

ДО

ИНСТИТУТА ЗА ОБУЧЕНИЕ НА ДОКТОРАНТИ
КЪМ ВСУ "ЧЕРНОРИЗЕЦ ХРАБЪР"

РЕЦЕНЗИЯ

от проф. д-р Стефка Наумова, член на Научното жури,
назначено със Заповед на Ректора на ВСУ „Черноризец Храбър” № 99 от
21.02.20212 г.,

относно автореферата и дисертационния труда на Мирослав Чиенковски на
тема „Заобикалянето на данъчния закон и злоупотреба с право в
светлината на задължителните положения в полския данъчен закон“
за присъждане на научна степен „доктор на науките” по професионално
направление 3.6. ”Право, докторска програма”Международно право и
международни отношения”

Представеният на вниманието на катедра „Правни науки” труд на д-р Мирослав Чиенковски е в обем от 284 страници, структуриран в увод, 5 глави, заключение (изводи) и библиография. Използваната литература включва 590 източника, в т.ч. 114 литературни източника, 75 решения на СЕС, 3 на ЕСПЧ, 331 решения на полски съдилища, 56 становища на полската данъчна администрация, оценки на въздействието и стратегически документи в областта на данъчната политика на Полша. Авторефератът лаконично, но изчерпателно представя основните тези, издигнатите и подложени на верификация хипотези, както и постигнатите резултати, оформени като приноси.

Темата е особено актуална, най-вече в светлината на правото на ЕС, доколкото засяга не само ситуацията в Полша, но също така и финансовите интереси на ЕС. Безспорната актуалност на дисертационния труд се определя също така и от все по-нарастващото значение на проблематиката относно ефективността на законодателството в областта на финансите, както и от особената чувствителност на обществото към множеството нерешени въпроси, засягащи редица финансови интереси в контекста на пълноправното членство на Полша в Европейския съюз.

Поначало проблемът за злоупотреба с право се смята за един от класическите в областта на теорията на правото и на отделните правни отрасли. Поставените и анализирани въпроси могат да имат и по-далечна перспектива от гледна точка на правната сигурност и върховенството на правото в ЕС. Налеце е отговорно отношение към нарастналата обществена потребност от научен анализ на правната уредба на материята в тази област, както и нуждата от навременни препоръки за усъвършенстване на теорията и практиката в сферата на правната сигурност и върховенството на правото в ЕС.

В методологично отношение изследването излиза извън тясната рамка на юридическия позитивизъм и дава възможност за много по-широка интерпретация, както и съчетано използване на теория и емпирика. Както сам авторът посочва изходно начало в използваната от него методология е известната познанска школа с главен представител проф. З.Жембински, който поставя началото на едно ново разбиране на правните изследвания и насочването им към преодоляване на правната догматика и утвърждаването на правно-социологическия подход.

Проблемът за злоупотребата с право е измежду традиционните и все още недостатъчно разработени проблеми на общата теория на правото. По своята същност, той е дълбоко и неразривно свързан с разбирането за

субективното право и неговата реализация, поради което се разглежда преди всичко като частноправен институт. В правнотеоретичните изследвания все по-често се обсъжда институтът *злоупотреба с обективното право* (закона), както и институтът *злоупотреба с принципите на правото*. В това отношение дисертационният труд е с подчертана актуалност и практическа насоченост, доколкото поставя на обсъждане институтите *заобикаляне на закона* и *злоупотреба със закона* в контекста на данъчното законодателство в Полша и в ЕС като цяло. Макар че изследването е насочено към разглеждане предимно на полското данъчното законодателство, авторът достига до решения с общотеоретично значение, което придава на дисертационния труд значимост, съответстваща на изискванията за придобиването на научната степен „доктор на науките”.

В това отношение дисертационният труд е значим със своята навременност и всеобхватност в цялостното обсъждане на институтите *заобикаляне на закона* и *злоупотреба със закона* в контекста на данъчното законодателство и то не само в Полша. Неслучайно авторът се позовава на появата в немската литература на термина *принципи на свобода за избягване на данъчното облагане*. Що се отнася до полската правна наука, той обръща внимание на появата на определения от рода на *легитимно избягване на данъчното облагане* (напр. избор от съпрузите на общи данъчни задължения, използването на предвидени от правото облекчения и др.), както и *нелгеално избягване на данъчното облагане*, свързано със заобикаляне на правото. В употреба е и определението *данъчна оптимизация*, под което се разбира предпочитание на съвместим с правото икономически резултат в резултат на минимализиране на данъчното облагане.

