

# РЕЦЕНЗИЯ

От **проф. д-р Румен Петров Владимир**ов, преподавател по наказателно и международно наказателно право в Нов Български Университет;

На дисертационен труд за присъждане на образователна и научна степен „ДОКТОР“ в областта на висше образование 3. Социални, стопански и правни науки, професионално направление 3.6 Право, докторска програма Наказателно право;

**Автор: Нина Валериева Тагарова, тема: „Престъпления против финансовата, данъчната и осигурителната системи“;**

Научен ръководител: **проф. д.ю.н. Никола Андреев Манев** – Пловдивски университет „Паисий Хилендарски“ /ПУ/.

При съобразяване със съответните разпоредби на ЗРАСБ, ППЗРАСБ и общите правила и образци за оформяне на рецензии за „доктор“ на ПУ, може да се отбележи следното:

## **1. Общо описание на процедурата и докторанта.**

Със заповед № РЗЗ – 5578/30.10.2018г. на Ректора на ПУ съм определен за външен член на научното жури, за осигуряване на процедура по защита на дисертационния труд на посочената по-горе тема, за придобиване на образователната и научна степен „доктор“ в споменатите област на висше образование, професионално направление и докторска програма. Авторът е докторант на самостоятелна подготовка към катедра „Наказателноправни науки“ към Юридическия факултет /ЮФ/ на ПУ.

Представеният от администрацията на ЮФ комплект от материали на хартиен носител е в съответствие с изискванията на чл.36, ал. 1 от ПРАСПУ и съдържа всички необходими документи, които доказват успешно проведено обучение в докторската програма по Наказателно право. Следвайки правилата и изискванията, докторантът е представил дисертационния труд и автореферата, в който са посочени и заглавията на 5 /пет/ броя публикации по темата на дисертационния труд.

От представената в европейски формат автобиография е видно, че докторантът Нина Тагарова е получила средното си образование /2003 –

2008г./ в математическата гимназия „Баба Тонка“ – град Русе. Висше образование със степен магистър по право придобива в ЮФ на Русенския университет /2008 – 2014 г./. Работила е като юрисконсулт във фирма за счетоводно-юридически услуги. От 01. 10. 2014г. след спечелен конкурс е назначена за асистент по наказателно право в ЮФ на РУ, където продължава и досега нейната преподавателска и научно-изследователска дейност.

## **2. Актуалност на тематиката, познаване на проблема, методика на изследването.**

Темата на дисертационния труд е изключително важна и актуална. Това се потвърждава и от факта, че става дума за относително нови и непознати за българското наказателно законодателство видове престъпление. За първи път те се въведоха в НК през 1997г., след започналия преход на РБ към пазарна икономика и гражданско общество. На фона на относително малкото публикации по проблемите на престъпленията против финансовата, данъчната и осигурителната система и през призмата на малко над 20 годишното практическо им прилагане, авторът си е поставил амбициозните задачи да анализира тяхната същност, да разкрие затрудненията на съдебната практика, както и да предложи оптимален вариант за превенция на тези видове посегателства.

Разработената дисертация показва, че на базата на задълбочени проучвания на наказателноправната теория и практика по темата и натрупаните допълнителни правни знания, авторът е показал много добро познаване на проблематиката. Изложението е написано ясно и увлекателно, при съобразяване не само на интердисциплинарните измерения на темата, но и с оглед подобряване на нормативната уредба в НК, както и в динамичното финансово – данъчно и осигурително законодателство.

Що се отнася до методиката на изследването, тя е достатъчно разнообразна и дава възможност за пълно и задълбочено изпълнение на поставените научни цели и задачи. Във връзка с това са използвани предимствата на историческия метод, на нормативния анализ, на сравнителноправния подход, на дедуктивния метод и систематично изследване, на формално-логическия способ на обобщение и др.

