

# РЕЦЕНЗИЯ

от доц. д-р Юрий Страшимиров Кучев – вътрешен член  
на научно жури, назначено със Заповед РД 38-658/02.12.2024г.  
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 акциза върху алкохола и алкохолните напитки в Република България”, изготвен от задочен докторант **ас. Васил Ивайлов Силяновски**

Васил Ивайлов Силяновски със Заповед № РД-20-185/24.01.2020 г. на Ректора на СУ е зачислен 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 19.11.2024 г. и Заповед РД-38-658/02.12.2024 г. на Ректора на СУ е отчислен с право на защита.

Силяновски е роден през 1991 г. в гр. София. През 2010 г. завършва 73 СОУ „Владислав Граматик“ с преподаване на немски език. Обучението си продължава във Виенския университет, където изучава специалност „Бизнес администрация“. Успоредна с обучението си в Австрия следва и „Право“, редовна форма на обучение, в СУ „Св. Климент Охридски“. През 2017 г. се дипломира успешно като бакалавър във Виенския университет и

магистър по право в ЮФ на СУ. Като студент в СУ развива активна дейност като е бил Председател на Студентския съвет на Университета, зам. председател на Националното представителство на студентските съвети, член на Академичния съвет на СУ и представител на България в Европейския студентски съюз. Учредява и представлява Сдружение с нестопанска цел „Кръг за мисъл“ насочено към интелектуалното и професионално развитие на младите хора. След дипломирането си се вписва като адвокат в САК - адвокатско дружество „Хорозов и партньори“, където оглавява данъчно-процесуалния му отдел. Специализира корпоративно, данъчно и финансово право.

Кандидатът надхвърля минималните национални изисквания по чл. 26 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 90 наукометрични точки** от 80 изискуеми. Всички изисквания относно процедурата и представените научни трудове са спазени.

Освен представения труд докторантът е автор и на 4 научни публикации на български език, участвал е с доклади на 1 университетска, 1 национална и 1 международна конференция всичките по темата на дисертационния труд. Горното говори за наличието на траен научен и практически интерес по темата на дисертацията.

Представеният дисертационен труд **„Правен режим на акциза върху алкохола и алкохолните напитки в Република България“** е в обем от 314 стр., от които 307 страници основен текст. Състои се от въведение, три глави, и заключение. Има съдържание, списък на използваните съкращения, богата библиографска справка от 104 заглавия, от които 35 на чужди автори. Бележките под линия са общо 498 на брой. Обстойно е анализирана свързаната с темата съдебна практика на СЕС и ЕСПЧ – 41 решения и 52 решения на съдилищата в Република България. Изпълнени са условията на

чл. 27, ал. 2 от ЗРАСРБ, като изградената структура отговаря на поставените в изследването основни задачи. Цялостният и комплексен преглед 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)”.

Най-напред става дума за **първото подробно и детайлно критично изследване на действащия** в страната правен режим на акциза върху алкохола и алкохолните напитки, както на национално ниво, така и във взаимодействието му с действащата правна уредба на ЕС. На следващо място съм впечатлен от мащабността на изследването и най-вече от демонстрираното детайлно познаване до най-малките подробности и елементи на разработваната материя. Отчитам нестандартния подход на автора придавайки интердисциплинарност на изследването си, като е изложил и обяснил в изследването и някои физиологични процеси свързани с алкохола като химична субстанция, за да разясни основната си теза.

Споделям мнението, че в българската правна литература основно се акцентира върху хармонизацията на данъка върху добавената стойност, а на заден план остава изключително богатата проблематика, свързана с акцизите. Това е един от най-малко обсъжданите въпроси в българската данъчноправна наука, което прави представения дисертационен труд изключително актуален и навременен.

В **увода** са посочени основните цели на научната разработка, изложен е научният проблем, който ще бъде изследван. Ясно е представен предметът на изследването с акцент върху транспонирането на европейското данъчно право в сферата основно на акцизите в българското законодателство, основата за систематичния анализ на нормативните източници, практическото приложение на уредбата и значимостта на темата, както за науката, така и за практиката.

