



**ВАРНЕНСКИ СВОБОДЕН УНИВЕРСИТЕТ
"ЧЕРНОРИЗЕЦ ХРАБЪР"**

**ЮРИДИЧЕСКИ ФАКУЛТЕТ
КАТЕДРА „ПРАВНИ НАУКИ“**

Мирослав Чиенковски

**ЗАОБИКАЛЯНЕ НА ДАНЪЧНОТО ЗАКОНОДАТЕЛСТВО И
ЗЛОУПОТРЕБА СЪС ЗАКОНА В СВЕТЛИНАТА НА
ЗАДЪЛЖИТЕЛНИТЕ РАЗПОРЕДБИ
НА ПОЛСКОТО ДАНЪЧНО ЗАКОНОДАТЕЛСТВО**

АВТОРЕФЕРАТ

на дисертационен труд
за придобиване на научна степен „доктор на науките“
Професионално направление 3.6. "Правни науки"
Докторска програма „Международно право и международни отношения“

ВАРНА 2022



**ВАРНЕНСКИ СВОБОДЕН УНИВЕРСИТЕТ
"ЧЕРНОРИЗЕЦ ХРАБЪР"**

**ЮРИДИЧЕСКИ ФАКУЛТЕТ
КАТЕДРА „ПРАВНИ НАУКИ“**

Мирослав Чиенковски

**ЗАОБИКАЛЯНЕ НА ДАНЪЧНОТО ЗАКОНОДАТЕЛСТВО И
ЗЛОУПОТРЕБА СЪС ЗАКОНА В СВЕТЛИНАТА НА
ЗАДЪЛЖИТЕЛНИТЕ РАЗПОРЕДБИ
НА ПОЛСКОТО ДАНЪЧНО ЗАКОНОДАТЕЛСТВО**

АВТОРЕФЕРАТ

на дисертационен труд

за придобиване на научна степен „доктор на науките“

Професионално направление 3.6. "Правни науки"

Докторска програма „Международно право и международни отношения“

Рецензенти:

проф. д-р Стефка Стефанова Наумова

проф. д-р Дарина Пеева Зиновиева

проф. д.н. Мариела Светославова Янева-Деливерска

ВАРНА 2022

Дисертацията се състои от увод, пет глави и заключение (изводи), с общ обем 284 машинописни страници. Библиографията се състои от 590 заглавия, включително монографии, научни статии, експертни становища, доклади и правни актове.

Публичната защита на дисертационния труд ще се проведе на заседание на научното жури на 09.05.2022 г. от 10:00 ч. в заседателната зала на ВСУ „Черноризец Храбър“. Материалите за защита са на разположение при секретаря на катедра „Правни науки“ при Юридически факултет на ВСУ „Черноризец Храбър“.

1. ВЪВЕДЕНИЕ

Няма съмнение, че въпросът, на който е посветена настоящия дисертационен труд, е един от най-противоречивите не само в областта на данъчното право, но и в широката обществена дискусия.

Опитът да се дефинират еднозначно случаите на злоупотреба или заобикаляне на данъчното законодателство, като се създаде универсално определение на тези понятия (в този случай за целите на данъчните действия), е обречен на неуспех, въпреки че изглежда, че същността на проблема се свежда до отговора на един прост въпрос: в кои случаи и по какъв начин данъчната администрация може да реагира на данъкоплатците, които се стремят да минимизират или дори да избегнат плащането на данъчните задължения, използвайки различни правни конструкции, включително регламентирани от разпоредбите на частното право? В литературата се посочва, че проблемът със злоупотребата с правото се концентрира около степента, в която човек е свободен да прави това, което му е позволено да прави. Всяко право трябва да има граница, а оттам и граница на допустимостта на упражняването му.

Следователно сложността на разглеждания въпрос е свързана с необходимостта да се определи границата, в която нормалните дейности на данъкоплатеца, например в областта на икономическия оборот, насочени към оптимизиране на данъчните му задължения (данъкоплатецът не може да бъде принуден да се държи така, че винаги да отчита интересите на данъчната администрация), приключват с така наречените измами, т.е. тези, при които данъкоплатецът заобикаля закона или злоупотребява с него.

В немската литература дори се говори за "принципа на свобода на избягване на данъчното облагане". В полските текстове се появиха определения за "законно избягване на данъци" (напр. избор на общо данъчно облагане между съпрузи, използване на законни данъчни облекчения), както и за "незаконно избягване на данъци", свързано със злоупотреба и заобикаляне на закона. Използва се и определението "данъчна оптимизация", което се отнася до избора на съвместим със закона начин за постигане на определен икономически резултат при минимизиране на данъчното облагане, което го съпътства.

Анализът на разглеждания проблем води до предположението, че не съществува едно-единствено правилно определение за злоупотреба с правото или заобикаляне на закона. Както вече беше отбелязано, липсва възможност за създаване на точно тълкуване на правната конструкция, което да позволи по недвусмислен начин да се

разграничат действията на данъкоплатците, целящи рационализиране на данъчните им задължения, от тези, които водят до заобикаляне на данъчния закон. Това принуждава данъчните органи (а следователно и административните съдилища) да бъдат особено предпазливи при формулирането на окончателни предложения, но преди всичко налага необходимостта от подробно разглеждане на всеки отделен случай. Житейският опит, икономическите познания, както и принципите на логиката ще бъдат от нетривиално значение за оценката на установеното фактическо състояние. Именно този аспект изглежда е допринесъл за сравнително късните опити за уеднаквяване на правомощията на процесуалните данъчни органи в ситуации, свързани със заобикаляне на закона в контекста на данъчния закон. Въпреки това, в нито един данъчен закон не е дефинирано понятието - заобикаляне или злоупотреба със закона, освен някои опити за дефиниране на понятието за заобикаляне в член 199а от Данъчния закон. Тези конструкции произтичат от частното право.

Във връзка с това възниква следното съмнение, този път от принципен характер, което се свежда до въпроса дали въз основа на данъчния закон изобщо е възможно да се обърнем към такава конструкция - заобикаляне и злоупотреба с данъчния закон. Изглежда обаче, че има основание за това. Преди всичко, трябва да се подчертае, че специфични правни разпоредби се отнасят до тези конструкции по начин, който е повече или по-малко директен. В резултат на това съдебната практика на данъчните органи и, на следващ етап, на административните съдилища е от значение за този въпрос. В края на краищата с него се занимава и доктрината на данъчното право, чиито възгледи ще бъдат доближени в едно по-късно заключение, макар и избирателно.