Практико-приложният характер на дисертационният труд прозира от цялото дисертационно изследване, което свидетелства не само за високата степен на теоретична подготовка, но и за способност да се анализира практиката по прилагане на законодателството с търсене на девиационния риск по посочената проблематика.

Формулирани са пет изследователски хипотези, които авторът детайлно изследва и доказва в своята дисертация, а именно:

1. Престъпленията, свързани с измама с ДДС в Полша, както и в повечето страни от Европейския съюз, достигна огромни мащаби;

2. Заобикалянето на данъчния закон означава отричане на целта на данъчния закон;

3. Налице са действия на данъкоплатеца, водещи до получаване на данъчна облага, непредвидена в разпоредбите;

4. Прилагането на неправилна ставка на ДДС означава извършване на действие, забранено от разпоредбите на данъчния закон..

5. В случай на злоупотреба с правото, извършените действия причиняват такива данъчни последици, които биха възникнали, ако се пресъздадат ситуациите, които биха съществували при отсъствието на дейността, представляваща злоупотреба с правото

Целият този конгломерат от идеи, виждания и конкретни решения авторът е разположил в пет глави.

Първата глава „Генезис на данъчното законодателство” може да се разглежда като теоретико-методологична основа на разработката. В нея са проследени както възникването на данъчното законодателство в контекста на институтите *заобикаляне на закона* и *злоупотребата с право*, така също и конкретните използвани механизми за заобикалянето на закона и симулацията (мнима или фиктивна юридическа дейност) в нейната юридическа същност. Направен е детайлен преглед на доктрината и

практиката в изследваната проблематика на държави както от системата на общото право, така и от континенталната правна система. Подробно са анализирани данъчните закони на Австралия, Австрия, Германия, Швейцария, Великобритания и САЩ.

Прецизно и коректно са отчетени спецификите на националната полска правна система, като са взети предвид и развитието на проблемите в други национални правни системи, както и в рамките на наднационалната правна система на Европейския съюз. Интердисциплинарната ориентираност на дисертационните изследвания е почти задължително изискване, особено когато става дума за придобиване на научната степен „доктор на науките”. Изводите са в посока на коментар на развитието на данъчното законодателство, но особено ценно е, че са ориентирани в практико-приложен смисъл. Самостоятелен раздел е посветен на Решенията на административните съдилища в Полша.

Съществена част от дисертационния труд е посветена на преглед на практиката на СЕС и ЕСПЧ относно заобикалянето на данъчния закон, а в останалата си част трудът изследва полския данъчен закон. Такъв е характерът както на Глава втора, така и на Глава трета.

Преимуществено проблемите, свързани със заобикаляне на данъчния закон в практиката на административните юрисдикции са разгледани в Глава втора от дисертационния. Тя съдържа детайлен анализ на данъчното законодателство. Авторът разглежда основните понятия, като прави и необходимата връзка с частното право. Това отново е илюстрация за високата теоретична стойност на научното изследване. Изложението отново е ясно и последователно и съдържа съществени научни и практико-приложни приноси.

Глава трета е посветена на по-детайлно определени проблеми на прилагането на данъчното законодателство, свързани с т.нар. „сложна услуга”. Анализирани са богат фактически материал, покриващ широк спектър от значими за проблеми. Направеният подробен анализ авторът успешно обвързва с актуалното към момента фактическо положение в Полша, като анализира в детайли съдебната практика за да направи обосновани научни и научно-практически изводи и предложения. Посочените анализи и изводи са добре разположени и представени в общата структура на дисертацията, която организира подходящо и смислено съдържанието на труда.

Глава четвърта разглежда т.нар. естествена причина за осъществяването злоупотреби, като тук изследването се концентрира върху данък добавена стойност, придобил особена актуалност преди всичко с оглед на засегнати финансови интереси в рамките на ЕС..