## **3. Съдържание на дисертационния труд.**

Представения дисертационен труд има общ обем от 249 страници. В тях се включват: съдържание, увод, изложение в четири глави, заключение, декларация за оригиналност и библиография. Бележките под линия са 269, а списъкът с използваните източници се състои от 237 заглавия, от които 120 са от български автори, 92 – от чуждестранни, 10 специализирани източници на нормативна уредба и 7 специализирани уебсайта. Структурно трудът се изгражда от увод, четири глави и заключение. Всяка глава допълнително се подразделя на параграфи и точки.

В **увода** се обръща внимание на все по-разширяващото се приложно поле на престъпленията против финансовата, данъчната и осигурителната системи, обусловено от развитието и динамиката на съответните обществено-икономически отношения в РБ.

**Глава първа** на дисертацията е озаглавена „Историческо развитие и същност на данъците“ съдържа три параграфа. В първия параграф се прави кратък исторически преглед, като се проследяват периодите от зараждане на данъчното облагане в древността и неговото развитие през средновековието, колониалния период и се стигне до съвременното му развитие и състояние. Отделно е проследена кратката история на данъчното облагане по българските земи и през трите български държави. Следващите два параграфа са посветени на същността на данъка и на видовете данъци, разпределени в четири категории.

**Глава втора** има заглавие „Особености на престъпленията против данъчната система“. В нея се съдържат два параграфа. Първият е посветен на общата характеристика на данъчните престъпления – на техния обект и предмет, на субекта и субективната им страна. Специално е обособена криминологичната характеристика на личността на субекта и причините за извършването на тези видове престъпления. В следващия втори параграф е направен сравнителноправен анализ на данъчните престъпления в държави от англосаксонската система – САЩ и Англия; от Европейския съюз – Германия, Италия и Франция; и други държави – Русия и Китай.

**Третата глава, която е с най-голям обем е основната и определящата.** Тя се отнася до престъпленията против данъчната и осигурителната системи и се изгражда от пет параграфа. В първите два, вниманието на автора е насочено към основния и квалифицираните състави на типичното данъчно престъпление по чл. 255 НК – избягване установяването или плащането на данъчни задължения в големи размери. В параграф трети са анализирани другите видове данъчни престъпления – по чл. 255а НК, за избягване установяването или плащането на данъчни задължения в големи размери

чрез злоупотреба с права по ТЗ и ДОПК. В следващия четвърти параграф се разглеждат интересни хипотезе на престъпни посегателства по видове данъци – ЗМДТ, ЗКПО, ЗДДС и ЗДДФЛ. Накрая, в последния параграф са разгледани престъпните деяния против осигурителната система – чл.255б НК. Авторът се спира подробно и обстойно на обекта и предмета; на субекта и субективната страна; на формите на изпълнение; на някои практически проблеми; на начините за укриване на осигурителни вноски; на квалифицираните състави по чл.255б НК.

**Последната глава четвърта** има заглавие: „Превенция на престъпленията против данъчната и осигурителната системи“ и включва два параграфа. В първия се разглеждат практически проблеми на превенцията и конкретно: на необходимостта от опростяване на наказателноправната уредба на чл.255 НК; на недостатъците при административните производства, както и на връзката между органите на НАП и тези на Прокуратурата; на проблемите при административните органи и органите на досъдебното производство; и накрая на недостатъците на самата финансово-данъчна уредба. Вторият параграф се отнася до правомощията на специализираните държавни органи за превенция на престъпленията, като се набляга на нуждата различните институции да предприемат редица допълнителни и други предложени действия в тази насока.

В заключението на дисертацията са систематизирани и обобщени постигнатите научни резултати и се правят предложения де леге ференда за усъвършенстване на финансово-данъчното законодателство, както и на НК.