2. АКТУАЛНОСТ НА ТЕМАТА И ПРИЧИНА ЗА НЕЙНИЯ ИЗБОР

Настоящият документ се опитва да разсее редица съмнения относно проблема със злоупотребите и заобикалянето на закона, които се проявяват в данъчното поведение. Това е свързано с необходимостта да се предаде същността на тези определения. На първо място обаче авторът се опитва да покаже някои проблематични места, които се появяват в данъчната практика. Това се отнася по-специално за възможността данъчният орган да се позовава на разпоредби, съдържащи се в системата на частното право. По-нататък се обсъждат понятията за заобикаляне и злоупотреба с права в полското данъчно право, както и в европейската съдебна практика.

Предмет на дисертацията е злоупотребата със закона и заобикалянето на данъчното законодателство като предпоставка за наказателна отговорност. Дисертационният труд е насочен към анализ на същественния въпрос от гледна точка на действащото данъчно законодателство и актуалното състояние на научния дебат в тази област.

Така че ядрото на разсъжденията, направени в него, ще се отнася, наред с другото, до такива фундаментални въпроси като заобикалянето на закона за данъците и злоупотреба с правото или заобикалянето на данъчния закон и фиктивни дейности, или злоупотребата с понятието за доказателство, събрани въз основа на прилагането на ДДС в Полша. Естествената основа за размисъл е литературата, предоставена от полската данъчна инспекция, както и решенията на Върховния съд.

Тази дисертация, обаче, не се ограничава само до цитираните източници. Оказа се, че е необходим правно-теоретичен анализ на практиката на данъчното право, който се основава на общата теория на правото, която разграничава различни видове нормативни изявления. Този анализ има за цел да открие в произведенията на много автори твърдения от типа на тези, които отговарят по структура и съдържание на злоупотреби със закона и заобикаляне на данъчното законодателство.

За да бъдат изводите подредени, основните разсъждения бяха предшествани от кратък раздел, който показва как правилата за заобикаляне на данъчното законодателство са изкристализирали в полските данъчни нарушения. Тези разсъждения се допълват от раздел, в който се анализират решенията на полските административни съдилища. За тази цел в обхвата на проучването са включени три правни разпореждания: членове 24а, 24б и 199а от Данъчния закон.

Намерението на автора е да постигне две цели, а именно да покаже как доктрината на избраните държави от Европейския съюз разглежда проблема със заобикалянето на данъчното право и как заобикалянето на данъчното право и привидните дейности се разглеждат в гражданското право.

В крайна сметка, което според автора е не по-малко важно, бе направен опит да се анализира регулирането на злоупотребите в съдебната практика. Това се основава на проучване на съдебните актове на избрани окръжни съдилища в Полша.

Съществена част на дисертацията е подборът на съдебните решения, особено тези на административните съдилища, повечето от които не са публикувани досега. Разглеждането им позволява самостоятелно изготвяне на становище по разглеждания въпрос, което от друга страна показва мащаба на проблемите, с които се сблъскват данъчните органи, както и административните съдилища.

Този анализ е съществен елемент от проверката на формулираните тестови хипотези и разкрива редица съществени аспекти, свързани със заобикалянето на данъчното законодателство. Той трябва, също така, да предотврати фокуса на разсъжденията от чисто теоретични да вземе съответното отношение към практическото приложение на правото.

Така очертаните изследвания не позволяват да се фалшифицират експерименталните хипотези, формулирани в научния труд.

Окончателната дисертация има следната структура: Раздел I. Генезис на заобикалянето на данъчното законодателство, раздел II. Заобикаляне на данъчния закон при постановяване на присъди от полските административни съдилища, раздел III. Данъчните услуги като оправдание за злоупотреба, раздел IV. Неутралността на данъка върху добавената стойност като естествена причина за злоупотреби, раздел V. Данъчни измами и наказателна и наказателно-правна отговорност.

Правният статус към 01.01.2017 г. е взет като основа за разсъжденията.

3. ПРОВЕРКА НА ХИПОТЕЗИТЕ

В началото на тези разсъждения можем да се опитаме да формулираме следните експериментални хипотези относно очертаня изследователски обхват:

1. Престъпленията, свързани с измами в системата на ДДС, в Полша, както и в повечето страни от Европейския съюз, достигат огромни размери.
2. Заобикалянето на данъчния закон означава да се попречи на целта на данъчния закон.
3. Действия на данъкоплатеца, които водят до данъчни ползи, непредвидени в разпоредбите.
4. Прилагането на неправилна ставка на ДДС означава извършване на деяние, забранено от разпоредбите на Наказателно-данъчния кодекс.
5. При злоупотреба със закона извършените действия предизвикват само такива данъчни последици, каквито биха възникнали, ако се пресъздадат ситуацията, които биха съществували при липса на дейността, представляваща злоупотреба със закона.

В този момент трябва да се обсъдят накратко горните хипотези.

[1]

Общата система на ДДС на Европейския съюз не въвежда обща клауза за злоупотреба с ДДС под формата на единна правна норма, която да е част от директива. VI. директива, както и Директива 2006/112/ЕО не задължават държавите-членки да

приемат подходящи разпоредби за прилагане на тази клауза в националните данъчни закони на отделните държави. Прилагането на общия принцип за забрана на злоупотребата със закона в областта на ДДС обаче е разработено от Съда на ЕС. Няма причина един общ принцип на правото на ЕС, като принцип на обяснение, да зависи от изложението на законодателството в тази област. Въз основа на това може да се каже, че системата на ЕС за ДДС не съдържа задължителна регулаторна клауза, която да предотвратява злоупотребата с права в областта на ДДС, а само принципа на забрана за злоупотреба с права в областта на ДДС в ЕС, произтичащ от решения на Съда на ЕС.

[2]

Данъчната доктрина обръща внимание на факта, че заобикалянето на данъчното право е целесъобразно действие на данъкоплатеца, което се състои в това да оформи отношенията си по такъв начин, че да не възникне данъчно задължение, въпреки че той постига икономически последици в ситуация, която иначе се квалифицира като гражданскоправна ситуация, пораждаща данъчно задължение.

