

## РЕЦЕНЗИЯ

от проф. д-р Ганета Минкова Минкова, СУ „Св. Климент Охридски“

на дисертационен труд за присъждане на образователната и научна степен „доктор“

по област на висше образование 3. Социални, стопански и правни науки  
професионално направление 3.6 Право  
докторска програма „Административно право и административен процес“

**Автор:** Недялка Иванова Петрова

**Тема:** „Актуален административноправен режим на данъчната ревизия (Анализ на административната и съдебна практика)“

**Научен ръководител:** проф. д-р Иван Георгиев Стоянов – ПУ „Паисий Хилендарски“

### 1. Общо описание на представените материали

Със заповед № Р33-5713/26.11.2020 г. на Ректора на Пловдивския университет „Паисий Хилендарски“ (ПУ) съм определена за член на научното жури в процедурата за защита на дисертационен труд “Актуален административноправен режим на данъчната ревизия (Анализ на административната и съдебна практика)“ за придобиване на образователната и научна степен „доктор“ по: област на висше образование 3. Социални, стопански и правни науки, професионално направление, 3.6 Право, докторска програма „Административно право и административен процес“. Автор на дисертационния труд е Недялка Иванова Петрова, която се е обучавала като задочен докторант към катедра „Публичноправни науки“ на Юридически факултет (ЮФ) на ПУ „Паисий Хилендарски“ с научен ръководител проф. д-р Иван Георгиев Стоянов.

Госпожа Недялка Петрова е представила комплект документи, който включва:

- молба до Ректора на ПУ за разкриване на процедурата за защита на дисертационен труд;
- автобиография в европейски формат;
- протокол от катедрения съвет, свързан с докладване на готовността за откриване на процедурата и с предварително обсъждане на дисертационния труд;
- дисертационен труд;
- автореферат;
- списък на научните публикации по темата на дисертацията;
- копия на научните публикации;

- декларация за оригиналност и достоверност на приложените документи.

Следва да бъде направен изводът, че са приложени необходимите документи във връзка с процедурата за присъждане на образователната и научна степен „доктор“ съгласно изискванията на Закона за развитието на академичния състав в Република България и Правилника за неговото приложение.

## **2. Кратки биографични данни за докторанта**

Госпожа Недялка Петрова е завършила право в ЮФ на ПУ „Паисий Хилендарски“.

Работила е като адвокат. От 1 януари 2007 г. заема различни позиции в Националната агенция по приходите, включително и ръководни.

През март 2015 г. г-жа Петрова е зачислена като докторант на задочно обучение в докторска програма "Административно право и административен процес" към катедра „Публичноправни науки“ на ЮФ на ПУ „Паисий Хилендарски“, като е отчислена с право на защита през март 2019 г. Хоноруван преподавател е по Финансово и Данъчно право в същия факултет.

## **3. Актуалност на тематиката и целесъобразност на поставените цели и задачи**

При справка в електронния каталог на Националната библиотека „Кирил и Методий“ могат да се намерят над 28 издания със сходно заглавие, включително от научния ръководител на дисертантката. Следователно прегледът на националния каталог показва, че има разработки на темата, поради което актуалността на труда трябва да се търси в новите моменти, които са очертани в него и ще бъдат разгледани в т. 6 и 7 от рецензията.

Тук искам да подчертая, че актуалността на темата е обусловена и обективно, тъй като в последните няколко години пред производствата, свързани с определянето на данъчни задължения и/или на задължителни осигурителни вноски, изникнаха нови предизвикателства, свързани както с дигитализацията на търговията и икономиката, така и със създаването на трансгранични данъчни схеми и структури. Във всички основни разработки на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие се подчертава, че новите технологии улесняват укриването на данъци и агресивното данъчно планиране, като изискват адекватни насрещни мерки както при извършването на ревизии и проверки, така и при събирането на информация, за да могат задълженията на данъчните субекти да бъдат определени в съответствие с действителната фактическа обстановка и приложимите правни норми.

Също така специално у нас се забелязват нови моменти, свързани с прилагането от органите на приходните администрации (Национална агенция за приходите, Агенция „Митници“ и местните приходни администрации) и националните съдилища на правото на Европейския съюз и на практиката на Съда на Европейския съюз, което е безспорно недостатъчно изследвана материя.

Професионалното развитие на дисертантката като юрист, практикуващ в структурите на приходна администрация, ѝ позволява да има пряко наблюдение върху посочените процеси, както и върху законодателството, административната и съдебната практика, така че да постави за пръв път значими проблеми и да предложи пътища за тяхното разрешаване.

#### **4. Характеристика и оценка на дисертационния труд**

Дисертационният труд съдържа 306 страници, включително съдържание, използвани съкращения, литература и декларация за оригиналност. Препратките под линия са 781, а използваните изпochници - 111. Смятам, че обемът е по-голям от необходимото, което позволява някои части да бъдат оптимизирани.

В структурно отношение трудът включва увод, пет глави и заключение. Структурата на труда е балансирана до голяма степен и отговаря на изискванията, установени от практиката по отношение съдържанието на една дисертация.

