

СТАНОВИЩЕ

От: проф. д-р. Веселина Канатова – Бучкова

Институт за държавата и правото при БАН

Секция „Публичноправни науки“

Административно право и административен процес

Относно: конкурс за присъждане на научната степен „доктор на науките“ на д.н. Мирослав Чиенковски по професионално направление 3.6 „Право“, докторска програма „Международно право и международни отношения“.

Основание за представяне на становището: участие в състава на научното жури за защита на дисертационен труд за присъждане на научната степен „доктор на науките“ на д.н. Мирослав Чиенковски по професионално направление 3.6 „Право“, докторска програма „Международно право и международни отношения“, съобразно заповед № 99/21.02.2022 г. на ректора на Варненски свободен университет „Черноризец Храбър“.

В конкурса участва само един кандидат – д.н. Мирослав Чиенковски с дисертационен труд на тема „Заобикаляне на данъчното законодателство и злоупотреба със закона в светлината на задължителните разпоредби на полското данъчно законодателство“. Трудът е в общ обем от 251 страници, състои се от 5 глави, заключение и библиография, като прави впечатление, че първите три глави са означени като раздели.

Поставеният предмет на изследване в заглавието на темата съдържа терминологична неточност що се отнася до употребеното понятие „злоупотреба със закона“. Мнението ми е, че правният термин е „злоупотреба с права“, дадени от закона, която в разглежданите от автора случаи води до неговото заобикаляне. Не случайно в самата дисертация се говори за злоупотреба с право или заобикаляне на закона и се сочи, че е необходимо да бъде определена границата, отвъд която упражняването на правата, включително и чрез използване на институтите на данъчното облагане, води до нарушаване на закона. Следва да се отбележи също така и че предметът на изследване е поставен от автора на две различни плоскости – заобикалянето на закона и „злоупотребата със закона“ като предпоставка за носене на наказателна отговорност от една страна, а от друга да се покаже как заобикалянето на закона и привидните

дейности се разглеждат от гражданското право. Същевременно са анализират разпоредби на полското данъчно законодателство. Посоченият подход води до невъзможност да се разграничи ясно предметът на изследване и в коя правна област попада.

Считам за общ недостатък на изследването обстоятелството, че дисертационният труд е написан въз основа на правната уредба, действаща към 1 януари 2017 г. (стр. 9 от разработката) и че изследването стъпва върху нормативни текстове, действали преди около 5 години. Решенията на СЕС, цитирани в списъка с използваните източници, в по-голямата си част са от периода 1984 г. – 2014 г. На стр. 13 от разработката се сочи, че практиката на полските административни съдилища е разгледана за периода 1985-2017 г. («воеводских административных судах с 1985-2017 годов»). Най-новите сред използваните от автора научни източници датират от 2016 г. данъчното законодателство е специфично от гледна на времето действие на данъчните норми, които търпят изменения при промяна както в обществено-политическите, така и икономически условия във всяка една държава членка, което налага изследванията в сферата на данъчното право да съобразяват действащото данъчно законодателство, за да отговарят на изискването за актуалност и научна новост. Анализът на актуалните данъчни разпоредби, сравнени с отмени такива, ще допринесе към изследването на поставения въпрос.

Първият раздел на дисертационния труд е озаглавен „Генезис на заобикалянето на данъчния закон“.

В него се съдържа преглед на законодателството в областта на заобикалянето на данъчния закон както в Полша, така и в други държави: Австралия, Австрия, Германия, Швейцария, Великобритания и САЩ. Разгледана е и практиката на СЕС във връзка с въпроса за заобикалянето на данъчния закон, като са посочени решения на съда. Въз основа на съдебните актове авторът приема, че при заобикалянето на данъчния закон трябва да бъде създадена такава поредица от действия, които да имат като единствена цел неплащането или намаляването на размера на платените данъци. Това е теза, която СЕС е застъпил трайно в съдебната си практика. Препоръчвам да се намали описателното съдържание за сметка на изводите на автора относно последиците от съдебно постановеното както от практическа, така и от теоретична страна.