Съответното понятие "заобикаляне на закона" се среща само в няколко разпоредби на общозадължителното право. Най-важната разпоредба тук е член 58 § 1 от Гражданския кодекс, който предвижда, че "правни действия, които противоречат на закона или имат за цел заобикаляне на закона, са недействителни, освен ако съответната разпоредба не предвижда друга последица, по-специално, че мястото на недействителните разпоредби на правния акт се заменя със съответните разпоредби на закона". Това предписание за заобикаляне на закона може да се открие и в няколко случая в ГПК.

[3]

Глобализацията на избягването на данъци в трансгранични схеми, наблюдавана във всички развити пазарни икономики, налага унифициране на ликвидирането на избягването на данъци. Предишният опит в Полша и в други страни от ЕС показва, че самите договори за избягване на двойното данъчно облагане не са достатъчни за ефективното противодействие на избягването на данъци. Стандартът в други развити страни е обща клауза за предотвратяване на избягването на данъци или развита съдебна линия за преодоляване на данъчните злоупотреби.

[4]

Наказателният кодекс определя какво представлява основание за съда да наложи глоба за забранено деяние и каква е разликата между престъпление и нарушение на финансовото законодателство през 2017 г. Съгласно член 53 от Наказателния кодекс, финансово престъпление е забранено от кодекса деяние под заплахата от глоба, която се

събира под формата на дневни ставки, наказание с ограничение на свобода или наказание лишаване от свобода.

Съдът обаче рядко прилага решения, които засягат държавния бюджет. Ако само предприемачът е в състояние да извършва стопанска дейност, се налага финансова санкция.

От друга страна, финансово нарушение е деяние, забранено от Наказателния кодекс под заплахата от глоба с определена сума, ако квотата на намалената или подлежащата на намаление парична сума или стойността на предмета предмет на акта не надвишава петкратния размер на минималната работна заплата към момента на извършването му. Друго забранено действие също са финансовите нарушения, ако кодексът предвижда това.

Това или забраненото деяние ще се считат за престъпление или нарушение в зависимост от сумата на намаление на въпросната дължима сума, т.е. сумата, която трябва да постъпи в държавния бюджет от ДДС или други данъчни задължения или други предвидени хипотези в Наказателния кодекс.

[5]

Приспадането на начисления данък в определени ситуации може да представлява злоупотреба със закона. Това предполага, че данькоплатецът не може да отчисли данъка, въпреки че този данък произтича от валидна, правилна и законна правна дейност. Структурата на злоупотребите с ДДС - за разлика от клаузата за премахване на избягването на данъчно облагане, посочена в данъчния закон - може да се прилага както за приспадания, извършени от 1 юли 2016 г., т.е. от датата на въвеждане на конструкцията за злоупотреба с ДДС, така и за дейности след тази дата. Решенията на административните съдилища потвърждава това. Струва си да се знае, кога данъчните власти могат да оспорят приспадането на ДДС предвид злоупотребата със закона.

Формулирането на хипотезата, че липсата на съгласуваност в специализираната литература по отношение на разбирането за злоупотребите с данъчното право, води до разминаване в съдебната практика, вече е обосновано.

4. МЕТОДОЛОГИЯ НА ДИСЕРТАЦИЯТА

Няколко подробни бележки трябва да бъдат посветени на експерименталната методология, приета в настоящата дисертация. Тя обхваща три аспекта, а именно

принципната, догматична рамка на дисертацията, частта, посветена на изследването на съдебните актове, и сравнителното изследване. Преди да преминем към по-подробно разглеждане на методологията, трябва да припомним, че научността в правните науки е свързана преди всичко с два фактора: избор на подходящ метод и правилно прилагане на този метод. Според обяснението на понятието "научен метод" от видния юрист от Познан, З. Зембински то трябва да бъде разбирано като: *"съзнателно прилаган метод на поведение, водещ до обосновано познание на истината в изследваната област, използваем толкова пъти, колкото пъти трябва да се реализира опитна задача от определен вид"*¹.

В дисертацията е избран методът на индукцията, чиито основни принципи са насочени към опровергаване на метода на фалшифициране в научните теории. На много места в дисертацията се прави опит за прилагането му, за да се посочат недостатъците на някои от възгледите, формулирани в доктрината на данъчното право, както и в посочените съдебни решения.

При подробното описание на прилаганите методи трябва да се отбележи, че те обхващат основно три, а именно догматично-правен, теоретично-правен и сравнителноправен. Всеки от тях може да бъде осъществен по различен начин, затова трябва да им се посветят няколко думи.

В принципната, догматично-правна част на дисертацията разсъжденията са вдъхновени от същата методологическа насоченост на т.нар. когнитивна школа, чийто основател К. Знамеровски неведнъж е изразявал дистанцията си към *"ерудитския ексхибиционизъм"*, както и от залегналите в основите на тази школа твърдения, че представянето на чужди възгледи, без техния критичен анализ, не представлява оригинален научен интерес. Следователно предмет на размисъл са основните възгледи, формулирани на базата на полската наука, особено догматиката на данъчния закон. Възприемам това като сериозен методологически недостатък по принцип, тъй като се пренебрегва фактът, че полската система на данъчно право, както и системите на данъчно право на други държави от ЕС, са системи, които разкриват значителни различия помежду си. В някои случаи, в сферата на догматичния анализ, се прави изключение, неохотно - следвайки предишна традиция.

В областта на правно-теоретичните изследвания авторът на дисертацията е изложил становището, че гражданскоправното действие, формирано от страните по начин, който води до заобикаляне на данъчните разпоредби, не става недействително

13. Зембински, *Социология на правото като правна наука*, Познан 1975, стр. 59.

само поради тази причина. Това все още е вярно, на основата на гражданското право, но последиците в областта на данъчното право не са резултат от уважение към тази дейност. Обосновката на тази разпоредба се основава на факта, че правилата в данъчния закон разполагат с подходящи средства, които служат на неговата цел, което прави постигането им независимо от правни дейности, насочени към заобикаляне на разпоредбите на данъчния закон.

Въпреки това, извън кратките изводи в основната част на дисертацията, авторът е имал възможност да се запознае до известна степен с публично-правните последици от злоупотребата с данъчното право. Въпреки това, основната част от теоретичния анализ е ограничена до гледната точка за отделяне на видовете твърдения в теорията на данъчното право и схващанията за възможни сходства между заобикалянето и злоупотребата с данъчното право.

