

РЕЦЕНЗИЯ

От **проф. д-р Румен Петров Владимиров**, специалист по наказателно и международно наказателно право;

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

Автор: Даниела Минкова Стоянова;

Тема: „Престъпления против данъчната система“;

Научен ръководител: **проф. д.ю.н. Йонко Димитров Кунчев** – Пловдивски университет „Паисий Хилендарски“ /ПУ/.

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

1.Общо описание на представените материали.

Със заповед № Р33-5781/03.12.2020г. на Ректора на ПУ „Паисий Хилендарски“ съм определен за член на научното жури за осигуряване на процедура за публична защита на дисертационен труд на посочените по-горе тема, автор и научен ръководител, 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 докторанта, чрез 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“. Съгласно правилата и изискванията, докторантът е представил необходимите документи, включително дисертационен труд, автореферат, автобиография, декларация за оригиналност, както и списък с посочени 3 /три/ броя публикации /статии/ във връзка с дисертацията.

От представената в европейски формат автобиография е видно, че докторантът Даниела Минкова Стоянова е завършила средното си образование /1988 – 1992г./ в Музикалното училище „Пловдив“. Висше образование със степен магистър по право и квалификация „юрист“ е придобила /от 1994 до 1999г./ в ЮФ на ПУ. Работила е последователно като: съдебен кандидат към ОС-Пловдив; старши юрисконсулт в ТДД- Пловдив; старши и главен юрисконсулт в Дирекция „ОУИ“ Пловдив при ЦУ на НАП, а от средата на 2012г. до сега е прокурор в ОП Пловдив. От 2018г. е с ранг прокурор в АП. Владее английски език на добро равнище и има необходимите компютърни умения.

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

Темата на дисертационния труд „Престъпления против данъчната система“ представлява относително нова област на изследване, поради криминализиране на съответните деяния в НК през 1997г., но е изключително важна и актуална. Тя е важна, защото за първи път в НК бяха формулирани нови и непознати до момента посегателства за защита на финансово-икономическите обществени отношения на българската държава и конкретно отношенията, които възникват и се развиват в данъчната система. Те са породени от качествената промяна в общественото развитие на Р. България след 1989г. Темата е сложна и трудна, а също и перманентно актуална, защото позитивната уредба на данъчната система е променлива и динамична. Това по необходимост се отразява и върху състоянието на нормите за нейната наказателноправна защита, а също и върху съдебната практика по делата за извършените данъчни престъпления.

Важно е да се подчертае, че като бивш юрисконсулт в пловдивската данъчна администрация и особено като настоящ прокурор по множество данъчни дела, докторантът професионално и детайлно познава проблемите на данъчната система и нейната административно-наказателна и наказателно-правна защита. Независимо от това обаче, от съдържанието на дисертацията става ясно и че авторът е направил и необходимите задълбочени проучвания на българската данъчна и наказателноправна доктрина и съдебно-прокурорската практика по темата. Това е позволило успешно да се изпълнят поставените цели и задачи в труда.

Методиката на изследването е достатъчно богата и разнообразна. Използвани са възможностите на историческия метод, на нормативния анализ и сравнителноправния подход, на дедуктивния метод и

систематичното изследване, на формално-логическия способ на обобщение и др.

3. Съдържание на дисертационния труд.

Рецензираният дисертационен труд има общ обем от 321 страници. В техния обхват се включват: съдържание, увод, изложение в четири глави, заключение и използвани източници - литература и нормативни актове. Бележките под линия са 322, а 87 е броят на ползваната литература от български и чуждестранни публикации и от интернет сайтове. Изложението в отделните глави е диференцирано в параграфи, които за първата, втората и четвъртата глава са по 3 на брой, а основната глава трета има 7 отделни параграфа. За самото изложение в увода, главите и параграфите може накратко да се даде кратка информация.

В **увода** са обособени четири отделни части, които са съответно озаглавени. В частта актуалност на изследването, се подчертава динамиката в развитието на данъчната система и отражението и върху нейната наказателноправна защита. Във втората част, със заглавие обект и предмет на изследването се уточнява, че това са съставите и нормите на данъчните престъпления и тяхното възникване и развитие от 1997г. в гл. седма на НК до днес. По-нататък, като цел и задачи на изследването се сочат извършване на обстоен теоретичен анализ и очертаване проблемите в практиката. Накрая в увода са групирани най-важните научно-приложни приноси, съставляващи предложения де леге ференда.