Вторият раздел на дисертационния труд е озаглавен „Заобикалянето на данъчния закон в практиката на полските административни съдилища“.

Прави впечатление, че изследването се основава на отменени текстове от полското законодателство, което намаля актуалността на изследваната практика на полските административни съдилища към настоящия момент. Освен в тази част, на стр. 86 и следващите от дисертационния труд (т. 2.4.) също се разглеждат спорове, произтичащи от прилагането на отменения чл. 246 § 1 от Данъчния закон (т. 2.2. от изложението). Текстът на чл. 199а, цитиран на стр. 63 от дисертационния труд, дава правната рамка, в която действат данъчните органи в Полша, когато са налице симулативни сделки или друга привидност. Органите могат да приемат, че става дума за различна фактическата ситуация в сравнение с твърдяната от данъчния субект и да извършат данъчното облагане съобразно установените от тях факти и обстоятелства. При съмнение относно наличието или липсата на правоотношения или права, данъчният орган трябва да се обърне към съда, който ще установи съществуването или несъществуването на правоотношението или правото. Разгледаната съдебна практика е на административни съдилища и следователно не се отнася до установителен иск, който следва да бъде подаден до общите съдилища („повсеместный суд» – термин, използван в разработката). Съгласно чл. 128, ал. 1 от Административнопроцесуален кодекс (АПК), всеки може да предяви иск, за да установи съществуването или несъществуването на едно административно право или правоотношение, когато има интерес от това и не разполага с друг ред за защита. Но тъй като в разглежданата материя очевидно става дума за съществуване на гражданско правоотношение или право, то изглежда такъв иск се подава пред полските граждански съдилища. Обаче посочването в този раздел на решения на полските административни съдилища води до извод, че или съдържанието на раздела не съответства на чл. 199а, § 3 от полския Данъчен закон, или при превода на разпоредбата неправилно е използвано „повсеместный суд», като всъщност се имат предвид административните съдилища. Препоръчвам тази неточност да бъде отстранена или обяснена.

Третият раздел на дисертационния труд е озаглавен „Злоупотреба с право чрез използване на сложни услуги“.

Авторът разглежда прякото данъчно облагане и хипотези на заобикаляне на Закона за данъка върху стоките и услугите, аналог на българския Закон за данък върху

добавената стойност. Съгласно посоченото от автора "сложная услуга" (mixed supply или single composite supply – стр. 95 от дисертационния труд) е понятие, регламентирано от полския закон, като под това полският законодател разбира свързани помежду си доставки със стоки и услуги, които могат да представляват и неделима съвкупност от доставки, която се предлага на получателя. Като пример е посочена транспортна услуга, която включва и опаковане, товарене, разтоварване на стоките. Авторът посочва, че в Полша доставките се облагат с една основна данъчна ставка от 23 на сто и още три намалени ставки, включително ставка нула. За да се определи данъчната ставка, с която се облага всяка отделна доставка, е необходимо въвеждането на строги правила за класифициране на стоките и услугите. В дисертационния труд е поставен въпросът за съотношението между различни видове класифициране на стоките – например съобразно тарифата на Митническия кодекс на Европейския съюз или с оглед облагането с акциз (стр. 130-132 от дисертационния труд). Това е интересен проблем, който е добре да се доразвие и в теоретичен план. Тук е мястото да се подчертае едно от предимствата в правната уредба на българския данък върху добавената стойност, при който хипотезите, облагаеми с намалена ставка, не са много на брой и са изчерпателно изброени. Това е възможно, тъй като облагането с ДДС у нас е във висока степен неутрално с оглед на приложимите данъчни ставки.