В областта на изследванията на съдебната практика основното методологическо предизвикателство е подходящият избор на емпиричен материал. Предвид факта, че не е възможно да се изследва практиката на решенията в областта на всички престъпления, свързани със злоупотреба с данъчното право, обхватът на изследването беше стеснен до т.нар. представителна контролна извадка, а именно съдебните актове по над 100 дела за престъпления, свързани със съзнателна злоупотреба с ДДС, в Европейския съд и Върховния административен съд, а също и в избрани окръжни административни съдилища в периода 1985-2017 г.

Поради това се наложи съответно стесняване на обхвата на изследването, а оттам и на броя на апелативните дела, които бяха избрани за анализ по принцип, което се обосновава на по-високата им познавателна стойност. Изследването е осъществено чрез личен прочит на съдебните актове. По време на самото съдебни изследвания всички съмнения, произтичащи от събраните материали, са обяснени след консултация с ръководителя на съдебното отделение или друг съдия от органите на този съд.

5. ЗАКЛЮЧЕНИЕ - ИЗВОДИ И ПРЕПОРЪКИ

Изводът от горепосочените разсъждения е, че анализът на проблемите на укриването на данъци и злоупотребата с права води до предположението, че те нямат само "декоративно" значение за понятието за престъпление и за формирането на обхвата на данъчно-наказателната отговорност. Дори напротив, показват значението им

за редица основни институции на данъчното право. Нещо повече, заобикалянето на данъчното законодателство ще породи повече съмнения, отколкото възвръщане на правния ред.

Накрая, трябва да се подчертае, че горните заключения не са довели автора до убеждението, че минимални промени в действащия Данъчно-наказателен кодекс биха довели до подобряване на ситуацията. Трябва да се подчертае с голяма степен на сигурност, че често популистките, прекалено чести изменения на нормативните актове не допринасят за правилното отразяване на теорията и за уеднаквяване на съдебната практика по прилагане на закона. В същото време авторът се дистанцира от опитите да предложи формулировка на наказателноправни данъчни норми, което е твърде често срещано в полската наука.

Представените аргументи ни позволяват да отговорим и на хипотезите, посочени в началото на дисертацията. Трябва да се подчертае, че както съображенията, съдържащи се в основната част на дисертацията, така и най-важните изследователски заключения, представени по-горе, водят до заключението, че хипотезите с номера 1-4 са напълно потвърдени.

Малко по-проблематична е петата хипотеза на тази дисертация и именно тук трябва да ѝ посветим още няколко думи.

По отношение на хипотезата, изложена в точка 5, а именно, че в случай на злоупотреба със закона, *извършените действия водят само до такива данъчни последици, каквито биха настъпили, ако бяха пресъздадени ситуацията, които биха съществували при липса на дейността, представляваща злоупотреба със закона*. Макар да няма съмнение, че тези цифри са напълно излишни за данъчното право и всъщност само прикриват обстоятелства на конституционен произвол на съдебните решения, един по-подробен анализ на литературата по темата може да насочи разсъжденията към съображения за противоречие с конституционния принцип *nullum crimen sine lex Certa*. По този начин, несъответствието се състои в това, че докато обратното начисляване е неутрално за бюджета, данъчни ползи по отношение на злоупотребата със закона няма да има. Границите на този неутралитет обаче са спорни - възниква въпросът как да се подходи към разпоредбите, при които един от данъкоплатците има право да приспадне целия начислен данък, като по този начин отношенията се структурира така, че съответният данък да постъпи по-късно в бюджета или в по-дълъг период от време на вноски. Независимо от това следва да се приеме правилото, че докато приспаднатият данък на практика е правилно начислен за дадена сделка, не може да се говори за злоупотреба със закона и да се оспорва правото на приспадане. Трябва също така да се отбележи, че структурата на ДДС предполага, че не може да има злоупотреба със закона в областта на размера на цените, ако сделката се извършва между данъчнозадължени лица по ДДС, всяко от които има неограничено право на приспадане. В това отношение ДДС остава напълно неутрален и трябва да

остане такъв. Следователно няма данъчна полза, ако данъкът - независимо от неговия размер - остава напълно неутрален за бюджета.

Позовавайки се на хипотезата, отбелязана с номер 1, която, както трябва да се помни, предполага, че *Престъпленията, свързани с измами в системата на ДДС, в Полша, както и в повечето страни от Европейския съюз, са достигнали огромни размери*. Оценките, публикувани от различни агенции, потвърждават степента на тази злоупотреба. В резултат на действията, които най-често се предприемат от организираните престъпни групи, насъбраните данъци през 2014 г. се оценява на 160 милиарда евро, а полският държавен бюджет търпи загуби в размер на десетки милиарди злоти годишно. От дълго време законодателят предприема действия за решаване на този проблем, като предлага по-строги наказателни и санкционни разпоредби и промени в данъчното облагане на стоките и услугите (ДДС). Поради това Законът за данъка върху стоките и услугите от 11.03.2004 г. беше съществено изменен, считано от 1.01.2017 г. - в съответствие със Закона за изменение на Закона за данъка върху стоките и услугите от 1.12.2016 г. и някои други закони. (ДВ т. 710, с изменения). Въз основа на него няколко години по-късно бяха възстановени т.нар. санкции по ДДС, т.е. допълнителни задължения по ДДС, представляващи от 20 до 100% занижаване на данъчното задължение или увеличаване на възстановяването на ДДС. Въведени са и други важни правила, включително:

- разпоредби, изменящи методите за изчисляване и процедурите за проверка,
- Промяна на обхвата на механизма за обратно начисляване на данъка чрез разширяване на каталога на стоките и услугите, обхванати от механизма за обратно начисляване на данъка (заслужава да се отбележи по-специално широкият каталог на строителните услуги, обозначени със съответните кодове PKWiU (полска класификация на стопанските дейности), които са обхванати от механизма за обратно начисляване на данъка),
- промени в обхвата на задължителното изключване от регистъра на данъчно задължените лица по ДДС,
- промени в обхвата на солидарната отговорност на купувача за данъчни просрочия от лицето, извършващо конкретната доставка, т.е. чувствителни стоки.

