

**СУ „Св. Климент Охридски“**  
**Юридически факултет**  
Процедура за присъждане на  
образователна и научна степен „доктор“  
на **Ани Ваньова Митева** –  
докторант на самостоятелна подготовка по  
**професионално направление 3.6. Право**  
**(Финансово право)**

## **РЕЦЕНЗИЯ**

от доц. д-р **Юрий Страшимиров Кучев** –

преподавател в СУ „Св. Климент Охридски“, Юридически факултет  
професионално направление 3.6. Право (финансово право) - председател

на научно жури, назначено със Заповед РД 38-725/01.12.2017 г.

на Ректора на СУ, на **дисертационен труд** с

тема „**Дискриминацията в международното данъчно право**“.

### **1. Данни за дисертанта. Автобиографични данни, научноизследователска и преподавателска дейност.**

Кандидатът Ани Ваньова Митева е придобила висше образование с образователно квалификационна степен магистър по „Право“ в СУ „Св. Климент Охридски“, Юридически факултет през 2012 г. и отговаря на предвиденото в чл. 6, ал.1 от ЗРАСРБ условие за придобиването на образователна и научна степен „доктор“. През 2014 г. придобива втора магистърска степен (LL.M) в областта на международното данъчно облагане (*Master of Advanced Studies in International Taxation*) в университета на Лозана, Швейцария. Понастоящем, от 2015 г., е асистент в катедрата по „Медицинска етика и право“ при Факултета по обществено здраве на Медицински университет – София. Работи като консултант в различни адвокатски кантори.

През януари 2017 г. след представяне на основа за дисертационен труд, съгласно Заповед No РД 20-48/05.01.2017 г. на Ректора на СУ „Св. Климент Охридски“ на основание чл. 67 ЗВО, чл. 7, ал. 3 ЗРАСРБ, чл. 22 във вр. чл. 21, ал. 9 от ПУРПНСЗАДСУСКО е зачислена като докторант в катедрата по „Административноправни науки“ в Юридическия факултет с тема на дисертационния труд: „Дискриминацията в международното данъчно право“. За научен ръководител е определен проф. д-р Сашо Пенев. Положила е изпитите за кандидатдокторския минимум с отличен успех. След обсъждането на проекта за дисертационен труд на заседание на катедрата по Административноправни науки е взето решение за стартиране на процедурата по публична защита. Съгласно Заповед РД 20-1860/01.12.2017 г. Митева е отчислена с право на защита. Съставът на научното жури е утвърден с решение на Факултетния съвет на Юридическия факултет от 14.11.2017 г. (Протокол № 2). Със Заповед РД 38-725/01.12.2017 на Ректора на СУ „Св. Климент Охридски“ е открита процедура по публична защита на дисертационния труд.

През 2017 г. кандидатът е участвал в пет конференции с правна тематика проведени в: СУ „Св.Климент Охридски“, Института за държавата и правото при БАН, УНСС, ПУ „Паисий Хилендарски“, НБУ, като **на четири от тях е представила доклади**, свързани с темата на дисертацията. Кандидатът е участвал и в проект No BG05M2OP001-2.009.0013 на „Докторантски център Св. Климент Охридски“ по Оперативна програма „Наука и образование и интелигентен растеж“. По посочения проект се осигурява достъп на СУ „Св. Климент Охридски“ до правната информационна система IBFD, която в световен план е най-авторитетната информационна система в областта на международното данъчно облагане.

Ани Митева е член на Международната фискална организация (IFA), пред българския клон, на която е представила презентация на тема: „Практически аспекти на данъчната дискриминация“. Кандидатът е публикувал две статии във връзка с темата на дисертационния труд в специализирани, рецензирани правни списания - „Съвременно право“ и списание „Де Юре“.

Кандидатът Ани Митева отговаря на специфичните изисквания на Закона за развитието на академичния състав на Република България, като изискванията на чл. 5 и чл. 6 от цитирания закон относно процедурата и дисертационния труд са спазени.

## **2. Данни за дисертацията и автореферата**

Дисертационният труд в съответствие с чл. 6 от ЗРАСРБ съдържа научни и научноприложни резултати, които представляват оригинален принос в науката. Дисертационният труд показва, че кандидатът притежава задълбочени познания по обща теория на правото, административно право, националното и международното данъчно право и правото на Европейския съюз и демонстрира способности за самостоятелни научни изследвания. В своята работа авторът е демонстрирал възможността си да борава и използва богат научен инструментариум. В анализа си авторът е използвал редица подходи и методи – исторически метод, документален анализ, сравнителноправен анализ, функционален анализ и др.

Изготвеният автореферат отговаря на изискванията и правилно отразява основните положения, тезите, резултатите и научните и практически приноси на дисертационния труд. Написан е ясно и систематизирано. В синтезиран вид са представени основните елементи на изследването. Съдържанието на представения за рецензия труд показва много добро познаване на финансовоправната доктрина и инструментариум, добро владение на материята.

