Р Е Ц Е Н З И Я

от професор д-р Дарина Пеева Зиновиева

ЗА ДИСЕРТАЦИОНЕН ТРУД НА ТЕМА:

ЧУЖДЕСТРАННИТЕ ЛИЦА КАТО СУБЕКТИ НА ДАНЪЧНОТО ПРАВО НА РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ

на докторант **Велина Петрова Спирова**

задочен докторант по Административно право и административен процес, професионално направление 3.6. Право, секция по „Публичноправни науки“, ИДП, БАН с научен ръководител:
професор д-р Ганета Минкова

1. Общи бележки

Със Заповед № РД-09-120/13.12.2018 на директора на ИДП, БАН съм определена за член на научното жури.

Велина Спирова е била задочен докторант в секция по „Публичноправни науки“, ИДП, БАН от януари 2014г. Магистър е по право. По време на докторантурата е била на академичен обмен в Университета в Болоня, Италия през 2015 г. Завършила е лятно училище

по право на информационните технологии и защита на личните данни в Университета „Готфрид Лайбниц“ в Хановер, Германия, през 2014г.

Била е стажант – одитор и одитор в Одитна дирекция „Специфични одити“, Сметна палата на Република България от 2013 – 2017г.

Била е консултант – Риск и Съответствие в „КПМГ България“ ЕООД от ноември 2017 – май 2018г. Участвала е в научни конференции.

Владее английски и италиански езици.

Към дисертационния труд е приложена декларация за оригиналност и достоверност. Има три публикации, свързани с темата на дисертацията

Авторефератът коректно отразява съдържанието на труда и приносите в него.

2. Характеристика на дисертационния труд и на приносите

Представеният дисертационен труд е с обем 164 страници, без да се включва в тях списък с използвана библиография и други източници. Библиографията съдържа заглавия, както на български, така и на чуждестранни автори. Прави впечатление умелото разпределяне на ползваните източници, извън научната литература, като съдебна практика и Разяснения на НАП, чиято систематизация придава допълнителна практическа полезност.

Структурата се състои от увод, пет глави и заключение.

Актуалността на темата е безспорна, с оглед изследване на актуалното законодателство, уреждащо видовете данъци, за които чуждестранното лице е данъчнозадължено. Натрупалата се практика и проблемни хипотези през периода на членството на България в

Европейския Съюз е допълнителен аргумент. Актуалност е налице и поради разграниченията в режима, касаещ лица от ЕС и лица от трети държави.

В труда си Велина Спирова използва много добър подход на изследване – започва анализа на темата с основните теоретични проблеми, касаещи данъчнозадълженото чуждестранно лице, след което разглежда в конкретика видовете данъчни задължения и спецификите, които се отнасят до чуждестранното лице. В частта „Заключение" тя подчертава фокусирания изследователски подход, който ползва, с цел да постигне максимален резултат в анализа, обособяване на проблемите и предложенията за оптимизиране на законодателството.

В първата глава Велина Спирова изяснява проблема за данъчното правоотношение, като разграничава процесуалните и материалноправните особености на данъчното правоотношение. Авторката анализира особеностите на активните и на пасивните данъчни субекти.

Прави впечатление познанията и вещината, с която ползва източници от теорията на правото, правейки обосновани изводи.

В глава втора, озаглавена „Местни и чуждестранни лица", Спирова навлиза в конкретика при изследването на критериите за местно или чуждестранно лице при всеки вид данък, анализиран в труда. Последователно тя изследва данъчното задължение на местните лица и после на чуждестранните лица по Закона за данъците върху доходите на физическите лица и по Закона за корпоративното и подоходно облагане. Авторката се спира и на специфичния режим на избягване на двойното данъчно облагане, като разглежда спогодбите и конкретни хипотези, които са проблемни в практиката на данъчните органи и правораздаването.

В анализа относно чуждестранните лица, тя поотделно анализира физическите лица и спецификите на данъчното им облагане и юридическите лица, с особеностите на данъчните им задължения.