Днес е трудно да се каже дали законодателните промени и действията, предприети от данъчната администрация в Полша, ще бъдат достатъчни и ефективни за постигане на планираната цел, т.е. за премахване или намаляване на измамите с ДДС. Понастоящем не е възможно да се провери въздействието на въведените правила, тъй като намаляването на оборота на определени стоки не е единственият показател за постигането на тази цел.

Въпреки това, екстраполирайки хипотезата, може да се рискува формулирането ѝ в по-общ вид, т.е. предавайки надеждна картина на състоянието на съдебната

практика в цяла Полша. Следователно в този случай не е необходимо да се извършва каквато и да е корекция. Трябва само да се отбележи, че въпросите, повдигнати от автора на настоящата дисертация, не изключват по-нататъшни, по-подробни и по-широки емпирични изследвания.

6. ОСНОВНИ ЗАКЛЮЧЕНИЯ:

1. За явлението заобикалянето на закона, както и за злоупотребата с данъчното законодателство, не само може да се говори, но дори е необходимо. Това не е лесно, тъй като практиката по същество показва, че тук има "многоетажни" конструкции. Това се дължи на факта, че в преобладаващия брой случаи субектите, задължени да плащат публични задължения, манипулират не толкова данъчните разпоредби, а тези, които остават на фона на други правни норми, особено тези в частноправната сфера. Подобни манипулации, когато целта е само данъчен резултат, няма да бъдат позволени. Вярно е, че понастоящем в държавния данъчен закон няма материалноправна разпоредба, която да позволява получаването на такъв резултат. Не може да не се отбележи обаче, че разпоредбите от този вид изрично се позовават на конструкции за заобикаляне, които са уредени в частното право. Освен това сега действащият процесуален закон предвижда конструкция, която може да се приеме като опит за създаване на определение за заобикаляне на закона за процесуални нужди. Следователно по принцип може да се твърди, че по този начин данъчните органи могат да извършват, често пъти необходими, проверки и оценки на конкретни правно-данъчни фактически състояния, които несъмнено ще съдържат класификацията на сключените от данъкоплатеца договори, подчинени на частното право.
2. Член 199а от Данъчния закон е инструмент, който позволява на данъчните органи да противодействат на злоупотребите със заобикаляне на закона в данъчната практика, но възникват основни съмнения относно начина, по който данъчният орган може да преодолее случаите на злоупотреба с права, които не представляват заобикаляне. Както е обяснено във въведението на настоящия научен труд, заобикалянето е по-широка категория, която включва злоупотребата с права.
3. В данъчната практика е възможно да се наблюдават случаи, при които данъкоплатецът (неговият пълномощник) постоянно използва (злоупотребява) с процесуалните си правомощия по начин, който противоречи на тяхната нормативна цел (например за да удължи данъчното разследване с цел задължението да бъде погасено по давност). Такива действия, макар и да представляват злоупотреба със закона (предвид целта на самия закон), не означават непременно неговото заобикаляне. Подобна ситуация не попада в

обхвата на член 199а от Данъчния закон. Данъчният орган не разполага и с други процесуални инструменти, които биха позволили да им се противопостави, дори и да са такива, които предвиждат регулиране в процесуалното наказателно право. Вследствие на това, изглежда съществено, че законодателят, като е добавил инструменти за данъчните органи, които позволяват противодействие на заобикалянето на данъчното законодателство (член 199а), не е уеднаквил в данъчното право по въпроса за противодействие на злоупотребата със закона, която не представлява заобикаляне. При анализа на горния случай на злоупотреба с процесуалните правомощия на данъкоплатеца, трябва да се отбележи, че по принцип липсват правни възможности за предотвратяване на подобни действия в данъчното разследване. Понякога обаче злоупотребата със закона от даден субект се отнася до материалноправната разпоредба. Възможно е също така данъкоплатецът съзнателно да наруши една от разпоредбите на материалното данъчно право, за да се възползва от данъчните предимства, предвидени в друга разпоредба. Окръжният административен съд в Гливице е обърнал внимание на точно такава ситуация със свое решение от 5 октомври 2009 г., дело I SA/GL 300/09. Този съд намира, че тълкуването на чл. 14 ал. 2, т. 1 от закона за данъка върху доходите на физическите лица от 26 юли 1991 г. (ДВ от 2000 г. бр. 14, т. 176 с изменения) трябва да отчита други разпоредби на този закон, в които се уреждат задълженията на данъкоплатеца за въвеждането на определени нематериални и правни компоненти в счетоводството на дълготрайните активи. Противоположното мнение води до предположението, че разпоредбата на чл. 22г, ал. 2 може да бъде произволно заобиколена от данъкоплатеца поради желанието му да предизвика желани данъчни последици, които са по-благоприятни от тези, които биха се получили при изпълнение на законовите задължения. Такива действия представляват явна злоупотреба с правото, която не може да бъде одобрявана в една правова държава. Противоречи на принципа на правовия ред да се приеме и позицията, че данъкоплатецът има право на по-добър данъчен резултат в резултат на нарушение на правна разпоредба, която е несъмнено задължителна, отколкото в случай на спазване на правно задължение.

4. Властите могат да се "преборят" с нечестната злоупотреба със закона, което не е заобикаляне на данъчното законодателство, чрез подходящо обяснение на разпоредбата в процеса на прилагане на закона. Това може да означава, в конкретни случаи, отклонение от буквалните обяснения в интерес на целесъобразни или систематични обяснения, ако това би довело до осъществяване на конституционните принципи като принципа на законност или дори на справедливост. Независимо от това, още веднъж трябва да се припомни, че клаузата за злоупотреба, разбираана като предпоставка срещу защитата на действията на данъкоплатеца, беше изложена в предишните заключения на

Европейския съд, поради което ще бъде проектирана на поне част (но не и най-съществената) от обществените отношения и съпътстващите ги данъчни дела. Защото една от предпоставките, които могат да бъдат показателни за порочните практики на данъкоплатците, могат да бъдат връзки от правно, икономическо и лично естество между участниците в схемата за данъчна оптимизация.

