на допълнителна надбавка от 0,33 € върху акцизните ставки на бензина и дизела. Допълнителна надбавка от 0,33 € би увеличила средната акцизна ставка на бензина с 62,41 % и средната акцизна ставка за дизелово гориво с 77,57%.

Изравняването на данъчните ставки за бензина и дизела чрез съответно увеличаване на данъчните ставки за дизела, за да се премахне данъчното пристрастие в полза на дизела, би довело до 35,83 милиона евро (вж. таблица 3.9.).

Таблица 3.9

Потенциални приходи от изравняване на данъчните ставки за дизела и бензина в 28-те държави-членки на ЕС

	Разходът на дизелово гориво през 2019 г.	Потенциал за приходи от изравняване на номиналната данъчна ставка за дизеловото гориво с данъчната ставка на бензина
	Млрд литра	Млн. евро
България	1.915	0.063

Очевидно еднаква допълнителна надбавка върху националните данъци върху горивата би пренебрегнала различните нива на икономическо развитие и покупателна способност на държавите-членки на ЕС-28. За да коригираме тези разлики, коригираме четирите потенциални надбавки за данък върху горивата в ЕС според БВП на държавите-членки, изразен в стандартите за покупателна способност, спрямо средния БВП за ЕС=100, за да постигнем по-справедливи допълнителни такси, отчитащи разликите в регионалните доходи. Например, средната надбавка за данък върху горивото от 0,03 € ще бъде увеличена с коефициент 2,66 за Люксембург,

чийто БВП в PPS е с 2,66 по-висок от средния БВП за ЕС. Съответно Люксембург ще приложи данък на ЕС върху горивата от 0,0798 € на литър транспортно гориво вместо основната ставка от 0,03 €. Тези корекции няма да променят значително общия потенциал за приходи на ниво ЕС, тъй като общите приходи ще се увеличат само с 6,5% в сравнение с първия набор от симулации.

Целта на тази съпоставка е да се анализира облагането на горивата като една от възможностите за ориентирани към устойчивост собствени ресурси, базирани на данъци, за финансиране на бюджет. Освен приноса на данъка върху горивата за различни цели и стратегии, свързани с устойчивостта, той би помогнал за справяне с два специфични проблема, присъщи на настоящата система за данъчно облагане на горивата. Данък върху горивата, предназначен като допълнителен данък върху националните данъци върху горивата, би намалил съществуващото данъчно пристрастие в полза на дизела, тъй като надбавката ще се налага еднакво както за бензина, така и за дизела с по-ниски данъци. Освен това, чрез увеличаване на националните ставки на данък върху горивата, допълнителен данък – в зависимост от неговото ниво – ще смекчи или дори премахне „недостатъчното данъчно облагане“ на горивото във връзка с минималните ставки за данък върху горивата, предвидени в ЕС ETD в редица държави, които се дължи на липсата на редовна инфлационна корекция на номиналните ставки на данъка върху горивата (Агенция Митници, 2023).

Данък върху горивата, който частично замества текущите национални вноски в бюджета, би донесъл поне двоен дивидент. Първо, това ще създаде пространство за правителството да намали други национални данъци, особено високите данъци върху труда. Второ, това би засилило екологичната ефективност на данъчното облагане в ЕС. Освен това данъкът върху горивата може да бъде оценен положително от гледна точка на спазването на данъците, тъй като данъците върху горивата са прозрачни, рентабилни и лесни за събиране. Не на последно място, допълнителният

данък върху данъка върху горивата ще адресира – макар и в ограничена степен – текущия проблем със значителните разлики в данъчните ставки на горивата в различни държави и нежеланата данъчна конкуренция, която те причиняват. Като цяло данъкът върху горивата, наложен като допълнителен данък върху националните данъци върху горивата, се представя като интересен базиран на данъци собствен ресурс.

Очакван ефект от данъчната превенция на сделките с горива и нефтопродукти върху приходната част на държавния бюджет

Държавният бюджет е основният инструмент на фискалната политика във всяка страна. Това е най-важната част от правителството, чиято основна функция е да финансира обществени блага. Данъците са съществена част от приходите на държавния бюджет, а данъкът върху добавената стойност (ДДС) съставлява по-голямата част от приходите от данъци в България (Biserova, 2018).

Фискалната политика е важен икономически инструмент, чрез който правителството на всяка страна влияе върху икономическото развитие. Може да се разглежда като инструмент, чрез който правителството влияе върху относителния размер на публичния и частния сектор, които влияят върху съвкупното търсене и нивото на икономическа активност (O' Sullivan, 2003). Основният инструмент на държавната фискална политика е държавният бюджет, който акумулира държавни приходи и ги трансформира в държавни разходи. Държавният бюджет е най-важната част от държавните финанси, чиято основна мисия е да финансира обществени блага. В същото време обаче той е и важен инструмент в ръцете на държавата, който се намесва във функционирането на икономиката. Държавата се намесва във функционирането на икономиката, като засяга съвкупното търсене и съвкупното предлагане (Тодорова, 2017).