В Трета глава Велина Спирова прави задълбочен анализ на особеностите, свързани с облагане с подоходни данъци на чуждестранното лице. Тя сама подчертава, че в тази глава обособява само „хипотезите, които поставят чуждестранните лица в особено положение спрямо местните.” При анализа тя прави непрекъснат паралел в данъчното облагане на местните и на чуждестранните лица, като представя особеностите, проблемите и евентуалните решения, свързани с чуждестранните данъчно задължени лица. Така напр. в тази глава Велина Спирова разглежда възникването на задължението при преките подоходни данъци на местните лица, след което прави паралел с възникването на данъчното задължение при чуждестранните лица, според правния им статут /физически или юридически лица/ и според законовата норма.

Силни са изводите на авторката относно разликите в режима на данъчните облекчения по ЗДДФЛ и на освобождаването от данък . В този смисъл тя разграничава правния режим на чуждестранните лица, установени в страна – членка на ЕС и в трета страна. Авторката представя хипотезите, когато не следва да се разграничава задължението на чуждестранно лице в трета страна, от това на лице в страна – членка на ЕС, поради защитата от дискриминация /стр.92/. Подплатява изводите си и с практика на съда на ЕС.

Заслужава внимание изследването на задължението да се декларира доход от чуждестранно лице по ЗДДФЛ. Авторката разглежда различни хипотези и разсъждава върху това кога е налице задължение на чуждестранното лице и какви са правните аргументи. Такъв е примерът с разсъжденията на авторката по отношение на задължението на

чуждестранното лице за доходи от положен труд по ЗДДФЛ и разновидностите, според спецификите на хипотезата, разгледани в изключителна детайлност. Авторката достига до извода, че ЗДДФЛ не дава ясни критерии, по които да се определи в по-комплицирани ситуации дали трудът е положен на територията на РБългария /стр.95/. Правилно тя прави заключение за отграничаване на осигурителните задължения от данъчните задължения именно в тези хипотези. Целият анализ в тази част има приносен характер, с оглед прецизните анализи на казуистика със сложен и комплексен правен характер и с неясна правна регламентация.

С приносен характер е изследването на авторката относно облагане доходите на чуждестранните лица с окончателен данък при прилагане на ЗДДФЛ. Така напр. тя разглежда хипотезите на облагане доходи от лихви по банкови депозити и стига до извода за прилагане разширително тълкуване на закона. Аргументира се и с юриспруденция на административните съдилища.

С вещина авторката анализира задълженията за доходи от наем на чуждестранното лице, доходи от „техническа услуга", доходи от дивиденти и ликвидационни дялове и др.

Навсякъде в труда тя прави анализ и на съдебната практика, на Разясненията от данъчната администрация и след това обобщава с изводи de lege ferenda, където счита за необходимо.

В отделна част от труда В. Спирова разглежда задълженията на чуждестранните физически лица да подават годишна данъчна декларация за доходите по ЗДДФЛ. В тази част тя изследва удостоверителните документи, които данъчните органи следва да получат, формата, съответното съдържание и задължения субект за тяхното предоставяне.

С приносен характер е анализът на докторантката относно възстановяване на данъци на чуждестранните физически лица. Според нея**,** изменението на ЗДДФЛ, в сила от 2010 г., представлява „реформа в

областта на данъчното облагане”, свързано с правото на Европейския съюз. Тя дава подробна и правилна аргументация на своя извод.

В частта на дисертацията относно чуждестранните лица и качеството им на пасивни субекти по ЗКПО, авторката също представя силен научен анализ. Тя разграничава три групи доходи, като например доходи чрез място на стопанска дейност в страната, доходи от „финансови активи, дивиденти и ликвидационни дялове”, и доходи, които не са реализирани чрез място на стопанска дейност у нас. /стр.109/.

В подробности разглежда различни хипотези, анализира ги и дава своите изводи за прилагане на закона. Такъв е примерът с доходите от авторски възнаграждения и доходи от лицензи. Спира се в детайли както на облагането им, така и на освобождаването от облагане. /стр.110 и сл./.