5. Съществува тънка и неуловима граница между заобикалянето (злоупотребата) на закона и оптимизирането на данъчните задължения, което не е забранено. В решенията на Съда на ЕС многократно е подчертавано, че в ситуация, в която на предприемача е предоставен избор между две сделки, от които едната е облагаема, а другата не е (или е облагаема с по-нисък данък от другата, представляваща алтернативен избор), Директива VI (сега също 112) не налага задължение за избор на сделката, с която е свързано по-високото плащане на сумата ДДС. От друга страна, изтъква се, че признатата и подкрепена цел на Директива VI е борбата с измамните, избягването на плащане на данъци и възможните злоупотреби със закона. Във всеки случай необходимостта от разграничаване на измамните действия, които имат за цел избягване на данъчно облагане чрез злоупотреба със закона, които се проявяват в рационалната дейност на данъкоплатеца, задължава данъчните органи, както и административните съдилища, да бъдат изключително внимателни и усърдни при решаването на конкретни случаи, в които се появяват такива механизми. Ето защо се препоръчва в подобни случаи доказателственият материал да се събира особено прецизно, а изведените решения да бъдат обмислени и съвместими с принципите на логиката.
6. Правилата, предвидени в чл. 199а от Данъчния закон, са от извънреден характер и могат да се прилагат само при установяване на извънредни обстоятелства от страна на данъкоплатеца. Няма съмнение, че тежестта за установяване на тези обстоятелства е на данъчния орган. Предявяването на иск пред общия съд по реда на чл. 1891 ГПК. очевидно в тясно определени случаи е инструмент, който дава възможност на органа да извърши цялостна оценка на случая, т.е. да получи информация относно съществуването или несъществуването на определено правоотношение или право. В такъв случай обаче не е от компетентността на общия съд да установи действителното състояние, но преди всичко дали в определено поведение на данъкоплатеца може да се открие заобикаляне на данъчния закон. В тази област данъчният орган има свои собствени задачи.
7. ДДС, както и повечето данъчни задължения, е териториален по своя характер. Това означава, че доставката на дадена стока или услуга подлежи или не подлежи на облагане с ДДС в Полша. Ако услугата или доставката изобщо не подлежи на облагане в Полша, данъчно задължените лица по ДДС посочват това в своите справки-декларации по ДДС, а сумите се сбират в Полша за получаване на данъчната основа (нетната сума) за тези сделки (позиция:

"Доставка на стоки, както и предоставяне на услуги извън страната"), занижавайки полския ДДС. Липсата на данъчно облагане на услугата в Полша е резултат от прилагането на разпоредбите относно мястото на продажба, т.е. член 28а-28о от Закона за ДДС. Например предоставянето на консултантски услуги от името на стопанска единица (предприемач), която извършва стопанската си дейност в Германия, за нуждите на дейностите, извършвани в Германия, се облага с данък в страната на пребиваване на клиента, т.е. в Германия (чл. 28b, ал. 1 от Закона за ДДС).

8. Законът за ДДС определя случаите на облагане на доставките в Полша и извън страната. Например в Полша няма да се начислява ДДС върху доставките на стоки, които са били монтирани или сглобени във Франция (чл. 22, ал. 1, § 2 от Закона за ДДС). Освен това, разпоредбите относно мястото на облагане на стоките сделки могат да бъдат отправна точка за т.нар. данъчни оптимизации, свързани с облагането с ДДС на верижните доставки. Фактът, че полски субекти се появяват на следващите етапи от веригата на доставките, не означава, че те ще се облагат с ДДС в Полша. По принцип, изпратените или транспортирани стоки се облагат с данък в страната на произход или на транспортиране (чл. 22, ал. 1(1) от Закона за ДДС). В съответствие с член 22, ал. 2 от Закона за ДДС: "Когато няколко субекта извършват доставката на една и съща стока по такъв начин, че първият субект доставя стоката директно на последния по ред купувач, докато стоката се изпраща или транспортира, изпращането или транспортирането на тази стока се приписва само на един субект; ако стоките са изпратени или транспортирани от купувача, който също така ги доставя, се приема, че изпращането или транспортирането е свързано с доставката, извършена към този купувач, освен ако от условията на доставката не произтича, че изпращането или транспортирането на стоките трябва да се свърже с тяхната доставка. Тази разпоредба трябва да спомогне за установяването на т.нар. мобилна доставка, с която е свързан транспортът, както и на други доставки, които имат стационарен характер и подлежат на облагане, когато стоките се намират на мястото на доставка. Тъй като има само едно транспортиране, а стоките, които не се транспортират, са облагаеми в държавата, в която се намират в момента на доставката², по силата на закона само една доставка може да има мобилен характер. Това се потвърждава и от съдържанието на чл. 22, ал. 1. 3 от Закона за ДДС, който предвижда, че в случая, посочен в член 22, ал. 2 от Закона за ДДС (т.е. предаване на стоката първо на последния клиент по реда при верижна доставка), доставките на стоки, които: 1) са предшествани от изпращане или транспортиране на стоките, се счита за извършено на мястото, където е започнало изпращането или транспортирането на стоките, 2) са извършени след

²Чл. 22, ал. 1, § 3 от Закона за ДДС.

изпращането или транспортирането на стоките, се счита за извършено на мястото, където е приключило изпращането или транспортирането на стоките.