Представеният дисертационен труд е в обем 208 страници, от които 190 страници основен текст. Състои се от въведение, три глави, съдържащи по три раздела и заключение. Има съдържание, списък на съкращенията, богатата библиографска справка от 93 заглавия, от които 68 на кирилица и 31 на латиница; 137 съдебни решения и решение на Комисията за защита от дискриминация (КЗД), 19 интернет връзки и изброяване на 73 спогодби за

избягване на двойно данъчно облагане, сключени от Република България. Бележките под линия са 557 на брой.

В структурно отношение са изпълнени условията на чл. 27, ал. 2 от ЗРАСРБ. Изградената структура отговаря на поставените в изследването основни задачи. Прегледът на труда ми дава основание да дам **положителната си оценка**, като притежаващ необходимите качества за дисертационен труд за придобиване на образователната и научна степен „доктор“ по професионално направление „3.6. Право (Финансово право)“.

Представеният дисертационен труд е актуален предвид все по-увеличаващото се трансгранично предоставяне на стоки и услуги, което от своя страна предполага колизията на повече от една данъчна системи. Данъчната дискриминация в контекста на трансграничната дейност на данъчните субекти е актуална тема и с оглед мерките по плана BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР), които са основна тема в областта на международното данъчно облагане от 2014 г. насам.

**Липсата на цялостно изследване на данъчната дискриминация обуславя и научната новост** на предлаганата дисертация. Досега тази тема не е била обект на самостоятелно изследване в българската правна литература. С настоящето изследване се търси решение на редица въпроси, които са от практическо значение – изясняване на понятието за данъчна дискриминация; обхвата на защитата срещу дискриминационно данъчно третиране, установена на международно ниво и забраната за дискриминационно данъчно третиране в СИДДО, сключени от Република България. На базата на анализ на съдебната практика както на чуждестранни съдилища, така и на Съда на европейския съюз (СЕС) и национални съдилища са изведени важни изводи с оглед предмета на осъществения научен анализ.

Важен момент е анализът и сравнението на предоставяната защита срещу дискриминационно данъчно третиране в Модела на данъчна спогодба за доходите и имуществото на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (МСИДДО) и Правото на Европейския съюз (ЕС).

Представеният труд е структуриран във въведение, три глави и заключение.

Във **въведението** е очертан научният проблем, който предстои да бъде разгледан, структурата на дисертационния труд и неговото съдържание.

**Глава първа** се състои от три раздела, първите два, от които посветени на общото понятие за дискриминация във **философски, исторически и правен аспекти**. При правния анализ на общото понятие за дискриминация, освен относимата нормативна уредба на международно, регионално, наднационално и национално ниво, са анализирани и множество съдебни решения на Конституционния съд на Република България (КС), Върховния административен съд (ВАС) и решения на КЗД. Заслужава внимание критичният анализ на измененията и допълненията на чл. 4, ал. 3 от Закона за защита от дискриминация, обнародвани в ДВ, бр. 105 от 2016 г.

В третия раздел на глава първа, озаглавен „Понятие за данъчна дискриминация“ е **предложено легално определение за данъчна дискриминация**, което е съобразено с относимата нормативна уредба, съдебна практика и спецификите на данъчната материя. Така, изхождайки от общото понятие за дискриминация, което е разгледано в първите два раздела на труда в третия раздел на глава първа е **постигната първата цел на дисертационния труд**, а именно: дефиниране на понятието за данъчна дискриминация. Към настоящия момент това не е осъществявано в правната ни литература.

В **глава втора**, съдържаща три раздела, е подробно разгледана защитата срещу дискриминационно данъчно третиране, установено в чл. 24 МСИДДО. Представен е **исторически преглед** на разпоредбите на чл. 24 МСИДДО. Осъществен е **сравнителноправен анализ** на съдържанието на антидискриминационната клауза, съдържаща се в МСИДДО и антидискриминационните клаузи в другите два модела на данъчни спогодби на **Организацията на обединените нации (ООН)** и на **Съединените американски щати (САЩ)**. В сравнителноправен аспект са разгледани обхватът на предоставяната защита срещу дискриминационно данъчно третиране съгласно чл. 24 МСИДДО и **правото на ЕС**.

Със **съществен научен принос** е представяният анализ на данъчната дискриминация в контекста на подписаната на 7 юни 2017 г. *Многонационална конвенция за въвеждане в данъчните спогодби, сключени между държавите на конкретни мерки, насочени срещу изкуственото намаляване на данъчната основа и прехвърлянето на печалби* и публикувания на 11 юли 2017 г. проект на изменение и допълнение на МСИДДО и коментара към него.