Най-голям дял в приходите на държавния бюджет имат данъците. Общият дял на данъците трябва да бъде от 50 до 80 процента. Освен данъците, които се плащат от физически и юридически лица, приходите на

държавния бюджет включват и приходи от такси, вноски, мита, надбавки за внос и износ, налози, приходи от продажби на ДЦК и др.

По-голямата част от данькоплатците, от физически лица и най-малкия бизнес до най-големите компании, вече плащат справедливия си дял за нашите жизненоважни обществени услуги. Това правителство признава задължението си към това съвместимо мнозинство да изгради справедлива данъчна система и чрез тази система да се увери, че онези, които се опитват да изневерят на хазната, по какъвто и да е начин, ще бъдат хванати и принудени да платят дължимото (Alm, 2006).

Тъй като новите технологии променят бизнес моделите, начина на живот и работните практики, важно е данъчната система също да се адаптира. Правителството се ангажира да гарантира, че фирмите и физическите лица плащат данъците, които дължат, и че разполагаме с инструментите, необходими за събиране на приходите, които финансират нашите жизненоважни обществени услуги.

Що се отнася до фискалните въпроси, в икономиките на развитите страни митническите приходи участват с малък процент в подкрепата или увеличаването на бюджета на страната, но това не се отнася за развиващите се икономики, включително икономиката на България, където приходите от митници имат най-голямо влияние за повишаване на държавния бюджет. В страни, които са в преходна фаза, приходите от митници имат още по-голямо влияние за повишаване и стабилизиране на бюджета на страната. В тези страни митническите приходи са много високи и възнамеряват да осигурят средства за финансиране на битови дейности, услуги и имоти, тъй като държавният бюджет може да се поддържа само ако се набира от фискална система с изчерпателна база от непроизводствените платци – данькоплатците и митниците (Ангов, 2016).

За правилното функциониране на държавните органи трябва да се осигурят средства, които след събиране по повод одобряването на бюджета се насочват за финансиране на социални дейности. В България, поради ниското ниво на икономическо развитие, приходите от митници имат и

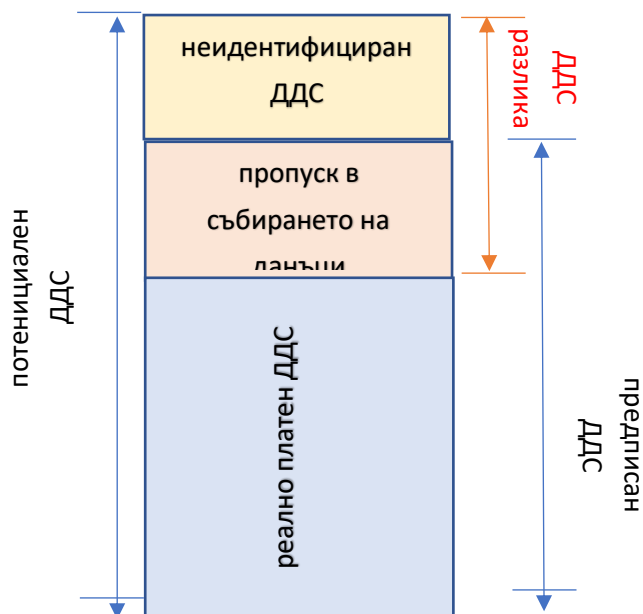
важен фискален характер, с изключение на това, че към момента на събиране на приходите освен прилагането на редовни данъци се събират и специални данъци като различни видове акцизи, тъй като събраните приходи имат доминираща роля при формирането на държавния бюджет; същото се случва в повечето страни на Балканите, където в разкъсаните от война икономики като Хърватия, Босна и Херцеговина, както и тези, произтичащи от политически преход, като Албания и Македония, приходите от мита имат фискален характер и играят доминираща роля при повишаване и стабилизиране на съответните национални бюджети в тези държави.

Данъкът върху добавената стойност (ДДС) е най-значимият източник на приходите на държавния бюджет и е вторият по важност източник на бюджетните приходи на публичната администрация. Начинът, по който функционира системата на ДДС, е доста склонен към укриване на данъци, което нарежда ДДС в комбинация с голям обем вътрешни и международни трансакции сред високорисковите данъци. Представената методология се основава на първата оценка на данъчната разлика, която беше обработена през 2012 г. Впоследствие методологията беше умерено преработена. През 2014 г. в портфолиото на оценката на данъчната разлика в сътрудничество с Международния валутен фонд беше включена по-подробна оценка на секторния дефицит (Сахипова, 2018).