9. На практика данъкоплатците, които купуват и продават услуги за чуждестранни контрагенти, които използват няколко ДДС номера на ЕС, издадени от различни държави членки, имат най-много проблеми при определянето на мястото на облагане на услугите. Това е следствие от така нареченото постоянно място на стопанска дейност на субектите в няколко държави-членки. Съгласно чл. 11, ал. 1 от Регламент № 282/2011 постоянно място на провеждане на стопанската дейност означава произволно място - различно от мястото на стопанска дейност на данъкоплатеца, както е посочено в чл. 10 от Регламент № 282/2011 - характеризиращо се с достатъчна постоянност, както и с подходяща структура по отношение на персонално и техническо оборудване, което позволява получаването и използването на услуги за нуждите на това постоянно място на стопанската дейност. Във всяка от държавите, в които има такава организирана структура, позволяваща независима стопанска дейност, тези субекти се стараят да получат свой собствен ДДС номер в ЕС. Предоставянето на услуги на и за нуждите на такъв субект подлежи на данъчно облагане в страната, в която се намира постоянното място на стопанска дейност (чл. 28б, ал. 1). 2 от Закона за ДДС). Откъде обаче доставчикът на услуги ще знае за нуждите на коя бизнес локация се предоставя услугата? Понякога това очевидно се дължи на естеството на услугата, както и на обстоятелствата, които я съпътстват. В повечето случаи обаче доставчикът на услуги основава работата си само на информацията, получена от неговия контрагент. С цел да се предотвратят обвинения, например срещу неоснователно третиране на дадена услуга като облагаема извън територията на Полша (класифициране на услугата като т.нар. износ на услуги), полските данъкоплатци, които предлагат или купуват услуги от субекти с много "данъчни юрисдикции" за целите на изчисляването на ДДС, получават от тях декларации относно сертифицирането или закупуването на услугата от постоянното им място на стопанска дейност, разположено в друга държава.
10. В съответствие с чл. 113, ал. 1 първото предложение за закон за ДДС във вида, който е задължителен до края на 2016 г. "Продажба от данъкоплатец, чиято продажна стойност не е надхвърлила границата от 150 000 PLN през предходната данъчна година, е освободена от данък. От 1.01.2017 г. освобождаването е увеличено на 200 000 PLN. С тази разпоредба се въвежда субективно освобождаване от ДДС за т.нар. малки предприемачи, чийто годишен оборот не надвишава посочения праг от 200 000 PLN. Границите на тези освобождавания, които се определят от отделните държави-членки, не са еднакви, което води до това, че въпросната услуга е облагаема в някои държави, а в други - не. Например във Великобритания границата за освобождаване от ДДС е 106 114,00 евро, в Словения е 50 000 евро, в Словакия е 49 790 евро, в Ирландия е 75 000

евро, а във Франция е 82 200 евро.³ В Полша съществува задължение за начисляване на ДДС от внос на услуги, дори ако данькоплатецът не подава декларация VAT-7/VAT-7K/VAT-7D, защото например използва индивидуални освобождавания. Данъкът от внос на услуги се изчислява след това върху декларация VAT-9M или VAT-8, ако данькоплатецът извършва и облагаеми с ДДС за вътрешнообщностни покупки на стоки и не подават декларации VAT-7/VAT-7K/VAT-7D. Не във всяка държава-членка обаче има такива разпоредби за облагане на вноса на услуги, извършвани от предприемачи, или дори да съществуват, местната данъчна администрация не изисква тези задължения от предприемачите. В резултат на това, ограничаването на освобождаването и облагането на повечето от услугите, извършвани във връзка с B2B услуги в страната на пребиваване или постоянно място на стопанска дейност на клиента, води до ситуация, при която продажбата (износът) на услуги от полски предприемач, например за предприемач от страна, в която купувачът не подлежи на освобождаване от ДДС, достига до ситуация, при която законът не предвижда облагане на услугите с ДДС. Поради това, недобросъвестните предприемачи заобикалят разпоредбите относно начисляването на ДДС на скъпи услуги, като например маркетинг. Въпреки това, не всички услуги се ползват от предметно освобождаване. В Полша напр. консултантските услуги (с изключение на специфичните консултации в областта на селското стопанство), които са най-популярни сред данъчните оптимизатори, не подлежат на предметно изключване от ДДС. Това означава, че независимо от стойността им те подлежат на облагане с ДДС, стига мястото на изпълнение да е в Полша (чл. 113, ал. 13, § 2, буква б) от Закона за ДДС).

11. Облагаемите дейности, чието извършване дава право на данькоплатеца да приспадне целия размер на ДДС, начислен върху свързаните с тях покупки, са не само дейностите, облагани с основната ставка (сега 23%), но и обхванати от преференциални ставки (сега: 8%, 5% и 0%). Само дейности, които са освободени от данъци или изобщо не подлежат на облагане, нямат право на приспадане на начисления ДДС. Това означава, че например покупката на стоки и услуги, свързани с износ на стоки или вътрешнообщностна доставка на стоки, обхванати от ставката от 0%, дава право на пълно приспадане на начисления ДДС⁴. По същия начин при начисляването на ДДС субектите, които продават стоки на контрагенти от други държави, не посочват данъчни задължения в декларациите си, но ДДС подлежи на възстановяване от данъчните органи.

ЗИзточник:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_annexi.pdf
(достъп: 24.12.2016 г.).

⁴Срв. К. Моджеевска, *ДДС в Европейския съюз*, Варшава 2004; Т. Михалик Коментар за ДДС, коментар към чл. 42 от Закона за ДДС; Коментар към закона за данъка върху стоките и услугите, под редакцията на В. Модзелевски, Варшава 2009, коментар към чл. 42.

Доставките в рамките на общността, както и износът на стоки, са изрично посочени в чл. 5 от Закона за ДДС като дейности, подлежащи на облагане с ДДС в Полша. Данъкоплатците, извършващи трансгранични доставки, които обаче се притесняват от връщането на надвнесен ДДС, са обект на чести проверки, свързани с декларираното възстановяване. Друг е въпросът, че именно този начин на действие (т.е. купуване в страната и продаване в друга държава) е начинът, по който действат т.нар. кухи фирми и изчезващи данъкоплатци. Като част от организирана група участници те издават фактури за фиктивни продажби на стоки, които многократно се въртят и обикалят между няколко държави-членки в рамките на една-единствена, изкуствено създадена верига за доставки. В такива случаи сделките, надхвърлящи милиони долари, обикновено се извършват от субекти с минимални дълготрайни активи, които нямат служители или оборудване и имат т.нар. виртуален офис, чиито членове на управителния съвет обикновено са чужденци, които нямат търговски отношения или реален бизнес в Полша. В групата на субектите, които търгуват със стоки, винаги има неосъзнат измамник, т.нар. буфер, чиято задача е да прикрива нечестната дейност. Много често буферът носи икономическите последици от неплащането на ДДС на своите доставчици или други нередности, свързани с т.нар. данъчна въртележка.

