Вх. № 5-6 / 20.09.2011 г.

Р Е Ц Е Н З И Я

на дисертационен труд на Красимир Симеонов Мутафов на тема „Специални режими на облагане по реда на ЗДДС“, за придобиване на научна и образователна степен „ДОКТОР“ по научната специалност АДМИНИСТРАТИВНО ПРАВО И АДМИНИСТРАТИВЕН ПРОЦЕС
НАУЧЕН РЪКОВОДИТЕЛ: проф. д-р Иван Тодоров

РЕЦЕНЗЕНТ: доц. д-р Манол Станин

1. Дисертационният труд на Красимир Симеонов Мутафов „СПЕЦИАЛНИ РЕЖИМИ НА ОБЛАГАНЕ ПО РЕДА НА ЗДДС“ е посветен на сложна данъчноправна проблематика с наличие и на международноправен елемент. Дисертантът е разработил тема, актуалността на която се обосновава не само от факта, че в българската правна литература липсва систематизирано научно изследване на специалните режими на облагане по реда на Закона за данък върху добавената стойност, наред с това разработката засяга и предвидените специални режими на облагане, съдържащи се в данъчното законодателство на Република България, влезли в сила от 01.01.2007 г. Законоустановеността им произтича от изискването за съответствие на българското данъчно законодателство с това на Европейския съюз, с оглед изграждането на обща система за данък добавена стойност.

2. Дисертационният труд е с обем 202 страници, в шест, от които са посочени българска и чуждестранна специализирана литература, както и 243 цитирания под линия.

3. Структурата на дисертацията се състои от увод, три глави, в съдържанието на които са обособени параграфи, точки и букви, заключение и

използвана литература.

Формулировката на темата на дисертационния труд ясно указва целта на автора да изследва специалните правила при облагане с данък добавена стойност на различните доставки на стоки и услуги, отклоняващи се от общия режим на облагане. Това предполага засягане на основните елементи, понятия и правила, които изграждат механизма на специалните режими на облагане по реда на Закона за данък върху добавената стойност.

В увода е посочен предметът на изследването и е обоснована необходимостта от съществуването и изследването на специалните режими на облагане по реда на Закона за данък върху добавената стойност. Основа на аргументирането на отстояваната от дисертанта позиция е, че това е следствие от членството на Република България в Европейския съюз.

Глава първа е озаглавена „Същност на ДДС-основни понятия“. В нея докторантът Мутафов изяснява и посочва характеристиките на основни понятия от данъчното право. Дисертантът изследва същността на данъка, като дава и дефиниция за него като понятие (стр. 14). В дисертацията се отбелязва, че данъкът може да бъде анализиран и в контекста на данъчно правоотношение.

В глава първа е отделено място и за обща характеристика на данък върху добавената стойност - т. 2 на пар. 1. Във връзка с това, дисертантът включва разглеждането на следните понятия, съдържащи се в Закона за данък върху добавената стойност: доставка; данъчен кредит; дата на възникването на данъчното събитие и формиране на данъчната основа. Авторът аргументира предмета на изследване на първа глава, с предложените от него структура и съдържание, с оглед необходимостта от изясняване на основните понятия, свързани с облагането с данък добавена стойност, които са в изпълнение на поставената научна задача.

Следва да се отбележи, че г-н Мутафов подлага на задълбочен анализ два специални режима на облагането по ДДС: първият, по който облагането е задължително и вторият, при който то е поставено в зависимост от волята на

данъчно задълженото лице. Изследването им е в две самостоятелно обособени глави. Във втора глава „Специални режими на облагане, прилагането на които е задължително“ дисертантът подробно изследва задължителните специални режими, посочени в част осма на Закона за данък върху добавената стойност. Прави впечатление параграф първи от глава втора, озаглавен „Доставки при условията на комисионен договор.”, чиято нормативна уредба е в част седма на Закона за данък върху добавената стойност, озаглавена СПЕЦИФИЧНИ СЛУЧАИ. Това е констатация, върху която дисертантът би могъл да помисли, при бъдещо разработване на материята или при публикуване, с цел намиране на точното систематично място на анализа на облагането на доставките при условията на комисионен договор в дисертационния труд.

Глава трета „Специални режими на облагане, прилагането на които е поставено в зависимост от волята на данъчно задълженото лице.“, в три параграфа разглежда особеностите при облагането на инвестиционните проекти, доставките на инвестиционно злато и маржа на цената. Направеният анализ на правната уредба на Закона за данък върху добавената стойност, относима към горепосочените специални режими, е в съответствие с поставената от дисертанта научна задача. В зависимост от волеизявлението на данъчнозадълженото лице за избор за прилагането на специалния режим на облагане, предвиден в част Осма от Закона за данък върху добавената стойност, авторът формулира изводи относно икономическите интереси на субектите. На тази основа той прави предложения за усъвършенстване на Закона за дънък върху добавената стойност, на стр. 156, стр. 161 и др.