#### **4. Приноси и приносни моменти в дисертационния труд.**

Трябва категорично да се подчертае, че в рецензирания дисертационен труд се съдържат многобройни и с различна научна стойност приноси и приносни моменти. Като цяло разработката на темата може да се оцени с висока положителна оценка. Това се обуславя от редица фактори и обстоятелства, включително и че авторът е изложил една комплексна, нова, модерна и съвременна трактовка на финансово-данъчните отношения, на тяхното развитие, както не само на наказателно-правната, но и на тяхната административно-правна защита. Подобен научен подход гарантира не само достигане до теоретични приноси, но е безусловно полезен за подобряване и на позитивната нормативна уредба на финансово-данъчното и осигурителното законодателство и уредбата в НК относно тяхната защита. По такъв начин биха се създали нужните предпоставки за уеднаквяване и

стабилизиране на съдебната практика при разглеждане на съответни административни и наказателни дела.

В представената към документацията справка, приносите и приносните моменти са вярно и точно открити в 12 точки. Накратко може да се изброят: изложението за историческото развитие на данъчното облагане от древността до днес в различните типове държави от света, както и в България /т. 1 от списъка с приноси в Автореферата/; вниманието към теориите за данъците, към техните функции и видове и към включването в ДОПК на предложена дефиниция за категорията „данък“ /т. 2/; съотношението между престъпление и нарушение и необходимостта от актуализиране на чл. 93, т. 14, относно паричните критерии за съдържанието на понятията „данъци в големи размери“ и „данъци в особено големи размери“, както и възприемането на тези критерии и при престъпленията против собствеността /т. 3/; анализът за субекта на престъпленията през призмата на ТР №4 от 2016г. на ВКС, когато като счетоводител, адвокат или служител от отдел „Човешки ресурси“, осъществява „ фактическа дейност и функции на данъчно задълженото лице – търговец“ /т. 4/; криминологическата характеристика на субекта и причините за извършване на тази група престъпления – икономически, данъчен манталитет, недоверието и недоволството от управлението на държавата и стремежът на дееца към по-голяма печалба /т. 5/; информацията за подхода за противодействие срещу данъчните престъпления, според законодателството на САЩ, Англия, Германия, Италия, Франция, Русия и КНР /т. 6/; анализът на основното данъчно престъпление по чл. 255 НК в контекста на ТР № 1 на ВКС от 2009г. и направеният извод, че втората форма на изпълнение – „избягване плащането на данъчни задължения в големи размери“, не би могла да се осъществи самостоятелно, чрез посочените способности, които са за първата – „избягване установяването...“. Във връзка с това е направено предложение де леге ференда за кумулация между двете форми на изпълнение или неплащането да се формулира изрично като престъпен резултат /т. 7 и 8/; специализираният анализ във връзка с практиката по прехвърляне на дружествени дялове от дружество-длъжник на физическо лице с нисък социален статус и предложението за криминализиране на тази порочна практика, чрез допълнение в чл.255а НК /т. 9/; анализът и на други срещани у нас недобросъвестни практики и направените предложения за нормативни препятствия, за тяхното прекратяване, включително и чрез премахване на т. 1-7 в чл. 255, ал. 1 НК /т. 10/; особено внимание заслужава направения за пръв път обстоен анализ на чл. 255б НК, който укрежда осигурителната система и съществените

предложения де леге ференда, които трябва да се подкрепят /т. 11/; накрая следва да се споделят и предложенията от организационно-технически характер, за подобряване работата на служителите в държавните институции, които работят за осигуряване на приходите на държавата и общините и за превенция на престъпленията против финансовата, данъчната и осигурителната системи /т.12/.

Накрая като изключително важен принос на дисертационния труд може да се изтъкне обстоятелството, че подробно е интерпретирана връзката между теоретичните и законовите положения със съществуващата у нас практика, схеми и случаи на извършване на данъчните и осигурителните престъпления. Поради това нередко и основателно се акцентира върху практическите проблеми при прилагането на съответните норми, както на специалните закони, така и на НК.

## **5. Критични бележки и препоръки.**

Както към всяко научно съчинение, така и към настоящия дисертационен труд могат да се отправят някои критики и препоръки.

Преди всичко трябва да се посочат **критичните бележки и препоръки от общ характер**. Най-важната от тях се отнася до заглавието на дисертацията. Прави впечатление, че между посоченото заглавие и съдържанието на изложението има разминаване в предметния обхват, при което заглавието се оказва прекалено широко формулирано. То предполага в съдържанието да се включват и петте от т. нар. общи финансови престъпления, визирани в чл. 253 – 254б НК.

