

## **РЕЦЕНЗИЯ**

от

**Проф. д.н. Мариела Янева – Деливерска - член на научно жури  
съгласно Заповед № 99 от 21.02.2022 г. на Ректора на Варненски  
Свободен Университет „Черноризец Храбър“**

*За процедура по защита на дисертационен труд на д-р Мирослав Чиенковски на тема: „Заобикаляне на данъчното законодателство и злоупотреба със закона в светлината на задължителните разпоредби на полското данъчно законодателство“ за придобиване на научна степен „доктор на науките“ по професионално направление 3.6. „Право“, докторска програма „Международно право и международни отношения“.*

### **УВАЖАЕМИ ЧЛЕНОВЕ НА НАУЧНОТО ЖУРИ,**

Основание за изготвяне на настоящата рецензия е Заповед № 99 от 21.02.2022 г. на Ректора на Варненски Свободен Университет „Черноризец Храбър“ за провеждане на процедура за присъждане на научна степен „доктор на науките“ по професионално направление 3.6. „Право“, докторска програма „Международно право и международни отношения“.

Конкурсната процедура се развива в съответствие с изискванията на Закона за развитие на академичния състав в Република България и Правилника за неговото прилагане, както и в съответствие с изискванията на вътрешната уредба на Варненски свободен университет „Черноризец Храбър“.

#### **• Информация за дисертанта**

Представеният за рецензиране дисертационен труд е разработен от Мирослав Чиенковски. От представената в рамките на конкурсната

процедура биографична справка е видно, че кандидатът притежава образователна и научна степен „доктор“ по икономика, както и научна степен „доктор на науките“ в професионално направление „Администрация и управление“.

Представеният за рецензиране дисертационен труд на д-р Мирослав Чиенковски, на тема „Заобикаляне на данъчното законодателство и злоупотреба със закона в светлината на задължителните разпоредби на полското данъчно законодателство“, е разработен съобразно нормативно установените изисквания.

- **Актуалност и значимост на разработвания научен проблем**

Установената правна регламентация в областта на данъчното законодателство в международен план и реализирането на данъчна политика в отделните държави с цел финансиране на държавния бюджет, предопределя значимостта на темата за данъчното облагане. Обстоятелството, че данъците са символ на държавния суверенитет и държавите разполагат с изключителен суверенитет в областта на прякото данъчно облагане, предопределя значимостта на въпроса за заобикаляне на данъчното законодателство.

Представеният дисертационен труд на тема „Заобикаляне на данъчното законодателство и злоупотреба със закона в светлината на задължителните разпоредби на полското данъчно законодателство“ представлява цялостна научна разработка, посветена на значими аспекти на данъчно правната материя, като заобикаляне на данъчното законодателство, значението и ролята на механизмите за предотвратяване на злоупотреби, като и предпоставките за реализиране на наказателна отговорност.

В дисертационният труд се анализират актове постановени от полски административни съдилища. Представен е преглед на съдебна практика на

окръжни съдилища в Полша във връзка с регуляторните механизми и механизмите за действие при злоупотреби и заобикаляне на данъчно законодателство.

С разработване дисертационния труд, автора залага постигането на две цели, а именно: да се изследват и анализират регуляторните механизми свързани със заобикаляне на данъчно правни норми в избрани държави от Европейския съюз; и да се изследват гражданско правни аспекти свързани с реализирането на привидни дейности в данъчната сфера.

Очертаните цели в дисертационния труд са постигнати чрез успешно реализиране на формулираните от автора задачи.

- **Обща характеристика и структура на дисертационния труд**

Дисертационният труд е в обем от 276 стандартни страници, в структурно отношение съдържа уводна част (въведение), 5 (пет) самостоятелни глави, заключение и библиографска справка на използвани източници.

Библиографията се състои от общо 590 заглавия, включващи монографични трудове, научни статии, експертни становища, доклади и нормативни актове.

В библиографските източници прави впечатление обособеното разделение на използваните литературните източници, като те са самостоятелно отделени, следвани от списък с решения на международни и национални съдебни органи. Самостоятелно място в представената библиографска справка заемат решения на данъчни органи.

Използваните методи при разработване на дисертационния труд са прецизно подбрани и правилно използвани. Сред тях се откряват методът на индукция и сравнително правният метод на анализ. Методите на изследване взаимно се допълват, което позволява информацията да бъде многострочно оценена.

В рамките на дисертационния труд е разработен правно-теоретичен анализ на практиката на данъчното облагане, който се основава на общата теория на правото, разграничаваща различни аспекти на правна регламентация в данъчната материя.

Обърнато е внимание на различни по естество неправомерни деяния, целящи избягване плащането на данъчни задължения, включително неначисляване и незаплащане на ДДС върху стоки и услуги.