Глава пета е посветена на наказателната отговорност и съдържа изключително интересен анализ на полската наказателно-правна система в това отношение. Засяга се и въпросът за ролята на данъчните декларации.

Дисертационният труд съдържа следните основни приноси моменти и новости:

1. Иновативност, проявяваща се в ясно съчетаване на събирането и проучването на богат фактически, исторически, емпиричен и теоретичен материал;

2. Добросъвестно излагане на застъпвани в доктрината разбирания и съществуваща нормативна уредба;

3. Анализ на съдебната практика в Полша в контекста на правото на ЕС;

4. Задълбочени анализи на решенията на СЕС и ЕСПЧ, които в своята цялост представляват стабилна основа за направените изводи и заключения;

5. Използване на ясна и адекватна на темата методика, довела до качествен продукт;

6. Сполучливо систематизиране и анализиране на практика на СЕС и на ЕСПЧ, което само по себе си е съществен принос към науката.

Дисертационният труд съдържа и други научни и научно-приложни резултати, които могат да бъдат определени като приноси. Особена научна стойност имат следните изводи:

На първо място – направеното заключение, че заобикалянето на данъчния закон в бъдеще ще поражда много повече съмнения, отколкото са предвидени в правната уредба. Този извод на автора е изключително съществен, тъй като задава прогноза за потенциално превръщане на девиационния риск в норма.

Второто заключение на автора е, че направените популистки изменения в закона твърде не допринасят за правилното развитие на теоретичното отражение или еднаквото прилагане на закона в съдебния процес. С това авторът обосновава и въздържането си от възможността да направи предложения *de lege ferenda*.

На базата на тези два основни извода авторът прави своеобразна юридическа прогноза за бъдещото развитие на специфичните последици, свързани със заобикалянето на данъчния закон и злоупотребата с право и то в рамките на целия ЕС.

Към дисертационния труд могат да бъдат отправени критични бележки.

Доколкото глава трета е посветена преимуществено на на по-детайлно определени проблеми на прилагането на данъчното законодателство, свързани с т.нар. „сложна услуга”, то именно в тази част

може да се отправи препоръка в бъдещи разработки на автора да се ползват (или да се проведат) емпирични правно-социологически изследвания върху екологичното правно съзнание. В анализа са включени решения на Съда на ЕС. Едно от активно дискутираните решения на съда, обаче, което обявява, че актовете на ЕС не са в съответствие с някои постановки на националното законодателство в Полша и в този смисъл е нарушен принципът за върховенство на закона, би могло да се интерпретира в по-широк контекст.

Тези критични бележки не намаляват стойността на дисертационния труд.

Предвид горното и на основание чл. 57, ал.1, т.4ж от Наредба №12 за придобиване на образователна и научна степен „доктор” и научна степен „доктор на науките”, формулирам следното

ЗАКЛЮЧЕНИЕ:

Представената дисертация очевидно е резултат от сериозен и упорит труд и показва многопластови интердисциплинарни знания на автора в областта на правото на ЕС, международното право и полската теория и практика в проучваната от него материя.

Представената дисертация съдържа анализ, обобщения и решения на научни и научно приложими проблеми, които биха могли да допринесат за решаването на практически проблеми.

Дисертационният труд на Мирослав Чиенковски притежава безспорни достойнства, демонстрира задълбочен анализ, водещ до теоретични изводи, съдържа важни приносни моменти в много научни области.

Трудът отговаря на изискванията както на ЗРАСРБ и ППЗРАСРБ, така и на вътрешните актове на ВСУ. Докторант Мирослав Чиенковски притежава задълбочени теоретични знания и професионални умения демонстрирайки способност за провеждане на изследвания с получаване на оригинални и значими научни приноси. Авторефератът на дисертационния труд отразява изискванията за обем, структура и съдържание на труда и обслужва правилното протичане на процедурата.

Изразявам **своето положително становище** към представения дисертационен труд на тема „Заобикалянето на данъчния закон и злоупотреба с право в светлината на задължителните положения в полския данъчен закон“ и ще гласувам за присъждане на д-р Мирослав Чиенковски на научната степен „доктор на науките” по професионално направление 3.6.”Право”, докторска програма”Международно право и международни отношения”.

18.04 .2022г.

С уважение: проф. д-р Стефка Наумова