4. Съдържащият се в дисертацията анализ и направените, въз основа на него, изводи са добре обосновани. След внимателно запознаване със съдържанието на представения дисертационен труд, наред с вече посочените негови положителни страни и приносни моменти, могат да бъдат добавени и следните констатации:

Първо, дисертантът притежава задълбочени знания не само в областта на

данъчното и финансовото (право), а и в областта на административното, облигационното и търговското право.

Второ, в работата е налице анализ на степента на съответствие на националното данъчно законодателство и по конкретно относимото към данъка върху добавената стойност с актовете на ЕС, в контекста на предвидените специални режими.

Трето, с цел пълното изясняване същността на специалните режими на облагане с данък добавена стойност, авторът е направил сравнителноправен анализ, изледвайки разпоредби от Френския общ данъчен кодекс и Данъчния кодекс на Руската федерация, които са във връзка към предмета на изследването.

Четвърто, в дисертационния труд е изяснето понятието „доставка" по смисъла на Закона за данък върху добавената стойност. Това допринася за по-пълното изясняване на правилата и механизмите на всеки от специалните режими на облагане по Закона за данък върху добавената стойност. В дисертацията е налице силно авторово присъствие, което е аргументирано с необходимите източници и са направени оригинални научни изводи.

Пето, Заслужава да се подчертае и фактът, че в дисертационния труд се съдържа критичен анализ на съдебната практика в сферата на специалните режими на облагане с данък добавена стойност.

Шесто, заслужават внимание със своята обоснованост и точност предложенията de lege ferenda. Те са естествен резултат от задълбоченото авторово изследване на специалните режими на облагане с данък добавена стойност. Съобразеността с тях в процеса на осъществяване на правотворческата дейност от компетентните субекти ще има безспорен положителен резултат, свързан с ефективността, не само в частност на Закона за данък върху добавената стойност, но и на данъчното заканодателство.

Седмо, изведени са специфичните критерии, въз основа на които се

обособяват специалните режими на облагане и се разкрива в пълнота тяхната същност и съдържание.

Осмо, с цел изясняване на основните въпроси от механизма на данък добавена стойност при специалните режими, установени в Закона за данък върху добавената стойност, авторът закономерно изследва връзките и зависимостите на данъчноправните институти при уредбата на данък добавена стойност и регулирането на специалните режими на облагане.

Девето, дисертантът е публикувал в специализиране научни издания следните статии:

1. „Понятието за доставка по смисъла на ЗДДС" - Юридически сборник на БСУ 2006, том XV;

2. „Доставки при условията на комисионен договор по реда на ЗДДС" - Юридически сборник на БСУ 2008, XVI;

3. „Същност на данъка" - Юридически сборник на БСУ 2009, том XVII;

4. „Данъчен режим по ЗДДС на доставките на услуги, извършвани по електронен път от лица неустановени в Общността" – Финанси и право, бр. 6/2009 г.;

5. „Специален режим на облагането при реализирането на инвестиционни проекти по реда на ЗДДС" - Годишник на БСУ 2010, том XXIII.

4. Към работата могат да бъдат направени някои бележки и възражения.Част от тях имат редакционно-технически характер, а други са относими към отстоявани от автора тези:

- структурата на съдържанието може да се приведе в съответствие със структурата на съдържанието на Закона за данък върху добавена стойност, в частта му за специалните режими на облагане.

- авторът прави опит да обоснове съществуването на трисубектна и четирисубектна структура на данъчното правотношение. Първоначално на стр. 75 и стр. 76 дисертантът пише за трисубектна структура на данъчните правоотношения, възникващи при облагане с данък добавена стойност с оглед характера му на косвен и многофазен. Впоследствие пристъпва към обосноваване съществуването на трисубектно правоотношение със субекти държавата, данъчнозадълженото лице и лицето, което плаща данъка, начислен в цената на получената от него доставка. Особеното в случая е, че с оглед правния статус на посочения като трети субект са възможни следните две хипотези – страната да е регистрирана или да не е налице регистрация по Закона за данък върху добавената стойност. Твърдяното от автора произтича от констатацията, че държавата като публичноправен субект следва да получи от доставчика калкулирания в цената на доставката данък, платен от получателя. Направено е отграничение между платеца на данъка и лицето, което носи данъчната тежест от него. Между тези два субекта съществува правоотношение, в рамките, на което се прехвърля право на собственост или друго вещно право или се извършва услуга. По смисъла на Закона за данък върху добавената стойност прехвърлянето на право на собственост или друго вещно право върху стока или извършването на услуга се определя като доставка на стока, съответно на услуга. Следователно, носителят на данъчната тежест по очертаната по-горе схема е получател на доставка, по смисъла на Закона за данък върху добавената стойност, само ако е факт прехвърлянето на право на собственост или друго вещно право върху стока или е извършена услуга. Това означава, че освен желаните от страните правни последици настъпват и други, предвидини в нормите на данъчното право, а именно задължение за плащане на данък от доставчика. Неговото възникване е опосредствано от проявлението на съответния юридически факт, институционализиран в данъчноправна норма. На практика, отношението между данъчнозадълженото лице и лицето, понасящо тежестта на данък добавена стойност, са регулирани от съответен източник на частното право. Друга особеност е, че те встъпват в това правоотношение в