По предварителна оценка данъчната разлика по ДДС през 2018 г. достигна 26,9% от потенциалния ДДС в България. В сравнение с 2012 г., когато данъчната разлика по ДДС достигна своя пик, тя беше намалена с повече от една трета. В номинално представяне разликата между потенциалните и реалните приходи от ДДС е 2,3 милиарда евро (2,6% от ДДС) миналата година.

Данъчната разлика по ДДС е разликата между потенциалните данъчни приходи, които трябва да бъдат събрани, ако всички икономически субекти действат в съответствие със закона, и реално събрания данък. Разликата в данъка върху ДДС в България се оценява в съвкупност и по сектори, с

подход отгоре надолу. Оценката се основава на различни подходи, използващи различни данни и предположения. И двата подхода са част от материала. Данъчната празнина впоследствие се разделя на неидентифициран ДДС и разликата в събираемостта на данъците (Фигура 3.3.).



Фигура 3.3. Структура на потенциалните приходи от ДДС

Потенциалните приходи от ДДС се изчисляват като разликата между теоретичната база на ДДС и действително платения ДДС, която се умножава по средната прогнозна ставка на ДДС. Теоретичната основа е сборът от всички макроикономически агрегати, облагаеми с ДДС. Неидентифициран ДДС е част от празнината, която данъчните субекти умишлено или неволно не са върнали и в същото време не е идентифициран от Финансовата администрация на България в рамките на проверката. Изчислява се като разликата между потенциалния и наложения данък. Пропастта в събираемостта на данъците е разликата между наложения данък и реално платения данък. Включва и добавено наложено данъчно мито след данъчен контрол, което не е платено. Наложеният данък включва данъка, върнат от данъкоплатците по ДДС в декларация за данъци и добавен наложен данък в рамките на проверката на Финансовата администрация (под срока на

наложения данък се разбира като добавен индивидуален данък, но и като намалена стойност на заявената прекомерно приспадане).

Наложеният данък се изчислява като съвкупност от индивидуалния данъчен данък от всички данъчни отчети и стойността на ДДС, платена в митническото учреждение, която се намалява със сумата на прекомерните приспадания през данъчния период.

Изчислението взема предвид скорошната валидна данъчна декларация. Действително платеният данък възниква от сделките между Финансовата администрация на България и данъкоплатците. Транзакциите се добавят в подходящи данъчни периоди, което дава възможност да се изчисли точният размер на данъка за начисляване (размер на данъка, съответстващ на данъчния период, в който дейността (от която се налага данъкът).

Националната агенция за приходите оценява данъчната разлика по ДДС, произтичаща от организирани схеми за измами с ДДС (като измами с липсващ търговец и измама с международна въртележка) на около 360 милиона евро за 2017 г. въз основа на идентифициране на високорискови икономически субекти (CSD, 2018) (виж табл. 3.12.). Тези оценки обаче не включват разликата от неорганизирано/конвенционално избягване и укриване на данъци, които целят намаляване на данъчните задължения, произтичащи от реални транзакции. Около 30% от всички организирани схеми за измами са възникнали в строителния сектор, 15% в сектора на услугите (наред с други реклами), следвани от производството на селскостопански стоки и храни (13%). Неорганизираните измами са най-разпространени при дистрибуцията на горива и нефтопродукти (CSD, 2018).

Таблица 3.12**ДДС от организирана измама (2015-2020 г.)**

ДДС разлика	2015	2016	2017	2018	2019	2020 (юни)
Приходи от ДДС (милиарда евро)	2.4	2.9	3.3	3.8	3.27	3.3
Организирана измами с ДДС – разлика (млн. евро)	246	244	349	504	413	358
Пропуск от измами / общи приходи от ДДС	10%	8.2%	10.3%	13%	12.6%	11.1%

Източник: Bulgarian Serious and Organised Crime Threat Assessment 2016-2017, based on the National Revenue Agency's tax gap analysis (CSD, 2018).

Трябва да се има предвид, че границите между организираните и неорганизираните данъчни измами са размити, докато едни и същи икономически участници могат да бъдат замесени и в двата вида измами, дори в рамките на една и съща схема. Въпреки това, за целите на оценка на дела на недеklarираната икономика, е важно да се прави разлика между източване на ДДС кредит, поискан от фиктивни сделки и търговци, и укриване на дължими данъци върху реални продукти и услуги, доставяни от реални икономически участници. Последната категория, насочена към намаляване на данъчното задължение, би попаднала в определението за недеklarирана икономика пред властите. Злоупотребата с данъчен кредит по организиран начин е по-скоро вид организирана престъпност, отколкото укриване на данъци (Pashev, 2006).

Поради това е трудно да се използват традиционните оценки на данъчните празнини, за да се направят предположения относно размера на реалната, но недеklarирана икономическа дейност, тъй като те обикновено включват не само избягване и укриване на данъци, но и данъчни измами, които се основават на фиктивни икономически транзакции. Националната агенция за приходите прави оценки на общата данъчна разлика (вкл. ДДС), но данните не са публични.