Глава I от дисертационния труд е посветена на същността и значението на данъчното законодателство, като детайлно е очертана ролята и функцията на данъчното облагане, както и механизмите за реализиране на отклонението и заобикалянето на данъчното облагане.

Представени са съвременните принципи и развитие в международното данъчно облагане, с фокус към действащата национално правна нормативна уредба в Република Полша.

Основни аспекти очертаващи обхвата на изследването при разработване на темата включват въпроси отнасящи се до:

- Престъпления свързани с избягване на установяването или плащането на данъчни задължения, свързани с измами в системата на ДДС, с фокус към Република Полша и към отделни страни от Европейския съюз.
- Заобикаляне на данъчното законодателство, представляващо дейност възпрепятстваща реализиране на механизмите регулиращи данъчното облагане и стопанския оборот.
- Действия на данъкоплатеца, които водят до данъчни ползи, непредвидени в разпоредбите на данъчното законодателство.
- Неправилно прилагане на ДДС ставка, както и извършване на деяния, забранени от разпоредбите на данъчното законодателство.

Като положителен може да бъде оценен направления в рамките на дисертационния труд подробен анализ на съдебна практика свързана с

прилагане на актове в данъчното законодателство от националните съдебни органи в Република Полша и по-конкретно от полските административни съдилища. Изследвана е практика на Върховни съдилища в Република Полша, като в международно правен аспект, анализът е насочен и към практика на съда на ЕС, което е от особено важно значение.

В самостоятелна глава от дисертационния труд (в глава II) е представена същността и характеристиките свързани със заобикаляне на данъчното законодателство, в контекста на постановяване на съдебни решения и практика на полските административни съдилища.

Отразено е разбирането, че първичното право на ЕС не съдържа конкретни разпоредби в областта на преките данъци, изхождайки от суверенитета на държавите-членки на ЕС. Особено внимание е отделено на важното обстоятелството, че за тях са приложими заложените в ДФЕС основни принципи, като това обстоятелство е коректно отразено в дисертационния труд.

В глава III от дисертационния труд, авторът отделя специално внимание на данъчно-правната регламентация в контекста на предоставяне на комплексни услуги, като представя и специфични условия които могат да бъдат предпоставка за реализиране на злоупотреба.

Отчетено е обстоятелството, че в практиката преобладава търсенето на сложни продукти както и на съвкупност на стока с услуга, а също и разнообразие от услуги, което води до промяна в традиционните форми на търговска дейност.

Спецификата при прилагане на материята за ДДС по отношение на комплексните услуги и съставните доставки, както и обстоятелството, че едновременно се съдържа елемент на доставка на стока и елемент на доставка на услуга или елементи на различни услуги, е коректно и точно представена от автора и анализирана в съдържанието на дисертационния труд.

Глава IV от дисертационния труд е посветена на принципа на неутралност на данъка върху добавената стойност, като този особено важен принцип е изследван в контекста на фактори които могат да доведат до злоупотреби при извършване на икономическа дейност.

Особено внимание е отделено на прилагане на гаранционните механизми за неутралност на ДДС за данъчнозадължените лица, като акцент е поставен при реализиране на дейност в условията на вътрешна търговия. Очертани са особеностите при осъществяване на трансгранична търговска дейност, при която данъчно задължено лице, установено в една държава, понася фактически разходи в друга държава и носи чуждестранен ДДС върху тези разходи.

Отчетено е обстоятелството, че в съответствие с установената съдебна практика на съда на ЕС за целите на ДДС всяка доставка трябва да се разглежда като самостоятелна и независима, а именно като доставка на стока или доставка на услуга. Въпреки това, коректно е съобразено, че когато една сделка се състои от няколко елемента, какъвто е случаят при комплексни услуги и съставни доставки, следва да се прецени дали тя да бъде третирана като единна доставка на стока или услуга, или като няколко отделни и независими доставки на стоки или услуги.

Добро впечатление прави пълнотата на изследване, като правилно е отделено внимание на съдебната практика на Съда на ЕС и по-конкретно на важни решения, като това по дело C-349/96 - Card Protection Plan Ltd и по дело C-41/04 - Levob Verzekeringen BV), обосноваващи изключения от основното правило, че всяка доставка принципно трябва да се разглежда като самостоятелна и независима, като следователно, всеки елемент от съставната доставка е отделна доставка за целите на ДДС.

В глава V е представен анализ на механизми са противодействие на данъчни измами с фокус към реализирането на наказателно-правна

отговорност. Отчетено е наличието на значително разнообразяване на схемите за извършване на този вид данъчни престъпления.

Особено внимание е отделено на механизмите за обратно начисляване на ДДС при доставка на специфични стоки и услуги, като в рамките на дисертационния труд е направена съпоставка и анализ на правната регламентация и прилагане на нормативната уредба в Република Полша и в рамките на ЕС.

