

РЕЦЕНЗИЯ

от проф. д-р Атанас Огнянов Симеонов – преподавател в катедра „Административноправни науки“ към Юридически факултет при Софийски университет „Св. Климент Охридски“ за представен дисертационен труд от проф. д-р Красимир Мутафов по темата „ДАНЪКЪТ КАТО ПРАВООТНОШЕНИЕ“ за придобиване на научна степен „доктор на науките“ в област на висшето образование: социални, стопански и правни науки. Професионално направление: 3.6 Право (Финансово и Данъчно право).

I. Данни за кандидата.

Красимир Симеонов Мутафов е роден в гр. Бургас. През 1992 г завършва висшето си образование във Висш институт на МВР, право, квалификация юрист. През 1995-1998 г. работи като главен юрисконсулт в ТДУ Бургас. През 2010-2012 г. работи като асистент и гл. асистент в БСУ Бургас, а през 2011 г. получава научна и образователна степен „доктор по право“ в ЮЗУ „Неофит Рилски“ гр. Благоевград. Избран е за доцент по „данъчно и финансово“ право на 30.01.2015 г., а на 26.04.2026 г. за „професор“ по финансово и данъчно право в ПУ „Паисий Хилендарски“. Вписан е като адвокат в Адвокатска колегия Бургас.

II. Преглед на предоставените за становище научни трудове.

По темата на своята дисертация проф. д-р Мутафов има следните публикации:

1. Монография: „Отговорност за чужд данъчен дълг“, първо издание, С.2019 г., изд. „Нова звезда“, ISBN 9786191981038, научен редактор доц. д-р Юрий Кучев;

2. Студии, статии и доклади публикувани в списания с научно рецензиране от националния референтен списък на НАЦИД:

2.1. „Производство по обезпечаване на доказателствата по ДОПК“ - студия, сп. Общество и право, бр. 8/2024г., с. 14-40, ISSN 0204-85-23;

2.2. „Отговорност на лицата в случаи на злоупотреби по реда на чл. 177 от ЗДДС“, студия, сп. Студия Юрис, издание на ЮФ на ПУ, бр. 1/2025, с. 28-57, ISSN 2367-5312;

2.3. "Предварително обезпечаване на публични вземания", статия, сп. Общество и право, бр.9/2023г., с. 62-84, ISSN 0204-85-23;

2.4. "Едноличните търговци като субекти на данъчното право", доклад от научна конференция, Сборник пролетни правни дни 2020, Университетско издателство „Паисий Хилендарски" /2021/, том 2, с. 158-175. ISBN 978-619-202-724-7;

2.5. „Отраслова данъчна правосубектност", статия, сп. Общество и право, изд. на СЮБ, 2020 г., бр. 5, с. 87-103. ISSN 0204-8523;

2.6. „Актът за прихващане и възстановяване по ДОПК", статия, сп. Юридически сборник, Том XXI, БСУ-ЦЮН, ISSN1311-3771 IDN°273, стр. 54-66;

2.7. „Предпоставки за възникване на отговорността за чужд данъчен дълг", доклад от научна конференция, юридически, икономически и исторически аспекти на държавното регулиране върху стопанската дейност - сборник с доклади, Издателски комплекс на УНСС - 2023г., с. 72-77, ISBN 978-619-232-749-1;

2.8. „Субекти на отговорността за чужд данъчен дълг", доклад от научна конференция, Сборник Правото в XXI век-предизвикателства перспективи, 2023г., Университетско издателство „Паисий Хилендарски", с. 148-164, ISBN 978-619-202-904-3;

2.9. „Ревизионният акт - същност, особености", статия, сп. Правна мисъл бр.2/2014, ISSN1310-7348, изд. на ИДП при БАН, IDN°3083, стр. 12-33;

2.10. „Някои въпроси относно изискванията за законосъобразност на актовете за установяване на данъчни задължения", доклад научна конференция, Научна конференция ПУ, Университетско издателство "Паисий Хилендарски", 2013, с. 358-370. ISBN 978-954-423-876-6;

2.11. „Правна същност на АУДЗ", статия, сп. Правна мисъл, бр. 3/2013, София; ИДП БАН, ISSN1310-7348, стр. 32-45, №273;

2.12. „Формата, изискване за законосъобразност на АУДЗ", статия, сп. Административно правосъдие, бр. 1/2015, ISSN0861-5269, изд. "Сиела Норма" АД, IDN°162, стр. 38-47.