Шнайдер и Уилямс (2013) определят недеklarираната икономика като „цялостно базирано на пазара производство на законни стоки и услуги, които са умишлено скрити от публичните власти“ за избягване на

плащането на данъци, социално осигурителни вноски, както и за спазване на пазара на труда. стандарти и административни разпоредби.

Следните недекларирани икономически дейности заслужават специално внимание, тъй като те допринасят значително за добавената стойност на страната, въпреки че не са отразени в националните сметки:

- Контрабанда на акцизни стоки като цигари, алкохол и петролни продукти (недеклариран внос и износ на законно произведени стоки с цел избягване на ДДС и акцизи), но също и контрабанда на някои „високорискови“ хранителни стоки (захар, месо, зърно).

- Производство на фалшиви цигари, алкохол и други стоки.

Освен това тези дейности, макар и да се характеризират с участието на организирани престъпни групи, създават множество възможности за заетост в сянка и също така са белязани от участието на легитимни (често големи) икономически играчи, което създава среда, склонна към корупция и стимулира култура на неформалност, подкопаване на конкурентоспособността на компаниите, които работят по правилата.

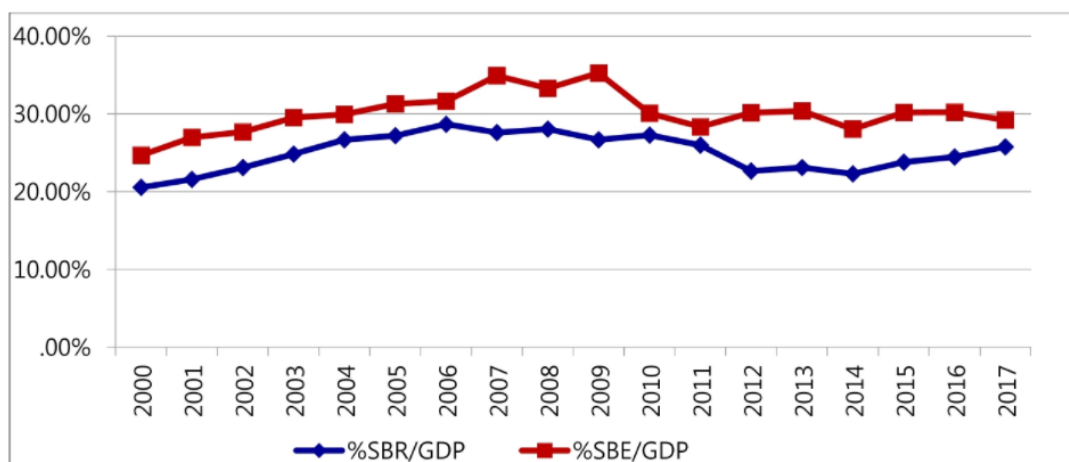
Избягването на ДДС и акцизи на пазара на нефтопродукти е сериозен проблем в България, тъй като това е най-големият легален пазар в страната, с приходите от акцизи и ДДС като най-голям принос в държавния бюджет (между 47% и 50% от всички приходи от акциз) (CSD, 2018). Следователно нерегистрираната продукция и продажби в този сектор представляват значителен риск за бюджетната стабилност. Българската оценка на заплахата от тежка и организирана престъпност (SOCTA) за 2015-2016 г., извършена от ЦИД, установи например, че между 2015 и 2016 г. разликите между официално регистрираните продажби и действителното потребление на дизел са в диапазона от 32% до 39% (CSD, 2018). Оценките за размера на пазара на недекларирани горива се основават на данни от Агенция Митници, НАП и данни за потреблението на енергия от Националния статистически институт.

Таблица 3.13**Оценка на недеklarираното производство на гориво****(2017-2018 г.)**

	Потребление	Дизелово гориво (хиляда литра)	Бензин (хиляда литра)
2016	Актуално	2,557,617	627,505
	Декларирано	1,726,000	597,000
	% недеklarирано	32,5%	4,9%
2017	Актуално	2,816,161	655,988
	Декларирано	1,730,000	598,000
	% недеklarирано	38,6%	9,7%
2018	Актуално	2,485,257	624,619
	Декларирано	1,697,000	616,000
	% недеklarирано	31,7%	1,4%

Източник: Оценка на заплахата от тежка и организирана престъпност, (CSD, 2018)

Приходите в държавния бюджет оказват влияние върху икономиката чрез трансмисионния механизъм. Държавата мобилизира част от финансовите ресурси на икономиката за поддържане на държавния апарат и развитие на инвестициите. Съотношението на приходите към БВП има важни последици за икономическото развитие (вж. Фигура 3.4.). Разумните ставки ще насърчат инвестициите и ще подхранват приходните ресурси за държавния бюджет. Ако коефициентът на мобилизация е твърде висок, предприятията ще обмислят изтегляне на инвестициите си или ще пренасочат инвестициите към други страни, за да осигурят очакваната печалба. Напротив, ако съотношението е ниско, ще бъде трудно да се мобилизират достатъчно финансови ресурси за покриване на нуждите на държавата. Правителството трябва да обмисли и определи подходящо съотношение не само да мобилизира ресурси за посрещане на нуждите от разходи, но и да насърчи предприятията да инвестират и разширяват производството и бизнеса.