**Глава първа** е структурирана в три параграфа, които въвеждат в основата на темата на изследването. Най-напред, в исторически аспект, подробно е разгледано възникването и развитието на правото на ЕС в областта на данъчното облагане с акциз. На следващо място са изследвани спецификите на националната правна уредба на облагането с акциз на алкохола и алкохолните напитки в България от Освобождението до днес. Тук следва да отбележа находчивия и новаторски начин, по който е изследван алкохолът и алкохолните напитки като стоки, подлежащи на облагане с акциз. Приемам за **приносен момента** с подробното разглеждане на петте категории продукти съгласно Директива 92/83/ЕИО – **бирата, виното, получените от ферментация напитки**, различни от вино и бира, (когато ферментацията е извършена с други плодове или съставки, каквито са ябълковото вино, крушовото вино, медовината), **междинните продукти**, при които няма изискване алкохолът да бъде изцяло в резултат от ферментация, т.е. допустимо е добавяне на алкохол и на **етиловия алкохол**.

**Глава втора** е посветена на различните субекти в правоотношенията имащи за предмет алкохола и алкохолните напитки като акцизни стоки. Изследването в тази глава започва с изясняването на режима на отложено плащане на акциз, като основен момент в облагането с акциз, представляващ съвкупност от правила, приложими за производството, преработката, държането, складирането и движението на акцизни стоки. Става дума за временно отлагане на възникването на задължението и заплащането на данъка. Изяснени са понятията **данъчен склад** и **лицензиран складодържател**. В главата подробно са изследвани лицензирането и регистрацията на данъчно задължените лица. **Споделям извода** на автора, че от една страна, в желанието си да уреди изчерпателно критериите и съответните институти, законодателят допуска редица пропуски и несъответствия, довеждащи до неясноти в приложението на нормите. От друга страна пък, липсата на детайлна уредба в определени конкретни

хипотези води до несигурност и дискредитират целия уреден лицензионен режим.

Съществена част от разработката е изследването на специфични обекти за производство на алкохол и алкохолни напитки, които подлежат на регистрация. Такива са независимите малки пивоварни, специализирани малки обекти за дестилиране, обектите за винопроизводство на независими малки винопроизводители, ползващи се от облекчен режим в националното законодателство. За вторите (специализираните малки обекти за дестилиране), в новата Директива (ЕС) 2020/1151, е предвидена възможност да се освободят от акциз малки количества произведен етилов алкохол за лична употреба. Въпреки богатите си традиции в домашното производство на ракия за лична употреба и с нетърговска цел, България е една от двете държави в ЕС, където това е невъзможно! Това и много други такива факти открояват редица несъответствия и пропуски в законодателството, налагащи необходимост от преосмисляне на ограниченията и прецизиране на уредбата.

Авторът, разглеждайки условията и реда за регистрация на „Други регистрирани лица“, участващи в режима на отложено плащане на акциз, обръща особено внимание на несъответствията между националното и европейското законодателство, на липсата на хармонизирани дефиниции и процедури, което създава правна несигурност. Така например при **регистрирания получател** са открити несъответствия в основанията за прекратяване на регистрацията. При **временно регистрирания получател** е отбелязана липсата на въведени количествени ограничения, което води до рискове от злоупотреби. Нужна е по-голяма яснота относно правата и задълженията на **регистрирания изпращач, сертифицираните получател и изпращач**. В разработката е отредено място и на **лицата, които не подлежат на задължителна регистрация**, но имат определени задължения при получаването или изпращането на акцизни стоки. Те нито са в обхвата

на общоевропейската компютърна система, обезпечаваща мониторинга на акцизни стоки, нито могат да се възползват от прилагане на режима на отложено плащане и не подлежат на задължителна регистрация.

Приемам, като **изцяло приносни** идентифицираните от автора няколко основни проблема в нормативната уредба и практическото ѝ прилагане при **режима на отложено плащане на акциз при движението на акцизни стоки**. В дисертационния труд са дадени примери за законодателна неточност, която внася неяснота и несигурност в и без друго сложната, и на моменти объркана, нормативна уредба на режима. Например чл. 73а, ал. 1, т. 7 ЗАДС допуска движение на акцизни стоки под режима на отложено плащане (РОП) от мястото на внасяне до съответните места на получаване, включително на територията на страната. **Това противоречи на** даденото в чл. 4, т. 29а ЗАДС **легално определение** на „**регистриран изпращач**“, което изисква акцизните стоки да бъдат предназначени за друга държава членка. Това несъответствие дава възможност за превратно тълкуване на закона и изобщо поставя под въпрос прилагането на режима в тези случаи.

Друг открит значим проблем е свързан с формулировките относно момента на започване и приключване на режима на отложено плащане. Налице е **противоречие между изискванията на Директива (ЕС) 2020/262 и националните разпоредби**, водещо до неправилно администриране на акциза. Например, разпоредбата в чл. 73а, ал. 3, т. 4 ЗАДС на практика постановява, че режимът на отложено плащане приключва веднага след започването му, което обезсмисля съществуването му. По този начин списана разпоредбата е лишена от всякаква правна мисъл, а и изобщо от всякаква логика.