4.1. В увода са посочени обектът и предметът на изследване, поставените цели и научни задачи, използваните научни методи, като същевременно е направен кратък анализ на отделните глави на дисертационния труд. От тази гледна точка уводът отговаря на изискванията относно неговото съдържание.

4.2. Първата глава на дисертационния труд е озаглавена „Правна характеристика на данъчната ревизия. Сравнение на данъчната ревизия с други производства по ДОПК“.

Дисертантката взема становище относно различните виждания за данъчното производство и за данъчния процес, като разглежда различни теоретични виждания и заема категорична позиция в подкрепа на някои от тях, а това доказва, че тя има самостоятелно научно мислене.

Оригинални са разсъжденията на дисертантката, направени по отношение на производството за издаване на акт за установяване на задължения по реда на чл. 106 от Данъчно-осигурителния процесуален кодекс (ДОПК) в аспекта на сравняването му с ревизионното производство. Добре са направени и разграниченията с актовете, издавани при особени производства.

В съответствие с посоченото още в началото на т. 6 от настоящата рецензия бих препоръчала да се съкратят частите от дисертационния труд, които разглеждат източниците на данъчното право, въпреки че в тях има интересна информация и разсъждения.

При сравняване на ревизията и проверката бих препоръчала да се разгледа по-подробно проблемът със започване на проверка, която може да продължи до 6 месеца, а след това образуване и на ревизионно производство за същите задължения и периоди, което от своя страна може да продължи до 3 години. Следователно едно лице може да бъде проверявано и ревизирано до 3 години и 6 месеца, което определено ще затрудни неговата стопанска дейност. Разсъждения по отношение срока на ревизията, когато е продължен със заповед на изпълнителния директор, и предложения *de lege ferenda* са направени в подобен смисъл на стр. 136 от дисертацията.

4.3. Втората глава на дисертационния труд е озаглавена „Данъчно производство – принципи и основни понятия“.

В първия раздел на главата са анализирани принципите на данъчното производство, като считам, че такава подробна систематизация се прави за пръв път в правната теория. Принципите са често пъти подценявани, а те са основата, върху която трябва да бъде изградена системата на данъчния процес. Отделянето на специално внимание върху тях и подробното им очертаване е приносен момент на дисертационния труд.

Също приносен момент е систематизирането на субектите, спрямо които протича ревизионното производство, а това са: носителите на задължението; лицата, задължени да удържат от възнаградението на носителя и да внасят данъка или осигурителната вноска за негова сметка; лицата, които по силата на закона отговарят за задълженията на преходните две категории лица. Посочени са редица хипотези, при които субектите от третия вид са визирани в правни норми, а също така по-нататък в дисертационния труд въпросът за третите лица се разглежда от гледна точка на различни аспекти (например, стр. 132 относно реквизитите на заповедта за възлагане на ревизия). Бих препоръчала да се обърне внимание на въпроса за възможността за встъпване или привличане на носителя на задължението в производството, образувано срещу лице от втората или третата категория, като се отговори на въпроса дали такова встъпване или привличане е допустимо. Всъщност дисертантката разглежда този въпрос в петата глава на дисертацията, но в друг аспект, като прави предложение да бъдат образувани общи ревизии.

Бих препоръчала също така да се прецизира становището, изразено на стр. 88 и 89 от дисертационния труд, че пасивните субекти в материалното данъчно правоотношение съвпадат с пасивните субекти в процесуалното данъчно правоотношение. Считам, че делението на субектите на активни и пасивни е приложимо за материалното данъчно правоотношение. Понятието „субект“ в процесуалното данъчно право има различно съдържание от употребата на същото понятие в материалното данъчно право.

Дисертантката разглежда един спорен в практиката въпрос – този за изтичането на давностните срокове и значението на изтичането им при произнасянето на съда относно законосъобразността на обжалвания ревизионен акт. Тя възприема тезата, „че не е допустимо при направено основателно възражение за изтекла погасителна давност в съдебното производство, РА да се потвърди като законосъобразен, установяващ погасени по давност задължения” (стр. 108). Тази теза се различава принципно от становището на органите на НАП по въпроса, поради което считам, че дисертантката, въпреки заемащата длъжност в системата на НАП, отново показва самостоятелно мислене.

4.4. Глава трета на дисертационния труд е озаглавена «Образуване и провеждане на ревизионното производство. Анализ на административната и съдебна практика».

Изложението обхваща редица проблеми, като в началото се разглежда образуването на ревизионното производство, включително при повторна ревизия. Разгледани са спорни въпроси, като е цитирана съдебна практика, често пъти противоречива. Както преди това посочва дисертантката (стр. 20), ревизионното производство е различно от ревизията, поради което образуването на производството се различава от срока на ревизията.

