

СТАНОВИЩЕ

от доц. д-р Юрий Страшимиров Кучев – вътрешен член
на научно жури, назначено със Заповед РД-38-5/07.01.2025
на Ректора на СУ „Св. Климент Охридски”

на дисертационен труд за придобиване на образователната и научна степен „доктор” по професионално направление „3.6. Право (Финансово право)” към Катедра „Административноправни науки” при Юридическия факултет на СУ „Св. Климент Охридски” с тема: „Правен режим на данъчните облекчения при преките данъци”, изготвен от задочен докторант ас. Ралица Бойкова Милева

Ралица Бойкова Милева със Заповед РД-20-32/07.01.2019 г. на Ректора на СУ е зачислена за редовен докторант в научна специалност 3.6. Право (Финансово право) към Катедра „Административноправни науки” при ЮФ на СУ „Св. Климент Охридски” с научен ръководител проф. д-р Сашо Пенев. Със Заповед № РД-20-1390/17.07.2021 г. докторантурата е трансформирана в задочна поради назначаването на докторанта, след проведен конкурс, за асистент по Финансово и данъчно право (07.2021 г.). Докторантският минимум по специалността е взет с отлична оценка. С Решение на ФС на ЮФ от 14.03.2023 г. и Заповед РД-20-697/17.03.2023 г. на Ректора на СУ докторантката е отчислена с право на защита.

Милева е родена през 1986 г. в гр. Петрич. През 2005 г. завършва средното си образование в Профилирана гимназия „Пейо Яворов“, гр. Петрич с профил Математика и Английски език. През 2007 г. е приета като студент в СУ „Св. Климент Охридски“, в редова форма на обучение по специалност „Право“ и се дипломира през 2012 г. Успоредно с обучението си по „Право“ в СУ, дисертантът се обучава и в двугодишна международна

програма по английско право и право на ЕС, организирана от ЮФ на СУ, съвместно с Университета в Кеймбридж (Институт за продължаващо обучение), Великобритания (2008 – 2010). По време на следването си участва в различни научни изяви и проекти. През 2011 г. е класирана на трето място в конкурс за есе, организиран от КЗК по повод 20-годишнината от създаването ѝ с разработка на тема „Конкуренцията – право или задължение“. През същата година участва като сътрудник в подготовката и публичното представяне на първото издание на проекта „Юридически барометър“ на Центъра за правни инициативи - гражданска инициатива за наблюдение, анализ и оценка на състоянието и развитието на правния ред в България. Членува и в Европейската асоциация на студентите – юристи „ЕЛСА – България“. През 2014 г. се вписва като адвокат в Софийска адвокатска колегия. От дипломирането си досега Ралица Милева практикува като асоцииран адвокат в „ЕВТА консулт“ ООД, специализирано в предоставянето на консултантски услуги по въпроси, свързани с данъчното облагане, процесуално представителство, защита и съдействие по данъчни дела.

Кандидатът надхвърля минималните национални изисквания по чл. 2б от ЗРАСРБ за научна област Социални, стопански и правни науки, професионално направление 3.6. Право (Финансово право) за получаване на образователната и научна степен „доктор“, като по групи показатели са достигнати **85 наукометрични точки** от 80 изискуеми. Спазени са всички изисквания относно процедурата и представените научни трудове.

Освен представения труд докторантът е автор и на 4 научни публикации на български език – в т.ч. статии в научни списания и сборници от конференции и студия в Годишника на ЮФ на СУ, участвала е с доклади на 1 университетска и 2 национални научни конференции. Публикациите са по теми, свързани с действащия режим на данъчни облекчения. Горното

говори за наличието на траен научен и практически интерес по темата на дисертацията.

Представеният дисертационен труд *„Правен режим на данъчните облекчения при преките данъци”* е в обем от 354 страници и включва 343 страници основен текст. Състои се от въведение, три глави, и заключение. Има съдържание, списък на използваните съкращения, богата библиографска справка от 100 заглавия от които 40 на чужди автори. Бележките под линия са общо 400 на брой. Обстойно е анализирана свързаната с темата съдебна практика на СЕС и ЕСПЧ – 52 решения и 172 решения на юрисдикции в Република България.