#### • **Характеристика на приносите в дисертационния труд**

Представеният дисертационен труд има високо практическо значение и принос в изследването и систематизирането на съществуващата международно правна и национална регламентация и практика в Република Полша по отношение на заобикаляне на данъчно правни норми и злоупотреба при реализиране на правно регламентирана дейност.

Д-р Мирослав Чиенковски проучва и представя европейски, международни и национално правни стандарти и практики в Република Полша свързани с възникване и реализиране на дейност представляваща заобикаляне на закона, както и злоупотреба в данъчно правната сфера.

Представеният дисертационен труд разкрива научни приноси, като той има характер на оригинално научно-приложно изследване, основано на професионален опит и придобита компетентност на кандидата.

Авторът проявява самостоятелно отношение към изследваната проблематика и умее да аргументира собствени тези. При разработване на дисертационния труд е използван богат научен апарат, а позоваването и цитирането на източници е точно и добросъвестно.

От особено теоретико-приложно значение е представеното изследване на злоупотреби, които не представляват заобикаляне на закона, както и откряването на съществуващи празноти при въвеждане на механизми за

противодействие при злоупотреба с право, каквите са очертани от автора именно във връзка с процесуални действия на данъчно задължени субекти.

- **Оценка на публикациите свързани с дисертационния труд**

Анализ на публикационната дейност на кандидата показва, че централно място в нея заемат въпроси свързани с регламентацията и дейността по данъчно облагане, както и прилагане на материала за ДДС.

В рамките на конкурсната процедура са представени от кандидата 21 на брой публикации, които са пряко свързани с темата на дисертационния труд и отразяват части от него.

Представените в рамките на конкурсната документация научни публикации са реализирани в периода 2014-2020 година, като същите са публикувани в национални и международни научни издания.

- **Оценка за автореферата**

Към дисертационния труд е изгotten и представен автореферат, който е с обем от 23 страници. В него са включени общата характеристика на разработката, структурата и съдържанието ѝ.

Прави впечатление, че структурата на автореферата не повтаря в цялост последователността на изложение на съдържанието в дисертационния труд, а именно ясно обособените отделни глави в дисертационния труд са схематично представени в автореферата.

Представено е кратко изложение на дисертационния труд, като е акцентирано главно върху постигнатите резултати, направените изводи и заключение.

Общата ми оценка за автореферата е, че той представя конкретно с необходимата яснота основните моменти от дисертационния труд.

- **Критични бележки и препоръки**

Към представеният за рецензиране дисертационен труд могат да бъдат отправени някои бележки както от техническа гледна точка така и в съдържателен план, които по своята същност не променят актуалността и значимостта на получените от кандидата приноси.

- От техническо естество, в автореферата се установява неточност при посочване на обема страници на дисертационния труд, като е отбелязан обем от 284 страници вместо реалните 276 страници.
- От гледна точка на структурата и съдържанието на дисертационния труд, прави впечатление факта, че формулираните от автора изводи и препоръки, обосновани въз основа на направеното изследване и анализ по темата, не са обособени в самостоятелен раздел на дисертационния труд, а са представени като елемент от заключителната част на дисертационния труд (в глава заключение).
- Прави впечатление, че за основа при разработване на дисертационния труд е съобразено действащото законодателство към 01.01.2017 година. Това обстоятелство не позволява да бъде детайлно анализирана и отразена динамиката и тенденцията на изменение в нормативната уредба към настоящия момент.
- В съдържанието на дисертационния труд не са представени данни свързани с хармонизиране и опростяване на правилата от системата на данъка върху добавената стойност за данъчно облагане на търговията между държавите членки на ЕС, като в контекста на прилагане на Директива (ЕС) 2018/1910 на Съвета от 4 декември 2018 година, с която се изменя Директива 2006/112/ЕО, наличието на анализ в тази посока би имал приносен характер .

- Допълнителна добавена стойност към разработения дисертационен труд би имало включване в съдържанието по темата на анализ свързан с прилагане на изискването за въвеждане в националните законодателства на държавите членки на ЕС на правила заложени в Директива 2016/1164 на Съвета за установяване на правила срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар.

#### • Заключение

Предвид изпълнението на всички нормативно установени изисквания за разработване и защита на дисертационен труд за присъждане на научна степен „доктор на науките“, съгласно изискванията на ЗРАСРБ, и на Правилника за неговото прилагане, и с оглед на цялостната оценка на посочените по-горе приноси в представения дисертационен труд, **убедено давам положителна оценка на дисертационния труд и предлагам на уважаемите членове на научното жури да гласуват положително за присъждане на научна степен „доктор на науките“ на д-р Мирослав Чиенковски в професионално направление 3.6. „Право“, докторска програма „Международно право и международни отношения“.**

10.03.2022 г.

Рецензент:



Проф. д.н. М. Деливерска