Въпреки че Директива (ЕС) 2020/262 и ЗАДС предвиждат ясни правила за създаването и използването на Електронният административен документ, като основен механизъм за контрол върху движението на акцизни

стоки, липсата на определени дефиниции в нашето законодателство и усложнените процедури за валидиране на документа представляват съществено административно затруднение.

Въпреки че Директивата допуска по-широк обхват на ограниченията за директна доставка под режима на отложено плащане, в България тя е приложима само за енергийни продукти. Националната правна рамка стеснява приложението на този режим, създавайки ненужни пречки, ограничавайки потенциала за ефективно прилагане на режима при други категории акцизни стоки, каквито са алкохола и алкохолните напитки.

Дисертационният труд изтъква и други проблеми свързани с открития, в рамките на изследването, непрецизен законотворчески подход, включително липсата на систематизация на разпоредбите в ЗАДС.

**В глава трета** авторът подробно и точно анализира възникването и изпълнението на данъчното задължение за акциз, начисляването и заплащането му, както и механизмите за освобождаването от облагане и възстановяване на акциза. Особено внимание е обърнато и на санкционните разпоредби установени в ЗАДС.

Акцизните стоки подлежат на облагане при тяхното производство, въвеждане или внасяне на територията на страната, с изключение на случаите когато са поставени под режим на отложено плащане на акциз. Освобождаването на акцизните стоки за потребление е именно правопораждащия юридически факт, във връзка с който възниква задължението за заплащане на акциз.

**Общата правна рамка** за освобождаването за потребление на акцизни стоки е установена в **Директива (ЕС) 2020/262**, където са дефинирани **четири основни хипотези**: *извеждане на акцизни стоки от РОП, държане или складиране извън РОП, производство извън РОП и внасяне на акцизни стоки, които не са поставени под РОП.*

Особеност на **акцизното законодателство в България** е, че то съществено **се е отклонило** от тази правна рамка, като в чл. 20, ал. 2 ЗАДС са формулирани редица конкретни хипотези, в които са посочени случаите, при които акцизните стоки ще бъдат освободени за потребление. Това обаче създава **редица проблеми** ясно очертани в настоящото изследване, което е едно от достоинства на научния труд. Изцяло подкрепям направения извод в тази връзка за необходимост от решителни и кардинални промени, насочени към преодоляване на съществуващите и установени в рамките на изследването проблеми.

Един от основно изведените проблеми е проблемът свързан с **липсата на яснота в при дефинирането** на важни за облагането правни термини. Така например липсва легална дефиниция на такъв важен термин, какъвто е „**извеждане**“ на акцизни стоки от данъчен склад. При понятията „**търговско предназначение**“ „**липси**“ и „**нередовност**“, пък липсва достатъчно детайлна регламентация което води до неяснота относно обхвата и приложението на тези разпоредби.

Авторът констатира и съществени различия, като по-точен израз е разминавания между европейската и националната правна рамка. Въпреки че Директивата предоставя общи принципи, българското законодателство въвежда множество конкретни хипотези, които често надхвърлят обхвата ѝ или открито противоречат на характера на нейните разпоредби. Такъв е случаят свързан с извеждането на **акцизни стоки, облепени с бандерол**, създавайки административни изисквания без аналог в европейската правна рамка.

Законът оставя широко поле за интерпретация по въпросите за **отговорното лице за заплащане на дължимия акциз**. В нашето законодателство не съществува изчерпателна и последователна уредба за определяне на отговорните лица във всички хипотези на освобождаване на акцизните стоки за потребление, което създава възможности за

административен произвол и неяснота относно правата и задълженията на данъчнозадължените лица. Българската данъчноправна доктрина и съдебна практика е категорична в разбирането си, че органът не може да преценява нито предпоставките за възникване на данъчния дълг, нито неговия размер, нито кръга на задължените субекти, нито сроковете и начините на изпълнение. Горното следва да е предмет на изчерпателна нормативна уредба.

Напълно **основателна е критиката** на автора по отношение на **освобождаването от облагането с акциз на стоки, закупени от физически лица за лични нужди в друга държава членка**. Основни обществени отношения са регламентирани с подзаконов нормативен акт. Разпоредбите на чл. 32 от Директива (ЕС) 2020/262 са директно транспонирани в ППЗАДС, вместо в ЗАДС. Уредбата, не само че е неправилно позиционирана, но е и непълна и противоречива. Същото е положението и с **денатурирането на етилов алкохол** за производството на продукти като парфюми, лекарства и дезинфектанти. Денатурираният алкохол подлежи на освобождаване или възстановяване на акциза. Редица изисквания за регистрация и отчетност, свързани с това обаче, много често се уреждат с подзаконов нормативен акт. Тези пропуски, съчетани с практическата значимост на разпоредбата, налагат законодателни промени, които да пренесат съответната регулация на законово равнище.