III. Обща характеристика на научноизследователската и научноприложната дейност на кандидата.

Предложеният за рецензиране труд е посветен на проблематика с несъмнена теоретична значимост – възможността данъкът да бъде разглеждан не само като публично установено парично плащане, но и като самостоятелно материално данъчно правоотношение. Авторът определя като основна цел извеждането на теоретичните основания за съществуването на подобно правоотношение и неговото разграничаване от традиционно възприеманото данъчно правоотношение.

Темата е актуална и представлява опит да бъде предложена нова концептуална конструкция в българската данъчноправна теория. Несъмнено положително следва да бъде оценен стремежът на автора да разгледа данъка чрез категориите на общата теория на правото – обект, предмет, субекти, юридически факти и фактически състав.

Трудът е в обем от 357 страници, структурирани в увод, три глави и заключение. Авторът посочва използването на системен, сравнителноправен и интердисциплинарен метод. Същевременно именно в централната за труда концепция се откриват редица проблеми, които според мен имат съществено значение при оценката на труда за научната степен „доктор на науките“.

II. Положителни страни и научна значимост.

1. Изборът на предмет на изследване.

Основно достойнство на труда е изборът на проблематика, която не е традиционно разработвана от българската данъчноправна литература в предложената от автора концептуална форма. Проф. Мутафов правилно отбелязва, че доктрината е изследвала предимно „данъчното правоотношение“,

докато неговият научен анализ хвърля светлина върху нововъведеното със съчинението понятие за „данъка като правоотношение“. Това дава основание да се приеме, че трудът има **самостоятелна изследователска проблематика**, а не представлява преразказ или анализ на съществуващата научна и/или друга литература.

2. Стремех към изграждане на цялостна теоретична конструкция.

Авторът не се ограничава до отделен аспект на данъчното право, а изгражда цялостна „нова правна конструкция“ чрез анализ на обекта, предмета, субектите, фактическия състав, възникването, изменението, прекратяването, публичноправния характер, властническия метод на правно регулиране, специалната данъчна правосубектност по въпросите, свързани с нововъведеното понятие за „данъка като правоотношение“.

Този системен подход е методически и логически оправдан и кореспондира с преследваната от труда цел, която е свързана с изграждане на ново понятие в данъчноправната научна литература.

3. Опит за връзка между теорията и практиката.

Положително трябва да бъде оценено и използването и анализа на националната съдебната практика и практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС), както и заявеното намерение за формулиране на предложения *de lege ferenda*. Авторът изрично посочва и практическото значение на разработката за данъчно-осигурителния контрол и съдебната практика.

III. Основен теоретичен проблем – достатъчно убедително ли е разграничаването на „данъка като правоотношение“ от „данъчното правоотношение“?

Авторът приема, че между данъчното правоотношение и „данъка като правоотношение“ съществува значително различие, доколкото „данъкът като правоотношение“ възниква при наличието на сложен фактически състав, включващ:

1. Настъпване на данъчното събитие;
2. Изтичане на данъчния период;
3. Определяне на правното основание и размера на данъка чрез декларация и/или акт на органа по приходите.