Глава първа на дисертацията е озаглавена „Възникване и развитие на наказателноправната регламентация на престъпленията против данъчната система“. В нея се съдържат три параграфа. Първият дава необходимата информация за конституционната основа за създаване на позитивната регламентация на данъчната система, както и на съставите и нормите в НК за нейната наказателноправна защита. Вторият параграф проследява в сравнителен план развитието както на данъчноправната, така и на наказателноправната уредба, които за изминалия кратък 23 годишен период, са твърде многобройни и съществени. Те поставят редица въпроси пред съдебната практика, като специално е акцентирано върху действието на наказателните норми по време. Наред с изтъкнатите обективни причини за промените в данъчната уредба и данъчните престъпления, авторът в параграф трети обръща внимание и на още една, а именно на необходимостта от първоначално и последващо хармонизиране на вътрешното ни законодателство с правото на Европейския съюз /ЕС/.

Глава втора е обща и има заглавие „Наказателноправна характеристика на престъпленията против данъчната система“. Изложението е разположено в три параграфа. В първия се интерпретират въпроси, свързани с особеностите на обекта и на предмета на тази група престъпления и преди всичко на тези по чл. 255, 255а и 256 НК. Акцентирано е върху нормалното функциониране на данъчната система, което се нарушава от неустановяване или от неплащане на възникнали данъчни задължения в големи размери, съгласно критериите на чл. 93, т. 14 НК. Във връзка с изясняване на обективната страна е наблегнато върху важната особеност, че престъпленията против данъчната система са от категорията на бланкетните и за уточняване на част от техните признаци е необходимо да се установят нарушенията на конкретните данъчни закони, създали възможност за неплащане на съответните данъчни задължения. За целта се анализират теоретични положения и такива, възникващи при тълкуване на материалните данъчни закони и ДОПК. На тази основа са открити начините за извършване на данъчните престъпления и са посочени най-разпространените схеми и форми за избягване плащането на дължими данъци от приходи, които са били придобити не само в РБ, но и в други държави на ЕС. Вторият параграф от общата характеристика на данъчните престъпления е посветен на техния субект. Макар и субектът да е формулиран като общ - данъчно задължено физическо лице, съдебната практика отчита някои конкретни особености, произтичащи от съдържащи се позволения в данъчните закони. Според тях данъчно задължения търговец може да използва и други физически лица - пълномощници, търговски представители, счетоводители и др. в процеса по повод изпълнението на неговите данъчни задължения. Съдебната практика приема, че без да са данъчно задължени, такива лица могат да участват в извършване на данъчното престъпление и да бъдат привлечени към наказателна отговорност. Освен това, като възможни участници в някои от видовете данъчни престъпления, НК визира и други лица, които благоприятстват тяхното извършване. Накрая, в последния параграф трети е направена съпоставка между престъпленията и административните нарушения против данъчната система. Основният критерий за тяхното разграничаване е степента на обществената опасност.

Третата глава на дисертацията има заглавие „Видове престъпления против данъчната система и въпросът за тяхната давност“. Тя е основна, определяща и най-обемна, като представлява половината от съдържанието на труда. Едва тук, освен типичните данъчни престъпления, последователно и систематично са анализирани и останалите /чл. 258, 259 и 260 НК/,

известни като нетипични. Самото изложение е структурирано в седем параграфа. В първия са разгледани нормите на чл. 255 НК – избягване установяването или плащането на данъчни задължения в големи размери и най-вече посочените начини за това. Коментира се и възможността това престъпление да се извърши като продължавано. В параграф втори е направен анализ на престъплението избягване установяването или плащането на данъчни задължения чрез преобразуване или извършване на сделки – чл. 255а НК. Това са по начало правомерни действия, визирани в ТЗ и ДОПК, но с потенциал за превратно извършване, като чрез подобна злоупотреба с право, се избягва плащането на данъчни задължения. Следващият трети параграф е посветен на т.нар. данъчна измама – чл. 256 НК, която по характер и формулировка е подобна на документната измама по чл. 212 НК, но поради особеностите в проявлението на измамното поведение, на предмета, на вредата и на вида на пострадалия, наред с квалифициращите обстоятелства и стимулиращата норма, както и разпространеността на деянията, се явяват достатъчни основания за промяна в обекта и очертаване на съответния вид измама като типично данъчно престъпление.