Фигура 3.4. Съотношението на приходите и разходите на държавния бюджет към БВП на България.

Източник: Министерство на финансите

Възможно е да се анализират данъчните приходи, постъпили в бюджета от плащането на акциз върху потребните стоки в страната, както и от вноса на акцизни стоки. Периодът за разглеждане е 5 години (2013 - 2017), тъй като няма данни за 2018 и 2019 г. (виж Таблица 3.14.).

Таблица 3.14

Данъчни приходи от акциз за периода 2013 -2017 г. (млн. лв.).

	2013	2014	2015	2016	2017
Приходи от акциз	4 055	4 038	4 524	4 806	4 984

Източник: Министерство на Финансите

Данните илюстрират размера на постъпилите приходи в бюджета на страната, които се равняват на около 25% от данъчните приходи в централния и местните бюджети (Министерство на финансите, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017). Има сериозна разлика между приходите от акцизи в страната и тези от внос на акцизни стоки. На тази основа може да се посочи, че фискалният интерес за държавния бюджет е основно от производството и продажбата на акцизни стоки в страната.

Второто, което може да се посочи, е бавното, но с относително равномерен темп нарастване на приходите на страната (с близо 200 млн. лв. годишно). Изключение прави 2014 г., през която приходите намаляват с около 15 млн. лв. спрямо 2013 г. Причините за намалението могат да се търсят в увеличаването на незаконните действия с цигари и алкохол (https://www.capital.bg/politika_i_ikonomika/bulgaria/2014/02/20/2246240_durjavata_e_zagubila_12_mlrd_lv_danuchni_prihodi/, n.d.), както и в съществуващите слабости в Българската акцизна централизирана информационна система (БАЦИС), за която през 2015 г. Българската петролна и газова асоциация (БПГА) подаде жалба до Министерството на финансите и Агенция Митници (Biserova, 2018).

Контролните действия на митническите органи върху акцизните стоки са регламентирани в Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК, 2020). Поради тази причина контролът върху акцизните стоки има характер на данъчно производство. Контролното въздействие включва проверки и одити (Желев, 2020) на лицензираните складодържатели, на лицата, регистрирани по акцизното законодателство, на крайните потребители, освободени от акциз, както и на всички други лица, извършващи дейности с акцизни стоки.

Нов момент в контролните действия е въвеждането на система за наблюдение (наблюдение) на лицензираните складодържатели. В мотивите, посочени в Проекта за изменение и допълнение на Закона за акцизите и данъчните складове, за необходимото допълнително осигуряване на контрол, се отбелязва, че са установени множество нарушения на акцизното законодателство. Целта е да се минимизира рискът от нерегламентирано товарене и/или разтоварване на МПС в данъчни складове, както и рискът от евентуално нерегламентирано въздействие и манипулиране върху средствата за измерване и контрол.

Бизнесът в лицето на Българската стопанска камара (БСК), подпомаган от браншови организации като Националната организация на митническите агенти (НОМА) и др. възрази срещу новите промени в

Проекта за изменение и допълнение на Закона за акцизите и данъчните складове. Според тях те посочват няколко причини: невъзможността да се осигури защита на личните данни; липса на дефиниран проблем; липса на ясна стратегия; липса на методика и действително посочен краен резултат; липса на отговорност за съхранението и унищожаването на събраните данни.

В заключение може да се обобщи, че акцизите като един от основните данъци са от съществено значение за бюджета. Фискалната функция на акцизите ги е превърнала в желан инструмент за генериране на приходи. Поради тази причина при прилагането на двете основни направления на акциза – фискално и защитно, между тях се изразява обратното. На практика, ако една посока е предпочетена, другата остава пренебрегвана.

Акцизният контрол освен фискално значение има и своята социална и екологична роля, изразяваща се в опазването на населението и околната среда, чрез ограничаване на потреблението на акцизни стоки. Чрез администриране на акциза и прилагане на контролния си ефект контролните органи благоприятстват възможността средствата от събирането на акциза да се изразходват за покриване на щетите, причинени от използването на акцизни стоки.

По този начин се формира устойчиво развитие на ролята на акцизните стоки и тяхното значение за държавния бюджет. Същевременно контролните действия трябва да са адекватни на условията на времето, в което се прилагат, за да се противодейства на отклоненията от прилагането на регулаторните разпоредби.