Именно тук по мое мнение възниква съществено теоретично възражение, защото авторът не успява достатъчно убедително да покаже и да убеди защо описаната конструкция представлява самостоятелно правоотношение (данъкът като правоотношение), различно от материалното данъчно правоотношение, в което още при настъпване на предвидения в закона юридически факт възникват субективни права и правни задължения, съдържащи се в диспозицията на правната норма. Прави се опит да бъде създаден нов термин, ново правно понятие върху вече съществуваща правна конструкция, без да е доказана необходимостта от въвеждането ѝ. В съчинението отсъства анализ по въпроса „Кое налага безспорната и научно доказана, анализирана и научно аргументирана структура на правоотношението, в т.ч. и данъчното такова да бъде с ново правно значение за данъчното право?“, което несъмнено ще има и съществено влияние върху финансовото право като отрасъл, към който данъчното правоотношение принадлежи. Между założения в хипотезиса на правната норма юридически факт и правата и задълженията, които нейният адресат трябва да изпълни, респ. да упражни има причинно-следствена връзка, каквато между т.нар. „сложен фактически състав“ в „данъка като правоотношение“, въведен от автора, и онова, което субектът на облагане трябва да изпълни или упражни, трудно може да бъде открита. Поради тази причина считам, че опитът за извършване на разграничение между данъчното правоотношение и „данъкът като правоотношение“ е по-скоро неуспешен и по мое мнение недоказан.

IV. Относно ролята на данъчната декларация и ревизионния акт.

Авторът приема, че определянето на правното основание и размера на данъка с декларация и/или акт на органа по приходите е последният юридически факт от сложния фактически състав, пораждащ „данъка като правоотношение“.

Това разбиране според мен създава сериозен теоретичен проблем. В позитивното данъчно право следва да се разграничава: възникване на данъчното задължение от установяване и деклариране на вече възникналото данъчно задължение. Подаването на данъчната декларацията по правило не е юридическият факт, който създава материалното данъчно задължение, а изпълнение на действие – задължение под страх от административнонаказателна или наказателна отговорност, с което на органа по приходите трябва да бъде предоставена изискуема от закона информация, въз основа на която той да упражни контрол за това дали данъчният субект законосъобразно е извършил самоопределянето, респ. изпълнението на данъчното си задължение. Тя има установително и информационно значение в рамките на данъчното производство, не случайно в правната теория се приравнява на „несъдебно признание“ за възникнало вече задължение. И не на последно място, поради тази причина законосъобразно попълнената и подаден в срок данъчна декларация е самостоятелно изпълнително основание по смисъла на чл. 209, ал. 1, т. 2 ДОПК, така че производството по принудително изпълнение може да започне, без да има необходимост от създаване на друго правно основание, в т.ч. издаване на индивидуален административен акт. Същото се отнася и до ревизионния акт. Ревизионният акт установява публичното вземане в рамките на установителното производство, но това не означава, че материалното данъчно задължение възниква едва с издаването му. Възникването на задължението е по силата на правната норма, а индивидуалният административен акт само привежда в изпълнение диспозицията на правната норма, защото нейният адресат е бездействал незаконосъобразно. Иначе би се стигнало до концептуално смесване между:

- материалното данъчно задължение;
- неговото деклариране;
- административното му установяване;
- изискуемостта;
- изпълнението.

Това разграничение е фундаментално за съвременната данъчноправна теория и практика, поради което промяната на този фундамент по мое мнение изисква по-задълбочено изследване и най-вече да се докаже кое налага

промяната и какви са недостатъците в съществуващото към момента теоретично обяснение.

Особено проблематичен е изводът на автора, че когато при ревизия се установи различно правно основание или размер на данъка се стига до „възникване на ново правоотношение“. Тази теза според мен изисква значително по-сериозна аргументация. Промяната на установения размер на едно данъчно задължение в резултат на ревизия **не означава непременно възникване на ново материално правоотношение**. Индивидуалният административен акт привежда в изпълнение диспозицията на правната норма, като установява действителния размер на вече възникналото по силата на нея публично вземане, защото възникналият юридически факт се намира в причинно следствена връзка с права и задължения, които адресатът ѝ не е изпълнил според предписаното от закона. Ако се приеме обратното, възниква въпросът какво се случва с материалното задължение за периода между настъпването на данъчното събитие и издаването на ревизионния акт. Няма отговор на въпроса защо се извършва начисляване на законна лихва от момента, в който органът по приходите е доказал, че е настъпило данъчното събитие. Трудът не дава достатъчно убедителен отговор на този въпрос.