Дисертационният труд отговаря на изискванията на Закона за развитие на академичния състав в Република България, на чл. 27, ал.2 от Правилника за прилагане на Закона за развитие на академичния състав в Република България, съответно на чл. 64, ал.2 от Правилника за условията и реда за придобиване на научни степени и заемане на академични длъжности в СУ „Св. Кл. Охридски“ и притежава необходимите качества за придобиване на образователната и научна степен „доктор“ по професионално направление „3.6. Право (Финансово право)“.

Най-напред става дума за **първото подробно и задълбочено самостоятелно монографично изследване на данъчните облекчения** като правна категория. Темата е социално значима и особено актуална през последните години, когато бяха въведени и прилагани и до днес, широко дискутирани антикризисни облекчения, въведени с цел предотвратяване и преодоляване последиците от Covid-19 пандемията. Трудът се отличава с критичен анализ на впечатляващ обем съдебна практика и с практическа приложимост на научните резултати. Съчетаването на различни изследователски методи от автора, прави оценката на съществуващите проблеми добре аргументирана.

Във въведението е направен кратък обзор на темата, като са изтъкнати значението и актуалността ѝ, посочени са основните цели и задачи на научната разработка и е очертана в обобщен план структурата на изложението. Обобщени са неизследваните в теорията юридически проявления на нормите, установяващи данъчни облекчения.

Глава първа е структурирана в три параграфа и има основно теоретична насоченост. Най-напред, разгледани са основните принципи при установяването на данъчни облекчения и нормативната основа, върху която е изграден действащият правен режим, като се акцентира върху произтичащата от чл. 60, ал. 2 КРБ законодателна целесъобразност и легитимността на целите при нейното упражняване, очертана въз основа на възприетата в юридическата наука йерархия на целите, а така също и върху значението, което облекченията имат за диференциране на данъчната тежест. Във връзка с принципа за законоустановеност, авторът критично обсъжда законодателната практика - норми, установяващи данъчни облекчения да бъдат изменяни с преходни и заключителни разпоредби на годишния закон за държавния бюджет. Споделям направените изводи, че предвид особеностите на годишния бюджетен закон, тази практика противоречи на добрата юридическа техника, макар и да не е противоречие с принципа за законоустановеност.

На следващо място е изследвана правната същност на облекченията. Като **приносен момент** приемам извеждането и теоретичното обосноваване на **понятието за „данъчно облекчение“** въз основа на юридическите белези на комплекса от правни норми, формиращ изследвания правен режим. За **приносно** намирам и **разграничението между** двете основни за данъчната диференциация понятия – **„освобождаване“** и **„облекчение“**, които често некоректно се използват като взаимозаменяеми, както и съотношението между тях. Изясняването на съдържанието на понятието, което по-нататък се използва като родово, съвсем логично предхожда

анализа на неговата правна същност. Правната същност на облекченията е представена на плоскостта на различни теории, като теорията за данъчните разходи на Стенли Съри, теорията за фискалната държавна помощ и теорията за субективните права. Дисертантът умело и юридически издържано стъпва на достиженията на цивилистиката, за да защити тезата, че данъчните облекчения са субективни права на задължените лица в публичноправните отношения с държавата по повод разпределянето на националния доход. По темата за правата на данъчните субекти в тези отношения, дисертантът правилно констатира, че се набляга предимно на предоставените им процесуални възможности. Изследването се спира и на проблема с прозрачността и контрола на публичните разходи чрез данъчната система, каквито според теорията за данъчните разходи са загубата на приходи от предоставянето на данъчни облекчения. Направен е обзор на правилата на ЕС за държавните помощи, съдържащи се в чл. 107-109 ДФЕС и актове на вторичното право, като се поддържа вече споделеното в българската литература разбиране, че когато разкриват едновременното наличие на всички елементи от фактическия състав на държавната помощ, данъчните облекчения попадат под забраната на чл. 107 ДФЕС и чл. 4, ал. 1 от Закона за държавните помощи. Това е напълно необходимо, с оглед анализа на практиката в следващите глави от труда на данъчни облекчения, представляващи държавни помощи, при установяването на които българският законодател е длъжен да съобрази правилата на европейското право. Тези правила, освен това, като съображение за законодателя, служат и като рамка за упражняваната от Народното събрание законодателна целесъобразност. Отново във връзка с границите на законодателната целесъобразност, намирам за правилно решението на автора да обособи в отделен раздел на глава първа влиянието на забраните за дискриминация, произтичащи от правото на ЕС, предвид добре развитите в теорията и в практиката на Съда на ЕС принципи за функциониране на вътрешния пазар,

отдавна привличащи внимание като предмет на самостоятелна научна област.