В следващите три параграфа са анализирани съставите на т.нар. нетипични данъчни престъпления, които имат косвено значение за оцетяването на държавния бюджет. Така в параграф четвърти е интерпретирано престъплението противозаконно пречене или принуда спрямо орган по приходите да изпълни свое законово задължение – чл. 258 НК, който е съпоставени с близките състави на чл. 269 и 270 НК и е направено предложение за допълнение в чл. 258 НК относно пострадалия орган. Параграф пети е посветен на престъплението по чл. 259 НК – създаване на юридическо лице с идеална цел или учредяване на фондация за постигане на неправомерни цели, в това число и освобождаване от данъци или получаване на данъчни облекчения. Шестият параграф се отнася до последните две несъщински данъчни престъпления – даване на невярна оценка или заключение за стойността на имущество от лицензиран оценител /чл. 260, ал.1 НК/ и заверяване от лицензиран одитор на неверен годишен счетоводен отчет на търговец /чл. 260, ал. 2 НК/.

Накрая, в последния параграф седем основателно е коментиран един въпрос, който е важен най-вече за съдебната практика. Става дума за давността за наказателно преследване при престъпленията против данъчната система. Изясняването на този въпрос е необходимо, защото най-разпространеното данъчно престъпление по чл. 255 НК, често се осъществява като продължавано и е важен моментът на неговото

прекратяване: за квалификацията; за намалената давност при последващо стимулирано плащане и; за определяне на по-благоприятния закон.

Последната глава четвърта е озаглавена „Сходство и различия между престъпленията против данъчната система и други престъпни състави“. В три отделни параграфа се съпоставят престъпленията против данъчната система: първо, с документните престъпления; второ, с документната измама и трето, с престъпленията против реда на управлението.

В заключението на дисертацията са систематизирани и обобщени постигнатите научни резултати, като се извеждат направените в изложението предложения де леге фереанда. Те са обособени в шест точки и някои от тях може да се споделят.

4. Приноси и приносни моменти в дисертационния труд.

Трябва категорично да се заяви, че като цяло разработката на темата може да се оцени с положителна оценка. Тя се основава на факта, че авторът е направил задълбочен комплексен анализ, при отчитане състоянието на данъчното и наказателното законодателство, на теорията и съдебната практика. Анализирани са прилагането на данъчните и наказателните норми, по повод събиране на дължими данъци и за административно-наказателната защита на данъчната система, а също и за разглеждане и решаване на дела за извършени престъпления против тази система. Използваният научен подход е изключително полезен, както за достигане до теоретични приноси, така и като база за подобряване на нормативната уредба на двата взаимно свързани правни отрасли - данъчноправния и наказателноправния. Наред с това в края на изследването докторантът е извел предложения за бъдещи изменения и допълнения в НК. Някои приноси и положителни страни бяха междуременно маркирани в предходните страници на настоящата рецензия. Към тях може да се добавят и обособят и редица други общи или конкретни приноси и приносни моменти, а именно:

- Такъв характер има изложението в гл. първа, където се проследява появата и развитието на данъчното законодателство от началото на 90-те години на миналия век /и малко след него/ и въвеждането за първи път в НК през 1997г. на престъпления против данъчната система, както и тяхното последващо усъвършенстване /с. 12 и сл./;

- Като принос може да се отбележи направения сравнително-правен анализ на отменените състави на престъпленията против данъчната система, съпоставени със сега действащите /с. 47 и сл./;

- Прави впечатление и достатъчно пълното използване на богатата съдебна практика и то не само на тълкувателни и други решения на ВКС, но и на актове на първоинстанционния и апелативния съд;

- На следващо място следва да се посочи частта за видовете данъците - теоретичната обосновка и нормативната уредба, както в материалните закони, така и в ДОПК. Изяснени са и употребени в тях понятия и термини, които са използвани при очертаване съставите на данъчните престъпления в НК /с. 77 и сл./;