V. Относно т.нар. „сложен еднороден фактически състав“.

Авторът определя като основен принос конструкцията, че данъкът като правоотношение възниква при осъществяването на „сложен еднороден фактически състав“. Самото използване на категорията „сложен фактически състав“ е допустимо. Проблемът е в това, че включването в този състав на последващи процесуални действия – като подаване на декларация или издаване на административен акт – изисква много по-сериозно разграничаване между:

- правопораждащите юридически факти съдържащи се в материалната правна норма;
- юридическите факти, които водят до възникване на процесуалните права и задължения;
- фактите, свързани с установяването на задължението;
- фактите, свързани с изискуемостта и изпълнението.

Отсъствието на подобно разграничение може да доведе до превръщане на действията на администрацията по установяване на дадено задължение в материалноправен факт, пораждащ самото задължение за заплащане на данък, което е недопустимо и трудно съвместимо с принципа за законоустановеност на данъците.

VI. Противоречие при анализа на данък върху добавената стойност (ДДС).

Особено сериозно възражение предизвиква разглеждането на регистрацията по Закона за данък върху добавената стойност (ЗДДС) като елемент от фактическия състав, пораждащ задължението за ДДС. Авторът изрично приема, че регистрацията по ЗДДС има конститутивно действие и че тя следва да се разглежда като част от фактическия състав, от който възниква задължението за начисляване на ДДС. Тази теза според мен е една от най-съществените слабости на труда.

Данъчно задължено лице по системата на ДДС не придобива материалното си качество единствено вследствие на регистрацията. В системата на ДДС решаващо е извършването на независима икономическа дейност и осъществяването на облагаема доставка при условията на закона. Това е и основната логика на Директива 2006/112/ЕО, която определя като данъчно задължено лице всяко лице, което независимо извършва икономическа дейност. Особено показателно е, че българският ЗДДС изрично урежда последиците от липсата на регистрация. При неизпълнено задължение за регистрация органът по приходите може служебно да регистрира лицето и законът изрично предвижда определяне на данъчните му задължения за периода, през който то е било длъжно да бъде регистрирано, но не е изпълнило законосъобразно задължението си за регистрация. Това е трудно съвместимо с тезата, че регистрацията е юридически факт, с който материалноправната норма свързва възникването самото задължение за ДДС. Още по-категорична е практиката на Съда на ЕС, според която регистрацията за целите на ДДС представлява формално изискване и качеството на данъчно задължено лице не зависи само от наличието на идентификационен номер по ДДС.

Изводът, който според мен се налага, е, че авторът би трябвало да направи много по-ясно разграничение между данъчно задължено лице, регистрирано лице, лице, което е длъжно да бъде регистрирано, лице, което носи задължение за начисляване на ДДС. Тези категории не са тъждествени. Именно тук тезата за „конститутивното действие“ на регистрацията влиза в противоречие както с позитивното право, така и с европейското разбиране за системата на ДДС.

VII. Относно разграничаването между данъчно правоотношение и „данъка като правоотношение“.

Авторът правилно установява, че данъчните отношения са властнически и публичноправни, което всъщност е и безспорно в правната теория и практика. Но именно поради това възниква въпросът дали предлаганата нова конструкция действително добавя самостоятелна научна категория. Ако приемем, че:

- активният субект е държавата;
 - пасивният субект е данъчно задълженото лице;
 - данъчният обект е определеното от закона имуществено благо /икономическа стойност;
 - предметът е дължимото поведение;
 - възникването на задължението се свързва с настъпване на предвидени в закона юридически факти и е в причинно-следствена връзка с тях;
 - съдържанието се състои в права и задължения, които диспозицията на правната норма описва изчерпателно;
 - прекратяването се свързва с погасяването на задължението,
- възниква въпросът с какво съдържателно отношение „данъкът като правоотношение“ се различава от материалното данъчно правоотношение, освен чрез въвеждане на допълнителна последователност от юридически факти, като съчетава и според мен ненужно обединява юридически факти, които водят до възникване на права и задължения по силата на материалноправната норма и такива, възникващи въз основа на процесуалноправна норма. Именно този въпрос според мен е недостатъчно убедително разрешен.