12. Данъкоплатците, които не извършват облагаеми продажби в Полша, на практика са обект на засилени данъчни проверки, особено по отношение на декларираното възстановяване по ДДС. Липсата на каквато и да е дейност, облагана в Полша (следователно и доставката в рамките на общността или износът на стоки), води до това, че на субектите се отказва възстановяване на ДДС на основание чл. 87 от Закона за ДДС, като се признава, че те трябва да се опитат да възстановят платения в Полша ДДС, за да възстановят ДДС за чужденци. Следователно данъкът върху стоките и услугите е териториален данък, който се изчислява от сделките, които се извършват или се третират като извършени на строго определена територия. Ако данъкоплатецът в Полша извършва само покупки и не извършва облагаемата дейност, посочена в чл. 5, ал. 1, *u.p.t.u.*, тогава се третира като потребител, който понася икономическата тежест на данъка, дори ако покупките са свързани с икономическата му дейност, но се извършват изключително извън страната. С други думи, принципът на неутралност и териториалност на ДДС означава, че ако данъкоплатецът иска да упражни правото си на приспадане на данъка, начислен на дадена територия, съответният данък трябва да бъде приспаднал на същата територия. Същността на принципа на неутралност е намаляването на дължимия данък върху данъка, начислен в предходните фази на обръщението, запазено за данъкоплатците, които закупуват стоки или услуги за целите на облагаеми дейности. Няма съмнение, че продажбите, облагани с преференциална ставка, предоставят възможности за

оптимално начисляване на ДДС, свързано с пълното приспадане на данъка, начислен върху покупките на съставните елементи, облагани с основната ставка на ДДС. Вследствие на този вид дейност предприемачът може да подаде постоянно искане за възстановяване на ДДС.

7. СПИСЪК НА ПУБЛИКАЦИИТЕ, ПРЯКО СВЪРЗАНИ С ТЕМАТА НА ДИСЕРТАЦИЯТА

1. Стандарти за дълга на местните власти в съответствие с разпоредбите на Закона за публичните финанси и рекапитализацията на общинските предприятия, Бюлетин на Сдружението на курортните общини в Република Полша.“ № 4/2014. ISSN 1427-0900. стр. 49-62.
2. Данъчно облагане и теории за собствения капитал, "Академичен преглед, № 2 (41) 2014, ISSN 2074-5354, стр. 25-35.
3. Предвиждания за данъчните системи в страните от Европейския съюз. "Глобализация, държава и индивид". № 4/2014. ISSN 2367-4555, стр. 87-99.
4. Основни проблеми и ограничения на процеса на хармонизация на данъчното облагане на доходите на физическите лица. Глобализация, държава и личност. № 1/2014. ISSN 2367-4555. стр. 70-99.
5. Данъчното облагане на доходите на физическите лица като много сложно явление: начини за реформиране и предизвикателство за бъдещето. Глобализация, държава и личност. № 3/2014. ISSN 2367-4555. стр. 21-38.
6. Местни и курортни такси под формата на публични такси, събирани в туристическите и курортните градове, Научни тетрадки на Варшавско висше училище Мария Склодовска-Кюри № 3 (45)/2014. ISSN 1897-2500, стр. 229-249.
7. Пазарните реакции на юридическите лица по отношение на данъка върху доходите и управленските решения. Научни тетрадки на Варшавско висше училище Мария Склодовска-Кюри № 4 (46)/2014, ISSN 1897-2500, стр. 33-62.
8. Облекчения и освобождавания от местни данъци и такси, както и изпълнение на данъчните функции, Научни тетрадки АЛМAMEP Висше училище № 3(72) 2014. стр. 131-156 - [цитат в:] Тентлак К., Public Procurement and Goods Subject to the VAT Reverse Charge Mechanism (Обществени поръчки и стоки, за които се прилага механизмът за обратно начисляване на ДДС), Данъчен преглед 2015/9.

9. Избрани практически проблеми на данъчното облагане на недвижимите имоти в Полша, Варшавско висше училище Мария Склодовска-Кюри, Варшава 2015, стр. 132, ISBN 978-83-937651-7-1.
10. Облагане на доходите, фискална политика и икономически растеж (избрани теоретични и практически проблеми), „ВЕДЕЦКИЙ ОБЗОР - НАУЧЕН ХОРИЗОНТ” № 1/2015. ISSN 1337-9054. стр. 12- 19.
11. Данък върху доходите и данъчна справедливост и равнопоставеност, Научни тетрадки на Варшавско висше училище Мария Склодовска-Кюри № 3 /2015, ISSN 1897-2500, стр. 61-85.
12. Курортният данък в системата на обществените данъци в Полша, Варшавско висше училище Мария Склодовска-Кюри, Варшава 2015, ISBN 978-83-937651-7-1. стр. 136.
13. Данък върху доходите и данъчна справедливост и равнопоставеност, Научни тетрадки на Варшавско висше училище Мария Склодовска-Кюри № 3 /2015. ISSN 1897-2500, стр. 61-85.
14. Облагане на доходите, фискална политика и икономически растеж (избрани теоретични и практически проблеми), „ВЕДЕЦКИЙ ОБЗОР - НАУЧЕН ХОРИЗОНТ” № 1/2015. ISSN 1337-9054. стр. 12- 19 - [цитат в:] Бартоsevич А., Коментар към Закона за ДДС, Волтерс Клювер, Варшава 2016, ISBN 978-83-8092-046-0, с. 1676.
15. Икономически и организационни предпоставки за функционирането и развитието на полските курорти, Варненски свободен университет "Черноризец Храбър" Варна 2016 г., стр. 272.
16. Икономически и организационни предпоставки за функционирането и развитието на полските курорти, издателство Арте, Бяла Подляска 2016 г., стр. 308, ISBN 978-83-937651-3-3.
17. Данък върху доходите и данъчна справедливост и равнопоставеност, Научни тетрадки на Варшавско висше училище Мария Склодовска-Кюри № 3 /2015, ISSN 1897-2500, стр. 61-85, - [цитат в:] Наврот А.Р., Международно избягване на данъчно облагане на доходите и неговата регулация в полското законодателство, Дифин, Варшава 2018, ISBN 978-83-8085-666-0 стр. 618.
18. Избрани правни аспекти по отношение на данъчната клауза, Глобализация, държава и индивид, Варненски свободен университет, № 2(26)/2020, ISSN 2367-4555, стр. 5-14.

19. *Укриване на данъци по време на стопанска дейност*, Глобализация, държава и личност, Варненски свободен университет, № 2(26)/2020, ISSN 2367-4555, стр. 36-46.
20. *Нарушение на данъчния закон и фиктивни дейности*, Глобализация, държава и личност, Варненски свободен университет, № 2(25)/2020, ISSN 2367-4555 - изпратен за печат.
21. *Наказателна и данъчна отговорност за участие в организирана престъпна група за източване на ДДС*, Глобализация, държава и личност, Варненски свободен университет, № 2(25)/2020, ISSN 2367-4555 - изпратен за печат.