Според правителството ни, фалшифицирането на горивото е довело до годишна загуба от 40 милиона евро, а експерти от индустрията оценяват действителната загуба на 100 милиона евро. Загубите, понесени от големите петролни компании, действащи в България, се считат за подобни мащаби.

Признавайки доказателствата за незаконна търговия с горива в България и нейното въздействие върху държавните приходи и – също толкова важно – вторичните отрицателни ефекти от лошото качество на

горивата, Министерството на енергетиката, развитието и опазването на околната среда издаде указ в края на 2013 г., в който се посочва, че като от 2014 г. цялото пътно гориво ще трябва да бъде маркирано с усъвършенствани химически маркери, преди да бъде пуснато на пазара за консумация. Съгласно постановлението Министерството възложи петролните компании да отговорят за набавянето и заплащането на услугите за маркиране от определени от правителството доставчици. В търговските обекти трябва да се взимат проби, а тези, в които се открива немаркирано гориво или доказателства за разредено гориво, подлежат на глоби и ще им бъде забранено да извършват бизнес от 6 месеца до 3 години.

Във връзка със стартирането на програмата, министерството започна мащабна кампания за връзки с медиите и обществеността, за да информира за програмата за маркиране на гориво, как работи и очакваните ползи от програмата. Първоначалният план за програмата беше да се определи период от 6 месеца, за да позволи концентрацията на маркери за гориво да достигне правилните нива във всички точки от веригата за доставки (т.е. немаркираното гориво трябва да бъде прочистено през системата и резервоарите за съхранение на дребно през нормалният процес на продажба, тъй като се заменя с маркирано гориво), както и да се даде възможност за адекватно обучение на инспекторите по маркери и правителствения персонал.

От февруари до юни 2019 г. са маркирани над 930 милиона литра гориво и правителството вижда значителни доказателства за ефикасността на програмата дори преди да започне прилагането. Петролните компании приветстват въвеждането на системата за маркиране, след като виждат увеличение на обема на продажбите с 18% за дизеловото гориво и 14% за бензина - това е по време, когато правителството очаква продажбите да намалеят поради слаб икономически растеж. Въз основа на събираемостта на акциза от момента на стартиране на програмата, правителството очаква увеличение с 60 милиона евро в събираемостта на акциза в резултат на

маркирането на горивото. В обобщение, българската програма осигурява годишна възвръщаемост на инвестициите от 6–7 пъти.

Европейското законодателство за качеството на течните горива е въведено в българското законодателство със Закона за чистия атмосферен въздух, Закона за възобновяемите енергийни източници, както и с Наредбата за изискванията, условията, реда и начина за контрол на качеството на течните горива. Законът за чистия атмосферен въздух и Наредбата за изискванията за качество, условията, реда и начина на контрола на течните горива въведоха изискванията на EN 228 и EN 590. Законът за възобновяемите източници определя минимални изисквания за смесване на транспортни течни горива с биокомпонент. Съгласно чл.47 от Закона за възобновяемите енергийни източници лицата, които пускат на пазара течни горива, са длъжни при пускане за потребление да предоставят дизелово гориво с минимум 6 % (V/V) биодизел и минимум един обемен процент биодизел. биогориво и бензин от ново поколение с минимум 9 % (V/V) съдържание на биоетанол или етери, произведени от биомаса).

Направените емпирични изследвания на ползите от подобряването на събираемостта на върху сделките с горива и нефтопродукти водят до следните изводи:

Първо. Европейският съюз и неговото акцизно законодателство определят администрирането на акцизите като национална отговорност на всяка държава-членка на ЕС. Затова предлагаме данъкът върху горивата да бъде въведен в рамките на система за допълнителни надбавки– т.е. в допълнение към съществуващите акцизи за бензин и дизелово гориво, наложени във всички държави-членки на ЕС. Такава схема би избегнала допълнителни административни разходи за създаване на нов данъчен орган в България. Освен това данък върху горивата може да бъде наложен върху вече установена и хармонизирана данъчна основа. Не на последно място, предвид факта, че всички държави-членки налагат данъци върху горивата при доста различни данъчни ставки, които носят значителни приходи, нито свързана система, нито система за разделяне изглеждат политически

приемливи за България. Допълнителен данък би предотвратил необходимостта от плащания на компенсаци за България. Очевидно недостатъкът на такъв модел на надценка е, че той не би могъл да реши напълно проблема с данъчната конкуренция между държавите-членки на ЕС, тъй като разликите в данъчните ставки между страните ще останат. Независимо от преобладаващата фискална функция на акцизите, България провежда координирана политика по отношение на хармонизирането на косвените данъци в рамките на ЕС и по отношение на спазването на международните споразумения. В тази връзка действащото законодателство предвижда случаи, при които са налице основания за освобождаване от заплащане на акцизи и предвижда процедури за възстановяване на акцизи. Целта е да се анализира облагането на горивата като една от възможностите за ориентирани към устойчивост собствени ресурси, базирани на данъци, за финансиране на бюджета на ЕС.

