

СТАНОВИЩЕ

от доц. д-р Гинка Валериева Симеонова, преподавател в Нов български университет,
член на научно жури, Заповед № РД-38-5/07.01.2025 г. на Ректора на
СУ „Св. Климент Охридски”

Относно: Дисертационен труд за присъждане на научна и образователна степен „доктор по право“ в област на висше образование 3. Социални, стопански и правни науки, професионално направление 3.6 Право (Финансово право)

Дисертант: Ралица Бойкова Милева, докторант в Катедра „Административноправни науки” в Юридическия факултет на СУ „Св. Климент Охридски“

Тема на дисертационния труд: „ПРАВЕН РЕЖИМ НА ДАНЪЧНИТЕ ОБЛЕКЧЕНИЯ ПРИ ПРЕКИТЕ ДАНЪЦИ“

I. Данни за процедурата.

Със заповед № РД-38-5/07.01.2025 г. на Ректора на СУ „Св. Климент Охридски“ съм определена за член на научното жури по процедура за защита на дисертационен труд на тема „Правен режим на данъчните облекчения при преките данъци“, област на висше образование 3. Социални, стопански и правни науки, професионално направление 3.6. Право (Финансово право). Представените от дисертанта материали за участие в процедурата са в съответствие с изискванията на Правилника за условията и реда за придобиване на научни степени и заемане на академични длъжности в СУ „Св. Климент Охридски“. Процедурата до защитата на дисертационния труд пред Катедрения съвет е протекла законосъобразно, представени са необходимите документи за научното жури и за публичната защита.

За участието си в конкурса дисертантът представя и четири публикации, свързани с дисертационния му труд, а именно:

1. Ралица Милева, Данъчните облекчения като антикризисна мярка, Годишник на Юридическия факултет на СУ „Св. Кл. Охридски“, том 90, Университетско издателство „Св. Кл. Охридски“, 2024, ISSN: 0081-1866, стр. 64-87.
2. Ралица Милева, Данъчните облекчения при преките данъци като субективни права в публичното право, Съвременно право, брой: 4, 2022, ISSN: 0861-18-15-2022, стр. 56-71.

3. Ралица Милева, Санкции за неправомерно ползване на данъчни облекчения при облагането с преките доходни данъци, 50 ГОДИНИ ЗАКОН ЗА АДМИНИСТРАТИВНИТЕ НАРУШЕНИЯ И НАКАЗАНИЯ - ИСТОРИЯ, ТРАДИЦИИ И БЪДЕЩЕ, издателство: Университетско издателство „Св. Климент Охридски“, 2020, ISBN: 9789540749754, стр.: 468-475.

II. Актуалност и значимост на тематиката на дисертационния труд.

Темата за данъчните облекчения остава изключително актуална, тъй като те играят ключова роля в балансирането на фискалната политика и социално-икономическото развитие. В последните години необходимостта от такива мерки се засили вследствие на Ковид пандемията и войната в Украйна, които доведоха до сериозни икономически предизвикателства. Държавите въведоха различни данъчни стимули за подпомагане на бизнеса и домакинствата, но тяхното постепенно премахване предизвиква силен обществен дебат. Пример за това е връщането на стандартната ДДС ставка за ресторантьорите, което предизвика недоволство. Освен това, някои сектори като селското стопанство изискват постоянна държавна подкрепа поради по-ниската им рентабилност. Данъчните облекчения не само облекчават икономическите трудности, но и влияят върху поведението на данъкоплатците, което ги прави важен инструмент в публичната политика. Поради динамичния характер на икономическите условия, темата за тях остава винаги актуална и в центъра на обществения и политически дебат.

III. Методология на изследването.

Използваната за целите на изследването методология включва:

Логически метод – традиционен за правната наука.

Правно-догматичен метод – при анализа на юридическата природа на данъчните облекчения.

Институционален подход – приложен в глава първа.

Исторически метод – използван за проследяване на развитието на данъчните принципи в различни български конституции.

Сравнителноправен метод – при анализа на конституционните основи на данъчните облекчения.