VIII. Относно определянето на предмета на „данъка като правоотношение“.

Авторът приема, че предметът на „данъка като правоотношение“ трябва да включва не само плащането, но и всички способи за погасяване на данъчното задължение. Тук също е необходима по-строга теоретична аргументация. Погасяването на данъчно задължение чрез плащане, прихващане и други способи, предвидени от закона, е последващо развитие на вече съществуващото публично правоотношение. Включването на всички способи за погасяване в предмета на самия данък може да доведе до прекалено широко разбиране на предмета, при което се заличава разграничението между съдържание на правоотношението, предмет на правоотношението и юридически факти, водещи до неговото прекратяване.

IX. Относно конструкцията на субектната структура.

Авторът въвежда понятията „отраслова“ и „специална данъчна правосубектност“ и ги използва за изграждането на субектната структура на данъка като правоотношение.

Това е интересен опит за теоретично систематизиране, но не е проведен убедително и аргументирано, за да се отговори на въпроса защо регистрацията по конкретен данъчен закон трябва да бъде разглеждана като акт, който създава специална правосубектност, вместо като юридически факт, който поражда определени в диспозицията на правната норма права и задължения на съществуващ правен субект. Особено при ДДС това разграничение е важно поради хармонизираната система на ЕС. Следователно понятието „специална данъчна правосубектност“ има евристична стойност, но според мен в труда не е доказано достатъчно убедително, че представлява самостоятелна правна категория с необходимата нормативна и догматична автономност.

X. Относно използването на практиката на Съда на ЕС.

Авторът правилно включва практиката на СЕС в научния анализ. В съчинението обаче тя е определена като „ненормативен източник на данъчното

право“. Тази формулировка е спорна и според мен невярна. Практиката на СЕС не трябва да бъде квалифицирана като „ненормативен източник“ по начина, по който се възприема националната съдебна практика. В контекста на правото на ЕС решенията на СЕС имат задължително значение за тълкуването и прилагането на правото на ЕС и са част от механизма за гарантиране на неговото еднакво прилагане. Поради това би било по-прецизно да се разгледа ролята на юриспруденцията на СЕС при установяването на съдържанието и действието на нормите на правото на ЕС, а не просто да бъде поставяна в категорията на „ненормативен източник“.

XI. Относно научната новост и действителния научен принос.

Авторът определя като научна новост самото извеждане на особеностите на „данъка като правоотношение“. Тук е необходимо да се направи разграничение между **нова тема** и **нов научен резултат**. Фактът, че определена конструкция не е била разработена систематично в българската литература, безспорно може да обоснове актуалността на изследването. Но за степента „доктор на науките“ е необходимо да се покаже не само че проблемът е ново формулиран, а че неговото разрешаване води до **съществено развитие на научното знание и най-вече, че това е необходимо**. В настоящия случай основният научен принос е изграден върху разграничението между „данъчно правоотношение“ и „данък като правоотношение“. Именно това разграничение обаче според мен не е достатъчно убедително доказано като догматично необходимо. Поради това научната новост е налице като **оригинална концептуална хипотеза**, но не е достатъчно убедително доказана като **приета и обоснована нова правна конструкция**.

XII. Относно съотношението на научното съчинение с данъчната практика.

От практическа гледна точка трудът също поставя определени въпроси. Ако се приеме тезата, че декларацията и административният акт са част от материалния фактически състав, пораждащ самото данъчно правоотношение, би трябвало да се преосмислят редица практически институти като давността, лихвата, ревизионното производство, установяването на задължения,

декларирането, стабилитетът на ревизионните актове, поправянето на грешки, прихващането, погасяването, принудителното изпълнение и редица други.

Трудът би трябвало по-ясно да покаже как предлаганата конструкция променя анализа на тези институти. В противен случай практическата стойност на новата категория остава по-скоро потенциална, отколкото доказана. Самият автор заявява, че разработката може да намери приложение именно в данъчно-осигурителния контрол и съдебната практика. Това поставя още по-високо изискване към съвместимостта на предложената теория с позитивното право и установената практика.