Второ. Нашите оценки за потенциала за приходи от данък върху горивата в България се основават на четири различни нива на допълнителни такси, наложени в допълнение към съществуващите акцизи за горива: 0,03 €, 0,05 €, 0,1 € и 0,2 € на литър транспорт гориво. Симулираните надбавки се прилагат за общото потребление на транспортно гориво, като се използват данни от Министерството на финансите за 2019 г. Търсенето на гориво е доста нееластично в краткосрочен план, докато дългосрочната еластичност на горивото и особено на търсенето на дизел може да се очаква да бъде малко по-голям. Очевидно еднаква допълнителна надбавка върху националните данъци върху горивата би пренебрегнала различните нива на икономическо развитие и покупателна способност на държавите-членки на ЕС-28. Освен това данъкът върху горивата може да бъде оценен положително от гледна точка на спазването на данъците, тъй като данъците върху горивата са прозрачни, рентабилни и лесни за събиране.

Трето. Държавният бюджет е основният инструмент на фискалната политика във всяка страна. Това е най-важната част от правителството, чиято основна функция е да финансира обществени блага. Данъците са

съществена част от приходите на държавния бюджет, а данъкът върху добавената стойност (ДДС) съставлява по-голямата част от приходите от данъци в България. Фискалната политика е важен икономически инструмент, чрез който правителството на всяка страна влияе върху икономическото развитие. Може да се разглежда като инструмент, чрез който правителството влияе върху относителния размер на публичния и частния сектор, които влияят върху съвкупното търсене и нивото на икономическа активност. Най-голям дял в приходите на държавния бюджет имат данъците. Общият дял на данъците трябва да бъде от 50 до 80 процента. Освен данъците, които се плащат от физически и юридически лица, приходите на държавния бюджет включват и приходи от такси, вноски, мита, надбавки за внос и износ, налози, приходи от продажби на ДЦК и др. Трябва да се има предвид, че границите между организираните и неорганизираните данъчни измами са размити, докато едни и същи икономически участници могат да бъдат замесени и в двата вида измами, дори в рамките на една и съща схема. Въпреки това, за целите на оценка на дела на недеklarираната икономика, е важно да се прави разлика между източване на ДДС кредит, поискан от фиктивни сделки и търговци, и укриване на дължими данъци върху реални продукти и услуги, доставяни от реални икономически участници. Последната категория, насочена към намаляване на данъчното задължение, би попаднала в определението за недеklarирана икономика пред властите. Злоупотребата с данъчен кредит по организиран начин е по-скоро вид организирана престъпност, отколкото укриване на данъци. Според правителството ни, фалшифицирането на горивото е довело до годишна загуба от 40 милиона евро, а експерти от индустрията оценяват действителната загуба на 100 милиона евро. Загубите, понесени от големите петролни компании, действащи в България, се считат за подобни мащаби. От февруари до юни 2019 г. са маркирани над 930 милиона литра гориво и правителството вижда значителни доказателства за ефикасността на програмата дори преди да започне прилагането. Петролните компании приветстват въвеждането на системата за маркиране,

след като виждат увеличение на обема на продажбите с 18% за дизеловото гориво и 14% за бензина - това е по време, когато правителството очаква продажбите да намалют поради слаб икономически растеж. Въз основа на събираемостта на акциза от момента на стартиране на програмата, правителството очаква увеличение с 60 милиона евро в събираемостта на акциза в резултат на маркирането на горивото. В обобщение, българската програма осигурява годишна възвръщаемост на инвестициите от 6–7 пъти.

III. Насоки за бъдещи изследвания по темата на дисертацията

Като бъдещи насоки за изследване по темата виждам възможността за конкретен анализ и оценка на ефекта, който промяната или реформата в данъчната система може да окаже върху макроикономическите и микроикономическите процеси и върху поведението на икономическите субекти-тоест върху предприятията, домакинствата и държавата, тъй като това е поведението на тези образувания, което води до и до известна степен определя икономическото развитие и най-вече подходящия и постоянен икономически растеж.

IV. Справка за научните и научно-приложни приноси в дисертационния труд

1. Проучени са ролята и значението на непреки данъчни приходи като важни инструменти на фискалната политика в България. В този контекст проблемите, свързани с акцизната политика, провеждана в България, остават актуални и представляват специален интерес за ЕС, законодателните и изпълнителните власти, финансовата администрация, данъкоплатците и потребителите на акцизни стоки.

2. Извършен е критичен анализ на научната литература при изследване на данъчната система, която има национално-икономически, фискални и социални измерения. По отношение на национално-икономическото

измерение е необходимо да се разбере ефектът, който промяната или реформата в данъчната система оказват върху макроикономическите и микроикономическите процеси и върху поведението на икономическите субекти-тоест върху предприятията, домакинствата и държавата, тъй като това е поведението на тези образувания, което води до и до известна степен определя икономическото развитие и най-вече подходящия и постоянен икономически растеж.