Глава втора е посветена на облекченията при преките подоходни данъци, уредени в ЗДФЛ и ЗКПО. Изследването започва с изясняването на изискването за липса на подлежащи на принудително изпълнение публични задължения като обща за двата закона отрицателна предпоставка за упражняване на правото на данъчно облекчение. Въз основа на анализ на съдебната практика и възприетото в нея разбиране, че подлежат на принудително изпълнение ликвидните и изискуеми публични задължения, независимо дали публичният изпълнител е пристъпил към конкретни действия по изпълнението или не, е изяснено понятието за „подлежащи на принудително изпълнение публични задължения“. **Практико-приложен резултат от изследването** има разглеждането на отделните хипотези, при които макар и налични, публичните задължения няма да представляват подлежащи на принудително изпълнение задължения, поради настъпили юридически факти, които имат погасителен ефект или които водят до отлагане на изискуемостта за по-късен момент, като отсрочването и разсрочването, погасителната давност и основанията за прихващане. **Споделям извода** на автора за необходимостта от нормативно разрешаване на противоречивия в практиката въпрос, относно релевантността на размера на подлежащите на принудително изпълнение публични задължения. Ограничителният ефект на незначителните по размер задължения безспорно следва да се разглежда и в светлината на принципа за съразмерност, прогласен в чл. 6, ал. 2 АПК. От тази гледна точка намирам за **разумно и подходящо** направеното от дисертанта **предложение *de lege ferenda*** за въвеждане на определен праг, подобно на този, предвиден в чл. 5, ал. 5, т. 9 ЗНАП. Разгледани и подробно обсъдени са и другите две отрицателни предпоставки по чл. 167 ЗКПО - липсата на задължения за санкции по влезли в сила наказателни постановления, свързани с нарушаване на

нормативните актове относно публичните задължения и лихви за невнесените в срок и подлежащи на принудително изпълнение публични задължения и за санкциите по влезли в сила наказателни постановления. В тази част на изследването авторът чрез умело боравене с различните методи на тълкуване (систематично, телеологическо и граматическо) разкрива редакционното несъвършенство на обсъжданите разпоредби, в което се губи законодателната цел. Намирам за **разумни направените предложения** за прецизиране на съответните текстове. Солидаризирам се и с изразеното мнение, че обхващането на санкциите, които са преди всичко мярка на държавна принуда, като юридически факт в хипотезата на правна норма, с която допълнително се ограничава и правото на данъчно облекчение, води до несъизмеримо с целта на закона, утежняващо за адресата положение.

Съществена част от разработката в тази глава е емпиричното изследване на всяко от основанията в ЗДДФЛ и ЗКПО, установяващо по-благоприятен данъчен режим спрямо общия, като за целите на изследването тези основания са групирани въз основа на предварително изведени юридически признаци. При обсъждането им авторът следва единен модел, включващ посочване на общото правило за облагане, в изключение от което е предвиден по-облекчен данъчен режим, условията за неговото прилагане и кръга от правоимащите субекти. Това придава стегнатост на изложението и лесна проследимост на изведените в него основни моменти. Разпоредбите, установяващи данъчни облекчения по ЗДДФЛ са групирани въз основа на разграничението между „облекчения“ и „освобождавания“, като най-напред са разгледани основанията за освобождаване, изчерпателно изброени в чл. 13 ЗДДФЛ. Като отделна категория са обсъдени облекченията по глава четвърта от ЗДДФЛ, предоставящи възможност за намаляване на формираната въз основа общите правила за облагане обща годишна данъчна основа по смисъла на чл. 17 ЗДДФЛ. Накрая, като самостоятелен елемент от системата на данъчни облекчения по ЗДДФЛ е

разгледана и възможността за преотстъпването на данък върху годишната данъчна основа за доходите от стопанска дейност като ЕТ, което се различава от останалите по това, че за него се прилагат правилата за преотстъпване по ЗКПО.