XIII. Относно методологичните бележки.

Методологичната рамка е адекватна – използвани са сравнителноправен, систематичен и интердисциплинарен подход. Въпреки това сравнителноправният анализ изглежда по-скоро като инструмент в изграждането на основната теза, отколкото самостоятелно развит сравнителен модел. При подобна фундаментална теза би било особено полезно да се изследва дали в други правни системи се прави аналогично разграничение между данъчно правоотношение, данъчно задължение, данъчен дълг, данък като публично вземане, установяване на данъка. Доколкото ми е известно такова разграничение в чуждестранната литература трудно може да бъде открито.

Без подобна по-задълбочена сравнителна проверка остава открит въпросът дали предлаганата конструкция е специфично българска терминологична иновация, или представлява общотеоретична концепция с по-широка приложимост.

XIV. Относно предложенията *de lege ferenda*.

Самото наличие на предложения *de lege ferenda* е положително. Но предложенията за законодателни изменения следва да произтичат от доказани недостатъци на действащата нормативна уредба, а не от необходимостта позитивното право да бъде приведено в съответствие с предварително избрана теоретична конструкция. При положение че основното разграничение между „данъчно правоотношение“ и „данък като правоотношение“ остава спорно,

възниква въпросът дали предлаганите законодателни промени са необходима последица от обективни дефекти на законодателството, или са следствие от възприетата от автора догматична конструкция. Това е съществен критерий за оценка на предложенията *de lege ferenda*.

XIV. Заключение.

В заключение приемам, че дисертационният труд „Данъкът като правоотношение“ представлява самостоятелно, амбициозно и концептуално ориентирано научно изследване, което поставя въпрос с несъмнена теоретична значимост. Авторът демонстрира познаване на основните категории на финансовото и данъчното право, използва разнообразни научни методи и предлага оригинален опит за систематизация на материята. Наред с това обаче основната теза на труда – че съществува самостоятелно материално правоотношение, различно от данъчното правоотношение, наречено „данък като правоотношение“ – според мен **не е доказана с необходимата степен на догматична убедителност**. Особено съществени са проблемите, свързани с включването на декларацията и административния акт във фактическия състав на възникване на данъка, както и с приемането на регистрацията по ЗДДС за конститутивен елемент, свързан с възникването на данъчното задължение. Тези постановки не само поставят въпроси на ниво обща теория на правото, но в определени случаи влизат в противоречие с действащото данъчно законодателство и с принципите, залегнали в хармонизираната система на ДДС. Практиката на Съда на ЕС например третира регистрацията за целите на ДДС като формално изискване, а не като материалноправно условие за качеството на данъчно задължено лице. Следователно, макар трудът да притежава качества на сериозно научно изследване и да съдържа оригинални идеи, не намирам, че в представения му вид основната научна теза е достатъчно убедително защитена, за да може да бъде оценена като съществено развитие на научното знание в степената, необходима за присъждане на научната степен „доктор на науките“.

Поради изложеното давам отрицателна оценка на дисертационния труд и не подкрепям присъждането на научната степен „доктор на науките“ на кандидата Красимир Симеонов Мутафов. Тази отрицателна оценка не се основава на липса на научна оригиналност или на липса на принос изобщо, а

на недостатъчна догматична обосновааност на основната концепция и на съществени несъответствия между някои от предложените теоретични постановки и позитивното данъчно право и практиката по неговото прилагане.

Воден от гореизложеното, изразявам своето отрицателно становище и предлагам на Научното жури **да не присъди** на проф. Красимир Симеонов Мутафов образователната и научна степен „Доктор на науките” в област на висшето образование: Социални, стопански и правни науки. Професионално направление: 3.6 Право (Финансово и Данъчно право).

гр. София,
14.09.2026 г.

С УВАЖЕНИЕ:.....
(проф. д-р Атанас Симеонов)