Но дори и да се приеме по-конкретизираното заглавие „Престъпления против данъчната и осигурителната системи“, то също се оказва с по-широк обхват от този в съдържанието на дисертацията. И това е така, защото съдържанието обхваща разглеждане състави на типичното данъчно престъпление по чл.255 НК, на по-тежко наказуемата му форма по чл. 255а НК и на новоприетия /през 2014г./ чл. 255б НК – за укриване на задължителни осигурителни вноски. Извън обхват остават т. нар. данъчна измама – чл. 256 НК, противозаконното пречене или пречене чрез принуда на орган по приходите да изпълнява свое законово задължение – чл. 258 НК; създаването или учредяването на привидна организация с нестопанска цел – чл.259 НК; даването на невярна оценка или заключение от лицензиран оценител за стойността на оценявано имущество – чл. 260, ал. 1 НК и

заверяването от регистриран одитор на неверен годишен счетоводен отчет на търговец – чл. 260, ал. 2 НК.

Ето защо, във връзка с бъдещото издаване на труда като монография и във връзка с посоченото, може да се направи препоръка към автора да конкретизира заглавието на дисертацията и то напълно да съответства на изложението в него. Позволявам си да предложа примерно заглавие: „Проблеми и превенция на някои престъпления против данъчната система и на престъпленията против осигурителната система“.

Що се отнася до **конкретните критични бележки**, по същество или от редакционно-технически характер, трябва да се отбележи, че те се свеждат до минимално количество. Това произтича от факта, че в предложения вариант дисертационният труд е написан ясно, подредено и на добър език и стил. Все пак могат да се споменат и някои пропуски или неточности. На първо място може да се констатира, че не са визирани всички видове данъци, например не се споменава за акцизите /ЗАДС/, а е известно, че по повод на акцизните стоки се извършват значителен брой данъчни престъпления. Следва да се отбележи, че в контекста на превенцията, в дисертационния труд не са разгледани детайлно и предвидените в закона стимулиращи норми за облекчена отговорност при последващо /до определен момент/ внасяне в бюджета на необявеното или неплатеното данъчно задължение.

Специално трябва да се обърне внимание и върху една неточност от теоретично естество. На с. 107 е отбелязано, че избягване установяването или плащането на данъчни задължения в големи размери, извършено с участието на някое от посочените лица в чл.255, ал.2 НК, съставлява престъпление на необходимо съучастие. Това твърдение обаче е невярно, защото за да има престъпление на необходимо съучастие, задружната дейност /на срещна или еднопосочна/ на съответните лица трябва да е била визирана като необходим конститутивен признак **в основния състав на престъплението**. В случая на чл. 255, ал. 2 НК обаче, става дума не за необходимо, а за възможно усложнение, което повишава степента на обществена опасност и затова е визирано в **специален квалифициран състав** по който ще отговаря само данъчно задължения субект, но не и някое от посочените в закона съдействали му лица.

## **6. Заключение.**

Направените в настоящата рецензия критични бележки и препоръки не са толкова съществени и значими, че да надделяват над научните приноси и

приносни моменти на докторанта. Точно обратното, положени са значителен творчески труд и сериозни усилия и са постигнати поставените академични задачи. За това безспорно е допринесла и практическата дейност на докторанта като асистент по наказателно право в ЮФ на РУ и натрупания практически опит от работата в счетоводна кантора. Ето защо, убедено считам, че на дисертационния труд следва да се даде **висока положителна оценка**, включително и поради изпълнението на всички изисквания на ЗРАСРБ и ППЗРАСРБ. Във връзка с това **предлагам на уважаемото научно жури да гласува на ас. Нина Валериева Тагарова да бъде присъдена образователната и научна степен „ДОКТОР“ по научната специалност Наказателно право.**

27.11.2018г.

Г. София

С уважение: .....

/Проф. д-р Р. Владимиров/