Разпоредбите, установяващи данъчни облекчения по ЗКПО са групирани според облагането с отделните видове данъци, уредени в този закон - корпоративен данък и данък върху разходите. За целите на анализа са обособени: основания за освобождаване от облагане с корпоративен данък; общите данъчни облекчения по раздел III от глава XXII и облекченията, представляващи допустима или минимална държавна помощ по раздел IV от глава XXII на ЗКПО.

В глава трета авторът подробно и точно анализира разпоредбите, установяващи по-благоприятни режими при облагането с местни данъци по Закона за местните данъци и такси. Определям като добро решение отделянето на тези режими в отделна глава за целите на изследването. Въпреки че със ЗМДТ се урежда облекчен режим и при облагането с патентен данък, който е подоходен по своя обект на облагане, приходите от местни данъци постъпват в местните бюджети. Така, тези облекчения представляват пропуснати данъчни приходи в общинските бюджети.

Въпреки че размерът на местните данъци се конкретизира с наредба на общинския съвет, който е орган на местното самоуправление, съгласен съм с констатацията, че с предвидените по-благоприятни данъчни режими законодателят провежда общонационални политики. Очертани са някои процесуални особености в тази уредба, като е обсъдено специфичното за режима по ЗМДТ задължение за предявяване на правото на освобождаване при облагането с данъка върху недвижимите имоти. **Споделям** изразеното от дисертанта виждане, че с разпоредбите на чл. 10, ал. 2 и 3 ЗМДТ, които са определящи по отношение на обекта на облагане, относно необлагаемите имущества, не се установяват данъчни облекчения, не се предвижда

специален режим, отклоняващ се от общия, което е водещо за определяне характера на една норма като данъчно облекчение. И тук авторът запазва подхода, заложен в цялостното изследване, при който облекченията са систематизирани с оглед общите правила за облагане на конкретния имуществен данък.

Заключението на дисертационния труд обобщава направените в изследването основни изводи относно: правната същност на данъчните облекчения, представляващи специални разпоредби, установяващи изключение или група от изключения от конкретно общо правило за облагане с данък, отнасящи се до отделен негов елемент (субект или обект на облагане); съдържанието на понятието „данъчно облекчение“ и обхватите от него основания за освобождаване, които дерогират общи правила за облагане и се прилагат вместо тях; битността на данъчните облекчения като субективни права в публичното право, данъчни разходи и форма на фискална държавна помощ. **Идентифицирани** са най-често срещаните **проблеми и противоречия** в правоприлагането, свързани с необходимостта от изясняването на съдържанието на някои понятия и прецизирането на редакцията на отделни текстове, и други несъвършенства в уредбата. **Направени са разумни и конкретни предложения за изменения** на съответните редакции в посока последователност и системност в законотворчеството при установяване на данъчни облекчения.

Приносните моменти, част от които отбелязах по-горе, в изложението са правилно дефинирани и в изготвения от кандидата автореферат. Изцяло подкрепям формулираните предложения за изменение на действащото законодателство.

Авторефератът 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.

Представените четири **статии** са по темата на дисертацията и отговарят на изискванията за научни публикации.

В своята работа авторът е демонстрирал възможността си да борави и използва богат научен инструментариум, различни методи на тълкуване и интердисциплинарен подход, като логическия, правно-догматичния, историческия, емпиричния и сравнителноправния метод и демонстрира добра подготовка и способности да идентифицира проблеми, но и да предлага начини за тяхното преодоляване. Съдържанието на представения за рецензия труд, показва много добро познаване на финансовоправната доктрина и понятиен апарат, добро владение на материята, високо научно ниво, но в същото време и лек и разбираем изказ.

Като **препоръки** приканвам автора да публикува настоящата дисертация, тъй като направените анализи и изтъкнатите тезите биха представлявали интерес не само за теорията, но и за практикуващите юристи.

Изложеното по-горе в становището, ми дава основание да приема, че представеният дисертационен труд **„Правен режим на данъчните облекчения при преките данъци”**, отговаря на изискванията на **ЗРАСРБ** и предлагам на научното жури да присъди на **ас. Ралица Бойкова Милева** образователната и научна степен **„доктор”** по професионално направление **3.6. Право (Финансово право)**.

С О Ф И Я

04.03.2025г.

.....

(доц. д-р Юрий Кучев)