3. Контролите за борба с измамите не са достатъчно ефективни и проблемът нараства като принос за финансиране на държавните дейности от търговците на горива и нефтени продукти намалява и загубата трябва да бъде компенсирана от други данькоплатци затова предлагаме проектиране и създаване на нова ефективна програма за предотвратяване на измами с горива и нефтопродукти в България.

4. На база на анализа на реални данни за акцизно законодателство предлагаме да бъде въведен данък върху горивата в рамките на система за допълнителни надбавки – т.е. в допълнение към съществуващите акцизи за бензин и дизелово гориво, наложени във всички държави-членки на ЕС. Такава схема би избегнала допълнителни административни разходи за създаване на нов данъчен орган в България. Освен това данък върху горивата може да бъде наложен върху вече установена и хармонизирана данъчна основа.

V. Списък с публикациите на докторанта

Статии:

- 1. Същност на данъчните измами при търговията с горива и нефтопродукти - Брой XIV - 2021 г., Книга 17, Годишен алманах "Научни изследвания на докторанти", ISSN: 1313-6542-книжно издание**

2. **Ползи от подобряването на събираемостта от данъците върху сделките с горива и нефтопродукти в България** – Брой XV - 2022 г., Книга 18 Годишен алманах "Научни изследвания на докторанти" ISSN: 1313-6542-книжно издание

Доклади:

1. Участие в международната научно-практическа конференция „Устойчиво развитие и социално – икономическа кохезия през XXI век – тенденция и предизвикателства. Публикуване на доклад на тема „**Инструменти за превенция на данъчните измами при търговията с горива и нефтопродукти** –стр.496, ISBN 978-954-23-2067-8 (print); ISBN 97-954-23-2068-5 (online)
2. Участие в международната научно-практическа конференция „**КРЪГОВАТА ИКОНОМИКА В КОНТЕКСТА НА РЕЛАЦИЯТА ИНДУСТРИЯ 4.0 – ОБЩЕСТВО 5.0**“, организирана от Стопанска академия „Димитър А. Ценов“ – Свищов. Публикуване на доклад на тема „**Данъчно облагане на сделките с горива и нефтопродукти в България**“ – стр. 152, ISBN 978-954-23-2067-8 (print); ISBN 97-954-23-2068-5 (online)

VI. Справка за съответствие с минималните национални изисквания по Правилника за приложение на Закона за развитие на академичния състав в Република България

Национално изискване в брой точки: **30,00**

Брой статии, публикувани в нерелефирани списания с научно рецензиране, или публикувани в редактирани колективни томове: 2 бр.

Брой точки за автора: 20,00

Брой доклади, публикувани в нерелефирани списания с научно

рецензиране, или публикувани в редактирани колективни томове: 2 бр.

Брой точки за автора: 20,00

Общ сбор точки: 40,00 > 30,00

VII. Участие на докторанта в научни форуми

1. Участие в Докторантска научна сесия - 2021г., СА „Д.А. ЦЕНОВ“ Свищов, и представяне на Годишен алманах „Научни изследвания на докторанти“ АИ ЦЕНОВ, ISSN: 1313-6542
2. Участие в Докторантска научна сесия - 2022г., СА „Д.А. ЦЕНОВ“ Свищов и представяне на Годишен алманах „Научни изследвания на докторанти“ АИ ЦЕНОВ, ISSN: 1313-6542
3. Участие в международната научно-практическа конференция „Устойчиво развитие и социално – икономическа кохезия през XXI век – тенденция и предизвикателства.
4. Участие в международната научно-практическа конференция „КРЪГОВАТА ИКОНОМИКА В КОНТЕКСТА НА РЕЛАЦИЯТА ИНДУСТРИЯ 4.0 – ОБЩЕСТВО 5.0“, организирана от Стопанска академия „Димитър А. Ценов“ – Свищов.

VIII. Декларация за оригиналност на дисертационния труд

С настоящата декларация потвърждавам, че дисертационният труд от 167 страници с наименование "Превенция на данъчните измами при търговия с горива и нефтопродукти в България" представлява автентичен и оригинален научен продукт, изготвен изцяло от мен. В него са включени мои авторски идеи, текстове и визуални материали като графики, схеми, таблици и формули, всички съобразени със законовите изисквания за авторско право. Всички външни източници са адекватно цитирани и реферирани в дисертационния труд.

1. Изводите и резултатите, достигнати в дисертационната работа, са уникални и не са копирани от други изследвания или публикации, в които не съм участвал.
2. Информацията, представена чрез копия на документи, публикации и съставени справки, е обективна и отразява истината
3. В библиографията са изчерпателно и коректно цитирани всички научни резултати, използвани, описани или публикувани от други автори.

Дата: 30.01.2026 г.

Докторант:

/Стефан Пешов/