В третата част на дисертационния труд авторът се спира на редица решения на СЕС, в които се разглеждат въпросът за «сложната услуга», а също така разглежда голям брой решения на полските административни съдилища. Практиката относно сложните услуги е разгледана съобразно вида на стопанската дейност: кетерингови услуги, туристически услуги, застрахователна дейност и други. В т. 3.2. от този раздел авторът се спира на друг аспект на заобикалянето на закона и злоупотреба с правото, в т. 3.3 посочва, че разглеждането на услугите в съвкупност трябва да се допуска по изключение, а в т.3.4 - че доставчикът е задължен да определи правилно дали става дума за доставка на стока или услуга, или за неделима съвкупност от доставки, като приложи съответната данъчна ставка.

Четвъртата глава на дисертационния труд е озаглавена „Неутралността на ДДС като естествена причина за злоупотреба“.

Авторът посочва, че получателите по доставките не винаги са заинтересовани да платят ДДС, който е включен в цената на стоките или услугите, тъй като с оглед на

осъществяваната от тях независима икономическа дейност е възможно да нямат право на приспадане на данъчен кредит. По тази причина те прибегват към злоупотреба с правото, за да останат конкурентно способни на пазара. Тук се споменават физическите лица – крайни купувачи на хранителни стоки, които нямат право да приспаднат данъчен кредит (стр. 134 от дисертационния труд), и се извежда неясната за мен теза, че това положение кара данъчнозадължените лица да извършват нарушения. Следва да се отбележи, че за разликата от задълженията в данъчното право, които обхващат максимално голям кръг от задължени лица, правата в данъчното право могат да бъдат предоставени на по-малко физически и юридически лица. Тъй като приспадането на данъчен кредит е право, законът не предвижда то да бъде упражнено от всяко лице. В противен случай ДДС не би бил данъчно задължение, а субективно право. В т. 4.5. от дисертационния труд авторът отново се връща към сложните услуги (стр. 143-185), като ги разглежда пак във връзка с различни стопански дейности, което вече е направено в т. 3.1, т.е. в раздел трети. Добре е да се отстрани тази неточност, тъй като води до липса на систематичност на изложението. Само че в т. 4.5. не се говори за доставки, свързани с храни, туристически услуги, застрахователни услуги, а за строителни услуги, наемни договори, хотелиерски и ресторантьорски услуги, здрави услуги и други.

Петата глава на дисертационния труд е озаглавена „Данъчни измами и наказателна и административно-наказателна отговорност“.

В тази глава авторът отново се спира на някои аспекти от облагането с ДДС, които се отнасят до вътреобщностното придобиване и доставки. Също така обаче се посочват редица деяния, които могат да бъдат квалифицирани като престъпни или като административни нарушения. Анализът е насочен към престъпления, свързани с ДДС и извършвани от организирана престъпна група. Полският Фискален наказателен кодекс съдържа редица състави за данъчни престъпления и нарушения, част от които са приложими към разглежданата материя. Добре е да се анализира общата административна и съдебна практика в тази материя, а не само отделни случаи, като хипотезата на чл. 16а, намираща се в Глава Втора от Фискалния наказателен кодекс, и позволяваща корекции на подадени данъчни декларации. Добре е също така да се изследва Наказателния кодекс в Полша и да се направи сравнение между двата правни порядъка от гледна точка на наказателната политика в областта на фискалните престъпления и нарушения, доколкото Фискалният наказателен кодекс изрично препраща към редица текстове на Наказателния кодекс.

В заключението авторът систематизира изводи, които е направил въз основа на проведеното изследване, включени и в автореферата към труда.

В заключение: Извън посочените забележки, давам своята *положителна оценка* на дисертационния труд, поради което предлагам на почитаемото научно жури да присъди *научната степен „доктор на науките“* на д.н. Мирослав Чиенковски по професионално направление 3.6 „Право“, докторска програма „Международно право и международни отношения“.

Проф. д-р. Веселина Канатова-Бучкова