- Приносен характер има и изложението за формите на незаконно отбягване плащането на дължими данъци и особено за установените най-разпространени схеми и начини за укриване на доходи и неизпълнение на данъчните задължения за тях /с.92 и сл./. Чрез анализа на използваните данъчни схеми и различни злоупотреби, авторът успешно е обосновал пътя до съставомерността на извършения комплекс от деяния;

- На следващо място трябва да се посочи и направеният анализ на видовете същински престъпления /чл.255-256 НК, с. 133 и сл./, а също и на видовете т. нар. несъщински данъчни престъпления /чл. 258, 259 и 260 НК/ /с. 230 и сл./;

- Накрая като принос трябва да се отчетат и изведените в дисертацията и автореферата 6 точки с предложения де леге ференда. Може да бъдат споделени предлаганите промени в чл. 255, ал. 1 НК; за усъвършенстване на чл. 93, т. 14 от НК; за включване в чл. 258 НК на фигурата на публичния изпълнител и за редакционната промяна в чл. 260, ал. 2.

5. Критични бележки и препоръки.

Както към всяко научно съчинение, така и към рецензията на дисертационен труд, могат да се отправят някои критики и препоръки. Те имат различен характер и значение и тяхното изцяло или отчасти съобразяване би подобрило стойността на труда, във връзка с неговото бъдещо отпечатване и издаване като научна монография.

- Критичните бележки от общ характер, се отнасят до няколко страни на представената дисертация. На първо място трябва да се обърне внимание върху нейната **структура**, свързана с броя на главите, техния обем и съдържание. Без специално да коментирам, но за да се избегне съществуващия редакционен и съдържателен дисбаланс при някои глави /напр. трета - 153 с., а четвърта - 25 с./, предлагам четвъртата глава да

отпадне, а нейното редактирано съдържание да се обособи като отделен параграф в гл. втора;

- След внимателното прочитане на труда, се създава впечатлението, че сегашната и най-обемна трета глава е била първоначален вариант на дисертацията като цяло, а останалите глави са писани допълнително и самоцелно. С това може да се обяснят и многото повторения на едни и същи тези и положения, а също и недостатъчната логическа връзка и съгласуване между отделните глави;

Следва да се посочат и някои общи и конкретни бележки от редакционен и теоретичен характер, които се установяват в **съдържанието** на дисертационния труд.

- Най-напред, за подобряване на неговата логика, подреденост и четивност, може да се препоръча в използваните параграфи да се въведе и допълнителна вътрешна диференциация от точки, подточки и др. Нужна е цялостна редакция на изложението, за да се подобри описанието, вкл. и да се избегнат изречения, като това на с. 81, абз.1 цит: „За да се осъществи изпълнителното деяние, е необходимо да са осъществени всички кумулативно дадени признаци, визирани в диспозицията ...“. Цитираното означава, че не изпълнителното деяние осъществява признаците, а те него;

- Може да се помисли и за отстраняване на някои положения от редакционно естество. Например, не винаги индексите се поставят в края на изречението, както е по правило /напр. с.149, инд.171 и мн. др./; използват се дълги изречения /напр. първото от увода е 8 реда , на с. 120, абз.1 – 10 реда, с. 135 долу- 8 и 136 – 13 реда и др./; може да се съкрати фактологията относно процедурата, свързана с подаването на данъчна декларация на с. 138-146; констатира се разминаване в страниците от съдържанието и тези от изложението /напр. § 3 на гл. първа, също гл. четвърта и др./; използват се клишета и неточни съчетания /напр. „касае“ и неговите производни и „престъпни документи“ – с. 218, абз. посл./ и др.; има страници без нов ред /с. 30, 32, 62, 63, 118, 165, 195, 196, 203, 277, 308/ и др.;

- Необходимо е изрично да се изписват номерата на членовете в заглавията на параграфите на гл. трета, както това е направено в първия от тях. Освен това в гл. втора, при общата характеристика на данъчните престъпления липсва изложение относно тяхната субективна страна, което пък представлява непълнота. Обратно на казаното, на много места са включени несъществени или излишни неща, които разводняват изложението /напр. цитиране на предвидените наказания за всяко

престъпление против данъчната система, посочване сроковете на тяхната обикновена и абсолютна давност за наказателно преследване и др./;

- Най-често срещаните повторения, които задължително трябва да бъдат отстранени, са например : че данъчните престъпления и престъпленията против данъчната система имат различен обхват; за разликата между неистински и документ с невярно съдържание /изобщо повторенията по повод на документните престъпления са най-много/; за квалифицираните състави при участието на лица от гранична полиция, митниците и др.; относно критериите за „големи“ и „особено големи“ размери; за оценката на лицензирания оценител, която може да бъде занижена или завишена и др.