Нормативен подход – приложен при изследването на конкретни правни норми.

Семантичен подход – използван в анализа на правните текстове.

Системен подход – вложен в подредбата на анализа.

Методи на правното тълкуване:

Грамматическо тълкуване

Систематично тълкуване

Телеологическо тълкуване – особено при предложения за законодателни изменения.

IV. Обща характеристика на съдържанието на дисертационния труд.

Дисертационният труд е в общ обем от 341 страници и включва 324 страници основен текст, 2 страници съдържание, 2 страници списък на съкращения, библиография от 100 заглавия (60 на кирилица и 40 на латиница), обсъдени решения на национални юрисдикции – 172 броя и 52 броя решения на Съда на ЕС. Трудът е структуриран в уводна част, три глави и заключение. Всяка от главите е разделена на раздели, обозначени с арабски цифри. Включени са съдържание, списък на съкращенията, списък с използваната литература, както и списък на съдебна практика, групирана по съдилища – Конституционен съд на република България, Съд на Европейския съюз и Върховен административен съд. Структурата на изложението следва последователността на така очертаните цели.

Дисертационният труд се отличава с последователност на анализите и достъпност на изложените тези. Отговаря напълно в структурно отношение на изискванията за дисертационен труд. Основните глави в изложението са логически свързани и всяка следваща обосновава развитието на застъпените от дисертанта тези.

Уводът изяснява значението и актуалността на темата, както и практическия подход, който съпътства изследването, представя значението на данъчните облекчения в регулирането на отношенията между държавата и гражданите. Глава първа: „Правна уредба и понятие за данъчно облекчение“ анализира конституционните и законовите основи на данъчните облекчения. Обсъжда принципите на законоустановеност и съобразяване на данъците с доходите и имуществото и разглежда законодателната практика и ограниченията, произтичащи от правото на ЕС. Дефинира се и понятието „данъчно облекчение“ и неговите видове, като се дискутира разликата между данъчните облекчения и освобождаванията от данъци. Основният извод е, че данъчните облекчения представляват

юридически механизъм за балансиране на данъчната тежест, а тяхната законоустановеност е ключов елемент на българската данъчна система.

Глава втора разглежда данъчните облекчения при облагането с подоходни данъци, като се фокусира върху разпоредбите в Закона за данъците върху доходите на физическите лица (ЗДДФЛ) и Закона за корпоративното подоходно облагане (ЗКПО). Изследването е разделено на три части:

Общи предпоставки за данъчни облекчения – правото на облекчение зависи от липсата на задължения, подлежащи на принудително изпълнение. Пояснено е какви задължения не попадат в обхвата на това условие, като например погасените по давност задължения или отписаните задължения. Освен това се обсъждат случаи, при които задълженията, които не са погасени навреме, не пречат на упражняването на правото на облекчение.

Данъчни облекчения по ЗДДФЛ – анализирани са необлагаемите доходи и различните данъчни облекчения за физически лица. Включва се и възможността за преотстъпване на данъка върху доходите на еднолични търговци.

Данъчни облекчения по ЗКПО – разгледани са възможностите за пренасяне на данъчна загуба, освобождаване от корпоративен данък и други данъчни облекчения за корпоративни субекти. Обсъждат се и минимални или държавни помощи под формата на данъчни облекчения, които се прилагат съгласно правилата на ЕС.

Глава трета на дисертационния труд разглежда данъчните облекчения при местните данъци, които са установени в Закона за местните данъци и такси (ЗМДТ). Облекченията в тази област се прилагат към имуществени данъци, чийто приход постъпва в общинския бюджет, а не в централния бюджет на държавата. Въпреки че всяка община сама определя данъчните ставки чрез наредби, данъчните облекчения са въведени с акт на законодателната власт, като целта им е да се реализират държавни политики като фискална, антикризисна и инвестиционна. Те включват както пълно освобождаване от облагане, така и намаляване на размера на данъка, в зависимост от характеристиките на имуществото или собствеността.