На подробен и критичен анализ са поставени санкционните разпоредби в ЗАДС и свързаната с това съдебна практика на българските съдилища и на практиката на СЕС. Не са подминати и някои от „специфичните особености“ на ЗАДС, като наличието на специална глава, посветена изцяло на ограниченията и забраните, възможността за налагането на кумулативно наказание „лишаване от право да се упражнява определена дейност в обекта, където е установено нарушението за срок от

един месец“ и задължителното налагане на принудителни административни мерки.

**Приносен момент** е и разглеждането и обсъждането на материалноправните и процесуалноправните проблеми на мярката „запечатване на обект“. Обвързването на прилагането на мярката с плащането на глобата или имуществената санкция, всъщност я доближава до наказателната репресия. Това заличава принципната разлика между административните мерки и административните наказания.

Констатираните **процесуалноправни проблеми** не са по-малко значими. Жалбите срещу НП и срещу Заповедта за прилагане на мярката „запечатване на обект“ се разглеждат от различни съдилища – съответно от районния и административния съд. Между двете производства липсва координация, което може да доведе до противоречиви и взаимно изключващи се решения. Отделно от това обжалването на НП, с които се налагат глоби или имуществени санкции в размер, зависещ от размера на данъчното задължение, са подсъдни на районните съдилища, а актовете, с които се установяват публични задължения за акциз - на административните съдилища. Очевидно, както правилно отбелязва авторът, са необходими законодателни промени, които да осигурят синхронизиране на тези производства, за да се избегнат противоречия и да се гарантира правилното приложение на закона.

В изложението си, обсъждайки кумулативното прилагане на различни форми на административна принуда, авторът констатира и обосновава сериозни съмнения за неспазване на принципа, залегнал в Хартата на основните права на Европейския съюз и в Европейската конвенция, за защита на правата на човека „ne bis in idem“. Привежда се практиката на СЕС, че административните и санкционните мерки не трябва да надхвърлят границите на необходимото за постигане на законовите цели. Това изисква

всяка мярка да бъде пропорционална на тежестта на нарушението, като се избягва прекомерно кумулиране на множество санкции за едно нарушение.

**Заключението** на дисертационния труд обобщава констатираните от автора основни проблеми, свързани с правната уредба на акцизите върху алкохола и алкохолните напитки. Обосновава се необходимостта от прецизиране, систематизиране и преосмисляне на редица нормативни разпоредби. Обосновава се нуждата от по-пълна хармонизация с европейското законодателство. Предложени са разумни и конкретни законодателни решения за справяне с нормативната фрагментация, техническите несъвършенства и дисбалансите в приложимото право.

Солидаризирам се с направеното предложение за създаването на изцяло нов Закон за акцизите и данъчните складове, който да отговори на съвременните икономически и правни реалности и да преодолее натрупаните проблеми, като в крайна сметка да гарантира по-ефективно, прозрачно и предвидимо функциониране на данъчната система.

**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. Предлаганите от автора за обсъждане четири правни положения „за преосмисляне“ приемам за разумни и поставят сериозна основа за бъдещи научни дискусии, относно развитието на правото, в които очевидно ще бъде основно действащо лице. 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. Авторът е използвал редица методи и подходи – исторически метод, системен метод, сравнителноправен и нормативен метод, интердисциплинарен метод, емпиричен метод.

Авторът демонстрира способности да идентифицира проблеми и да предлага начини за тяхното преодоляване. Това говори за наличието на фундаментални научни познания по материята и за изграден стил и метод на научни, и ориентирани към практиката научни изследвания. Съдържанието на представения за рецензия труд, показва много добро познаване на финансовоправната доктрина и инструментариум, 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 рецензията, ми дава основание да приема, че представеният дисертационен труд **„Правен режим на акциза върху алкохола и алкохолните напитки в Република България”**, отговаря на изискванията на ЗРАСРБ и предлагам на научното жури да присъди на **ас. Васил Ивайлов Силяновски** образователната и научна степен **„доктор”** по професионално направление **3.6. Право (Финансово право)**.

С О Ф И Я

03.02.2025г.

Рецензент: .....

(доц. д-р Юрий Кучев)