- **Може да се възрази** и срещу някои изразени виждания и твърдения в дисертацията.

Например /в контекста на предходния абзац за повторенията/, на много места в изложението погрешно се споменава, че нормите за внасяне на дължимите данъци в определения срок /чл. 255, ал.4, 255а, ал. 3, и 256, ал. 4 НК/ представляват леконаказуеми състави на съответните престъпления. Всъщност това са поощрителни /стимулиращи/ норми за последващо предписано правомерно поведение, чрез което се възстановяват /изцяло или отчасти/ вредните последици от вече извършеното престъпление.

Освен това, при анализа на чл. 255, ал. 1, т. 1-7 /с. 138 и сл./ се стига до смесване и отъждествяване между изпълнителното деяние и начините за неговата извършване, визирани в посочените в състава точки. Вследствие на това всеки от начините се коментира като форма на изпълнително деяние, което е невярно, но за съжаление такова разбиране се съдържа и в решения на ВКС. А това затруднява обосноваване на възможността за наличие на продължавано престъпление /съгласно чл.26, ал. 1 НК/ при престъплението по чл. 255, ал. 1 НК.

Не може да се сподели и виждането, че престъплението по чл. 256 НК, т.нар. данъчна измама не било същинско данъчно престъпление /с. 220 долу/. Тогава следва логичния въпрос защо това /второ по разпространеност/ престъпление се намира в данъчната уредба въпреки, че в НК отдавна се съдържат подобни състави на документна измама – чл. 212 НК? Наред с това трябва да се възрази и на твърдението, че във вторите алинеи на чл. 255 и 256 НК, които визират повишена отговорност, когато в престъплението участват някои от изброените лица, са предвидени особени субекти на престъпление и те обуславят наличие на квалифицирани състави по линия на субекта /с. 116, абз. посл./. В действителност, в посочените състави обществената опасност качествено се повишава вследствие на

създадените благоприятни условия за успешно осъществяване на дадения вид престъпление, предвид служебното положение на участващите лица.

Накрая, не може да се сподели изведеното в предложението за промяна в НК, чрез увеличаване размерите на наказанията лишаване от свобода за данъчните престъпления, които и сега са едни от най-високите в света и в ЕС. /Изключение е Китай, където в чл. 205 и 206 на НК се предвиждат съответно доживотен затвор и смърт./. Без пространно да се аргументира тази тема, може да се твърди, че в случая наказанията лишаване от свобода у нас би трябвало да се намалят, а да се увеличи тежестта на предвидените имуществени наказания, както и да се реализират вътрешните резерви на самата данъчна система за превенция на тези престъпления.

6. Заключение.

Направените в рецензията критични бележки и препоръки за усъвършенстване на дисертацията, не предполагат никакви сериозни и качествени преработки в нея. Те не доминират над приносите и не променят цялостната **положителна оценка** за изследването. Читателят установява, че са положени значителен творчески труд и сериозни усилия, които са довели до постигане на поставените академични цели и задачи. Наред с другите фактори, за този успех е допринесло и обстоятелството, че докторантът е натрупал многогодишен практически опит, най-напред като служител в данъчната администрация, но също и като прокурор в ОП – Пловдив, който е работил по многобройни данъчни дела.

Ето защо още веднъж изрично подчертавам, че са изпълнени всички изисквания на ЗРАСРБ и ППЗРАСРБ и **убедено давам положителна оценка** на дисертационния труд „Престъпления против данъчната система“. Във връзка с това, предлагам на уважаемото научно жури да гласува, на докторант Даниела Минкова Стоянова да бъде присъдена образователната и научна степен „**ДОКТОР**“ по научната специалност Наказателно право.

18.01.2021г.

Гр. София

Рецензент:

/Проф. д-р Румен Владимиров/