Облекченията не се прилагат автоматично, а изискват активна декларация от данъчните субекти в определен срок, като неизпълнението на това изискване води до невъзможност за ползване на облекчението в последващи контролни производства. Тези

облекчения са важни и за местните бюджети, тъй като влияят на размера на приходите, които общините получават.

Втората част на главата разглежда конкретните облекчения при облагането с имуществените данъци. Обсъждат се изключения от общите правила за облагане на недвижими имоти, като например необлагаеми имоти с данъчна оценка под 1680 лв., за които облагането е неефективно. Освобождаванията от облагане с данък върху наследствата също са разгледани, като се уточнява, че някои наследници са освободени от задължение за данък върху наследството. Облекченията при придобиване на имоти чрез дарение или възмездно са обособени в групи в зависимост от вида на придобиването и статута на приобретателя.

Освен имуществените данъци, облекчения има и при облагането с патентен данък. Тези облекчения се предоставят под формата на намаление на данъка за физически лица с намалена работоспособност, пенсионери и други специфични категории лица, извършващи патентна дейност. Освен това, за лица, които извършват няколко вида патентни дейности, се предоставя възможност да заплащат данък само за дейността с най-висок размер на дължимия данък.

Тези данъчни облекчения са основно насочени към облекчаване на финансовото натоварване на определени групи граждани и предприемачи, както и към стимулиране на икономическата активност в различни области.

Заключението на дисертационния труд подчертава основните изводи и значимостта на изследването. Най-важното включва:

Правна същност на данъчните облекчения: Данъчните облекчения се дефинират като специални разпоредби, които установяват изключения или групи изключения от общите правила за облагане с данък, свързани с различни елементи като субектите или обектите на облагане.

Съдържание на понятието „данъчно облекчение“: Облекченията дерогират общите правила за облагане и се прилагат като алтернативни средства за освобождаване от данък.

Битност на данъчните облекчения: Те се разглеждат като субективни права на гражданите, данъчни разходи и форма на фискална държавна помощ, което ги поставя в контекста на публичното право.

Проблеми в правоприлагането: Изследването идентифицира проблеми като несъобразената с принципите на правовата държава законодателна техника и неяснотите в редакцията на законови текстове, които водят до трудности в разкриването на целите на закона. Предложени са конкретни предложения за прецизиране на нормативната уредба.

V. Научни приноси и практическо значение на дисертационния труд.

Дисертационният труд притежава безспорни научни приноси в областта на финансовото право, посочени и от самия докторант. По-специално те могат да бъдат обобщени по следния начин:

Направено е самостоятелно разглеждане на данъчните облекчения като фундаментален елемент на данъчната система. Подчертано е значението им за регулиране на данъчната тежест и постигане на конституционните цели за социална справедливост. Изведени са границите на законодателната целесъобразност при установяването на по-благоприятни данъчни режими. Данъчните облекчения са разгледани като субективни материални права на гражданите в данъчните правоотношения с държавата. Анализирани са целият действащ режим на данъчните облекчения, включително разпоредби в ЗДДФЛ, ЗКПО, ЗМДТ и други закони, обхващащи преките данъци. Предложена е систематизация на облекченията при преките данъци и идентифицирани са основни проблеми в правоприлагането с предложения *de lege ferenda*. Направени са предложения за усъвършенстване на законодателството, за преодоляване на идентифицираните несъвършенства.

Тези изводи и приноси подчертават новаторството и значимостта на дисертационния труд в областта на данъчните облекчения и тяхната регулация.

Освен това трудът се отличава с множество правни анализи във връзка с разглежданата тема, представени структурирано, достъпно и обосновано.

VI. Предложения и критични бележки.

На дисертационния труд могат да бъдат отправени и някои предложения за подобряване на съдържанието при последваща редакция с оглед бъдещото му издаване, което препоръчвам.