съответното качество, например продавач и купувач. Това правоотношение има свой обект и съдържание. Страните по него са носители на корелативни права и задължения, т. е. правата на купувача предполагат съответстващите им задължения на продавача и обратно, по отношение на конкретен обект на правната действителност. При настъпването на съответните правни последици от това правоотношение, с характеристиката на данъчно събитие, по Закона за данък върху добавената стойност, за продавача, в качеството му на данъчнозадължено лице, възниква задължението да внесе начисления от него данък. Изпълнението на това задължение е в правотношение, публично-правно по своята същност, с държавата. Вземането е изискуемо, независимо от това дали купувачът е платил начисления в цената данък добавена стойност. Следователно, активността на публичноправното отношение с посочените субекти е в зависимост само от наличието на съответния, императивно посочен в данъчно правната норма юридически факт. Казаното ясно показва, че става дума за две различни и в същото време свързани и регулирани от правото взаимодействия с характерни за тях субекти и обект.

Вече беше установено, че е възможна и друга хипотеза, при която и купувачът е регистриран по Закона за данък върху добавената стойност. Различното в този случай е, че за него, при посочените в Закона условия, възниква правото на данъчен кредит. Следователно, съществува система от свързани правоотношения, всяко от които със страни, вече посочените субекти.

- в дисертацията като четирисубектно е определено данъчното правоотношение при осъществяване на доставки при условията на комисионен договор. Съгласно теорията, комисионният договор предполага система от взаимносвързани правоотношения, регулирани от Търговския закон. В контекста на изследваната тема субектите им са лица, регистрирани по Закона за данък върху добавената стойност. Протичането на тези правоотношения, в съответствие с нормите от Търговския закон, има правни последици, релевантни и за данъчното право. Осъществяването на изпълнителната и отчетната сделка, по смисъла на Закона за данък върху добавената стойност, е

свързано с наличието на доставка. Според посочения закон съществува и трета доставка, определена като доставка на услуга между комисионера и коминента. При тези условия докторантът приема съществуването на четириелементна структура на данъчното правоотношение със субекти – третото лице, комисионера, комитента и държавата. В същото време пише за наличието на три отделни правоотношения, обединени в едно функционално цяло всяко от тях с предмет доставките между комисионера и третото лице, доверителя и комисионера и доставка на услуга между комисионера и доверителя. Прави впечатление, че указаната система от доставки се правнорелевира в определена последователност. Тя, от своя страна, е в зависимост от изпълнението на комисионния договор. Друга особеност е, че едни и същи лица, но с различно качество са субекти по различни, по своята същност и съдържание, регулирани от правото взаимодействия. Това, по същество са отделни правоотношения със своя структура.

- с цел постигане на прецизност понятието „облигационни“ на стр. 75 и стр. 76, би следвало да се замени с „търговскоправни“. В действителност това са облигационни правоотношения, но с оглед приложимостта на норми от Търговския закон използването на понятието „търговскоправни отношения” е за предпочитане.

В заключение:

Изложените в рецензията критични бележки не омаловажават положителната оценка на научноизследователската работа на кандидата Красимир Симеонов Мутафов. Работата представлява новост в правната наука, по специално в областа на данъчното право, а така също обогатява съществуващите научни знания. Това дава основание да се формулира извод, че докторантът е постигнал определени научни резултати и притежава умения да извършва самостоятелна научноизследованелска работа.

Представеният за рецензия дисертационен труд на тема „СПЕЦИАЛНИ РЕЖИМИ НА ОБЛАГАНЕ ПО ЗДДС“, с автор Красимир Симеонов Мутафов,

отговаря на изискванията на Закона за развитие на академичния състав в Република България, Правилника за прилагането на закона за развитие на академичния състав в Република България и Вътрешните правила за развитие на академичния състав в Югозападен университет „Неофит Рилски“ – Благоевград, на основание на което си позволявам да препоръчам на Научното жури, определено със Заповед № 1372/27.06.2011 г. на Ректора на Югозападен университет „Неофит Рилски“, гр. Благоевград, да гласува положително за придобиване на образователната и научна степен „ДОКТОР“ по научната специалност АДМИНИСТРАТИВНО ПРАВО И АДМИНИСТРАТИВЕН ПРОЦЕС от Красимир Симеонов Мутафов.

19.09.2011 г.

С уважение:

доц. д-р Манол Станин