Раздел втори и трети на глава втора разглеждат последователно субектния обхват и вида доходи, които попадат в приложното поле на чл. 24 МСИДДО в зависимост от съответния дискриминационен признак. Така, раздел втори е посветен на забраната на дискриминационно третиране въз основа **националността** на лицата. В раздел трети се разглежда забраната за дискриминация спрямо **мястото на стопанска дейност**; при данъчното признаване на плащания; спрямо участие в търговски дружества и забраната за дискриминация спрямо **вида на данъчното задължение**.

Авторът е анализирал и подкрепил твърденията си, освен с теоретичен анализ, и позовавайки се на съдебни решения на различни държави и СЕС. Отново е проведен **сравнителноправен анализ** на практиката на националните съдилища на различни данъчни юрисдикции (**Германия, Канада, Великобритания, Япония, Аржентина, Австрия** и др.) и СЕС.

Разглеждана в своята цялост глава втора **представява цялостен и задълбочен анализ** на приложното поле на всяка една от разпоредбите на антидискриминационната клауза, съдържаща се в МСИДДО, което е и една от целите на дисертационния труд.

В **глава трета** от дисертационния труд е представен **анализ на** обхвата на предоставяната защита срещу дискриминационно данъчно третиране в антидискриминационните клаузи, съдържащи се в **сключените от Република България СИДДО**. Структурата на глава трета логически следва тази на глава втора, тъй като е осъществен сравнителноправен анализ на забраната за дискриминация, установена в МСИДДО и тази, съдържащата се в 73 (седемдесет и три) СИДДО, сключени от България. Всяка една антидискриминационна

клауза, съдържаща се в 73-те СИДДО, сключени от Република България е разгледана по отделно. Направени съответните предложения *de lege ferenda* в случаите, при които авторът е установил, че предоставяната защита срещу дискриминационно данъчно третиране не е съобразена с международните стандарти. Положително следва да бъде оценен избраният подход предложенията *de lege ferenda* да бъдат правени не когато разпоредбите в българските СИДДО не са съобразени с актуалния текст на МСИДДО, а единствено в случаите, при които заложените формулировки в българските СИДДО предлагат по-ниска степен на защита срещу дискриминационно данъчно третиране в сравнение с тази в МСИДДО. Така, в труда е посочено конкретно кои несъответствия с МСИДДО авторът смята за положителни с оглед степента на предоставената защита срещу дискриминационно данъчно третиране и кои за отрицателни и водещи до по-ниска степен на защита на гражданите и местните лица на договарящите държави.

### **3. Приносни моменти в дисертационния труд**

Приносните моменти, които отбелязах по-горе в изложението са правилно дефинирани и в изготвения от кандидата автореферат. По-голямо внимание заслужават: предложеното **легално определение за данъчна дискриминация**. За да изведе това понятие докторантът е направил цялостен критичен анализ на практиката на КЗК, на КС на РБ, на ВАС, на СЕС и ги е съпоставил със съдържанието на понятието в общата теория на правото и уредбата на забраната за дискриминация в националното и международното право.

Приносен момент е и разглеждането на отделните хипотези на **данъчната дискриминация в контекста на мултинационалната данъчна конвенция**.

Принос е и изключително ценния за теорията и практиката **сравнителноправен анализ на обхвата на защита на МСИДДО и правото на ЕС** и цялостния анализ на антидискриминационните клаузи на сключените от България СИДДО.

Внимание заслужават множеството **предложения de lege ferenda за изменение и допълнение на действащите СИДДО**, сключени от Република България и бъдещата ѝ договорна практика.

#### **4. Препоръки**

Считам за необходимо при бъдещото разработване на разглежданата проблематика да бъде разгледана по-задълбочено забраната за данъчна дискриминация в рамките на ЕС, както и да се отчете публикуването на **18.12.2017 г. от ОИСР нова версия на МСИДДО**. Намирам за необходимо и данъчната дискриминация да бъде разгледана по-детайлно **в контекста на плана BEPS на ОИСР**, като бъде анализиран въпросът дали и кои от предложените мерки би могло да бъдат разглеждани като дискриминационни. Това е особено актуален и с практическо приложение въпрос с оглед на приетите *директиви на ЕС за установяване на правила срещу практиките за избягване на данъци, които пряко засягат функционирането на вътрешния пазар*, срокът за транспониране, на които е **31.12.2018 г.**

Приканвам автора да **публикува настоящата дисертация**, тъй като направените анализи и изтъкнатите тези биха представлявали интерес за практикуващите юристи и изобщо за лицата, които осъществяват трансгранична дейност.

#### **5. Заключение**

Изложеното по-горе в рецензията ми дава основание да приема, че представеният дисертационен труд **„Дискриминацията в международното данъчно право“ отговаря на изискванията на чл. 6, ал. 3 от ЗРАСРБ**. Давам **положителна оценка** и предлагам на научното жури да **присъди на Ани Ваньова Митева образователната и научна степен „доктор по право“**.

С О Ф И Я  
11.01.2018 г.

Рецензент: .....  
доц. д-р Юрий Кучев