Може да бъде отправена препоръка до автора да преразгледа направения извод за т.нар. „забрана“ на държавната помощ. Разпоредбата на чл. 107, ал. 1 ДФЕС, възпроизведена и в чл. 4, ал. 1 от Закона за държавните помощи (ЗДП) не съдържа забрана, било тя абсолютна или не. Терминът, който се употребява в европейското и българското законодателство, свързано с материята е „съвместимост“, респ. „несъвместимост“. Това понятие значително се различава от забраната и включва в себе си специфични характеристики, които определят неговия особен характер на автономно понятие, което идентифицира правна възможност, не забрана. Несъвместимостта като понятие включва в себе си наличие на противоречие, в случая с принципите на вътрешния пазар. От употребата на тези две понятия – „забрана“ и „несъвместимост“ в ДФЕС може да се направи извод, че, когато определени явления влияят негативно върху пораждането, развитието и погасяването на дадени правоотношения или условията за тяхното протичане, ДФЕС изрично забранява възможността за осъществяването им. Като пример може да се посочи изричната забрана за дискриминация. По отношение на държавните помощи ДФЕС не използва термина забрана. И това е така, защото по този начин се създава принципна възможност да се осъществи едно такова подпомагане при наличие на определени условия и нормативно определена процедура. Ако беше въведена дори и неабсолютна забрана за предоставяне на държавна помощ, това би превърнало този правен механизъм в противоправно явление, в частност всяка една дейност по държавно подпомагане би била правонарушение, което изключва и необходимостта от детайлизиране на правната уредба. С други думи не би могло правно валидно да съществува механизъм, според който от едно противоправно действие да се черпят права. А обществената и правна логика по отношение на тази материя далеч не квалифицира, а и не се стреми да го прави, държавното подпомагане като правонарушение. Безспорен е фактът, че чрез тази правно уредена възможност се създават предимства за определени предприятия, сектори, отрасли. Но крайната целта, която се преследва чрез тях, е защита на правата и свободите на отделния гражданин на ЕС, най-висшата цел, стояща в основата на идеята за ЕС като цяло.

Поради тази причина разрешението на европейския законодател, реципирано и в нашия ЗДП, е такова едно подпомагане да се приеме за принципно несъвместимо (но не и забранено) с принципите на вътрешния пазар, като в определени случаи това противоречие може да бъде преодоляно, точно защото не е забранено. Ако съществуваше забрана, щеше

да е правно невъзможно да се предвидят изключения, при които държавната помощ да бъде правомерна. Няма как едно забранено действие, дори и при наличие на конкретни предпоставки, да бъде разрешено, в този смисъл и прието за правнодопустимо за конкретна ситуация, а за друга да остане забранено. При наличие на забрана трябва да бъде предвидена и санкция за неизпълнението ѝ. Такава няма в нито ДФЕС, нито в ЗДП. А не би могло да съществува, защото на практика това би означавало държавата сама на себе си да наложи и приведе в изпълнение санкция при отпусната от нейна страна помощ, т.е да се санкционира собствените си актове и действия. Изводът, който се налага е, че държавната помощ по принцип е разрешена, ако тя е съвместима с нормативно поставените изисквания.

Заклучение.

Дисертационният труд на асистент Ралица Бойкова Милева, задочен докторант в Катедра „Административноправни науки“ в Юридическия факултет на СУ „Св. Климент Охридски“ на тема “ Правен режим на данъчните облекчения при преките данъци“ съдържа задълбочено научно изследване и научни приноси на анализирания от докторанта проблем. Личното ми мнение е, че той отговаря на изисквания на Закона за развитие на академичния състав в Република България, Правилника за прилагане на ЗРАСРБ и Правилника за условията и реда за придобиване на научни степени и заемане на академични длъжности в СУ „Св. Климент Охридски“, което ми дава основание убедено да формулирам своята положителна оценка за представения в процедурата по защита дисертационен труд.

Ще гласувам положително Ралица Бойкова Милева да придобие образователната и научна степен „доктор“ в област на висше образование: 3. Социални, стопански и правни науки, професионално направление 3.6 Право (Финансово право).

06.03.2025 г.

доц. д-р Гинка Симеонова