С приносен характер е изводът на авторката, че законът не регламентира къде се внася данъка при източника, ако не се удържа от платеца на дохода и дава пример с доход от продажба на имот. Велина Спирова правилно счита, че е налице правна празнота и дава de lege ferenda предложение за преодоляването ѝ. /стр.118/.

В глава Четвърта авторката разглежда задълженията на чуждестранните лица за косвени данъци. Анализира прилагането на Закона за данък върху добавената стойност и Закона за акцизите спрямо чуждестранните лица и прави изводи за прилагането на релевантните норми.

Авторката разглежда в отделни части на тази глава регистрацията на чуждестранно лице, което не е установено на територията на България, както и дерегистрацията на чуждестранното лице. И в двете части са силни и аргументирани анализите на хипотезите, свързани с акредитираните представители и изводите, които обосновава.

В дисертацията Велина Спирова отделя в специален раздел темата за чуждестранните лица – субекти на Закона за акцизите и данъчните складове, когато, например, извършват дейности по производство, съхранение и търговия с акцизни стоки. Авторката изрично казва, че хипотезите не са много на брой, но ги анализира, което придава една цялостност на труда с фокус – чуждестранните лица като субекти на данъчните задължения.

Заслужава положителна оценка изследването на освобождаването от облагане с акциз на краен потребител. Авторката пояснява актуалните изменения в ЗАДС и хармонизирането им с правото на ЕС. В отделна част тя разглежда чуждестранното лице – търговец, което има статут на лицензиран складодържател. В подробности анализира движението на тези стоки и спецификите при дължимост на акциз.

В дисертацията е приносно изследването на субектите-чуждестранни лица по Закона за данъка върху застрахователните премии. Докторантката пояснява причините за въвеждането на този сравнително нов данък. В тази връзка тя анализира хипотезата кога чуждестранно лице – застраховател е субект на данъчно облагане, като представя аргументирани изводи.

Велина Спирова разглежда особената фигура на данъчен представител /стр.145/, като прави сравнителен анализ с аналогични правни фигури, откроява прилики и разлики. Специално внимание авторката отделя на проблема относно деклариране на данъка и внасянето му от задължените лица – застрахователи.

В Пета глава авторката изследва облагането с местни данъци на чуждестранните лица. Тя подробно анализира данъчното облагане на недвижимите имоти, собственост на чуждестранни лица. Тук авторката прави подробна ретроспекция на конституционното законодателство по

отношение собствеността на чуждестранните лица /стр.149-152/, което показва широта на научния поглед по темата.

В частта на дисертацията относно облагане с данък върху наследството, заслужава положителна оценка анализа на приложимото право при наследник – чуждестранен гражданин и обосновката за прилагане международното право. В.Спирова дава примери с юриспруденцията на ЕС и предлага оптимизиране на законодателството ни /стр.154/.

Изследването в глава Пета завършва с анализ на особеностите при облагане на чуждестранното лице с патентен данък.

В същия стил, авторката представя хипотези и анализира правната регламентация, приложима към тях.

В отделно Заключение на труда Велина Спирова обособява съществените предложения de lege ferenda.

3. Критични бележки и препоръки

Критичните ми бележки са свързани с някои несъвършенства в стила, изразяващи се в по-дълги и наситени с информация изречения. Това не омаловажава стойността на дисертационния труд.

Заключение:

Като цяло трудът има всички качества за дисертация - темата е актуална, като са представени най-новите изменения на приложимото законодателство. Изследването е задълбочено и цялостно.

Предложенията за оптимизиране на законодателството са уместни и с приносен характер за публичноправната доктрина.

Изложено по-горе ми дава основание да дам своята положителна оценка и да предложа на научното жури да бъде присъдена на Велина Петрова Спирова образователната и научна степен „Доктор” в област на висше образование: 3. Социални, стопански и правни науки, професионално направление: 3.6. Право – 05.05.07. Административно право и процес.

7. 03.2019 г. Изготвил рецензията: **……**

/Професор д-р Дарина Зиновиева/