Въпросите за доказателствата, доказателствените средства и тежестта на доказване са коментирани подробно, като са илюстрирани с административна и съдебна практика. В § 4 «Събиране на доказателства извън срока за извършване на ревизия» са разгледани случаи на събиране на доказателства във връзка с направени възражения от задълженото лице срещу ревизионния доклад, което може да наложи изпращане на искане за представяне на документи и писмени обяснения и извън срока на ревизията. Дисертантката приема, че събирането на доказателства от органите по приходите не приключва с изтичането срока на ревизията и дори с издаването на ревизионния доклад, като прави този извод от разпоредбите на чл. 117, ал. 5 и чл. 155, ал. 3 ДОПК. Всъщност събирането на доказателства след издаването на ревизионния доклад е в рамките на ревизионното производство, което приключва с издаването на акта за определяне на задълженията. Обаче събирането на доказателства по реда на чл. 155, ал. 3 ДОПК е в производството по административно обжалване, т.е. извън ревизионното производство. В административния процес обаче събирането на доказателства не е така стриктно ограничено във времето, както в гражданския процес.

4.5. Глава четвърта на дисертационния труд е озаглавена «Приключване на данъчната ревизия. Анализ на административната и съдебна практика».

Напълно поддържам тезата, изразена от дисертантката на стр. 182, че невръчването на приложенията към РД, с изключение на документи, които лицето е представило в хода на ревизионното производство, сериозно нарушава неговото право на защита. В тази връзка

направените критични бележки на Тълкувателно решение № 5/22.06.2015 г. по тълк. д.№ 4/2014 г. на ВАС са основателни.

Препоръчвам да се прецизира изразеното на стр. 189 становище, съгласно което “ревизионният акт е юридически акт, което предпоставя наличие на изрично волеизявление, чрез което непосредствено се поражда правни последици, изразяващи се в конкретни права и задължения“. В теорията е прието, а и дисертантката посочва същото на стр. 191, че ревизионният акт е декларативен акт и само прави ликвидни и изискуеми възникналите по силата на правната норма данъчни задължения.

Приносен момент в тази част на дисертационният труд е подробното разглеждане на повторната ревизия: въпросът за издаване на нова заповед за възлагане на ревизия, включително в случаите на § 35, ал. 1 от ЗИДДОПК (обн. бр. 82/2012 г.); случаите, когато може да не се издава отново ревизионен доклад; съобразяването с указанията, дадени от решаващия орган при отмяната на ревизионния акт; действието на обезпечителни мерки, наложени при първоначалната ревизия.

Като приноси трябва да бъдат оценени и направените разсъждения във връзка със заповедта, издавана от териториалния директор на НАП, с която биват упълномощавани други органи да възлагат ревизии (стр. 213 и следващите от дисертационния труд).

Като приносен момент отчитам и посочването на митническите органи и на органите на местните приходни администрации като компетентни да извършват ревизии. В предходни разработки по темата този въпрос не се засяга. Считаю обаче, че в тази част на разработката можеше да се открият специфични въпроси, които възникват, когато митническите органи или органите на местните приходни администрации прилагат разпоредбите на ДОПК.

4.6. Глава пета на дисертационния труд е озаглавена «Особени производства по ДОПК и специфични особености при някои ревизии. Анализ на административната и съдебна практика».

На първо място, разгледано е производството по прихващане или възстановяване. Препоръчвам да бъде преразгледано заключението, направено на стр. 233, че за да бъдат годни за прихващане, публичните вземания не е необходимо да са ликвидни. Ликвидността означава вземането да бъде определено по основание и размер. Няма как да се извърши прихващане, ако не знаем размера на едното от вземанията, с които правим прихващане.

Добре е разработен разделът, който се отнася до лицата, отговорни за чужди задължения. Тук е анализирана богатата административна и съдебна практика, включително практика на Съда на Европейския съюз във връзка с право на приспадане на данъчен кредит и текста на чл. 177 от Закона за данък върху добавената стойност. Внимание заслужава становището, че срещу да-

нъчния длъжник и отговорния за чужд дълг може да се образува едно общо ревизионно производство. Като общ извод може да се посочи, че в този раздел има редица приноси моменти.

При анализа на ревизията по особения ред на чл. 122 ДОПК също има редица приноси моменти, но бих препоръчала да се прецизира посоченото на стр. 266, съгласно което особеният ред се прилага и за косвени данъци, освен ако не се има предвид изложеното на стр. 278-279 относно определяне на основата преди и след регистрацията по ДДС. Основателна е направената критика на указание на НАП (стр. 272), съгласно което органите по приходите действат в условията на оперативна самостоятелност, като преценяват дали да приложат или не особения ред за провеждане на ревизия.

4.7. В заключението са систематизирани изводите, които дисертантката прави като последица от направеното изследване и решаването на поставените научни задачи.

## **7. Приноси и значимост на разработката за науката и практиката**

В т. 6 от настоящата рецензия са посочени редица приноси моменти, но следва да бъдат открити следните, които имат най-голямо теоретично и практическо значение:

1. Анализът на събирането на доказателства след изтичане срока на извършване на ревизия и тяхното кредитиране от органите по приходите и от съда, доколкото доказателствата и доказателствените средства са били тема на наскоро защитен дисертационен труд в ПУ „Паисий Хилендарски“ (вж. бележка 400 под линия);
2. Повторните ревизии и направеният във връзка с тях анализ на съдебната практика и практиката на органите на приходната администрация;
3. Реализирането на отговорността по чл. 19 ДОПК и чл. 177 ЗДДС и анализът на особения ред за извършване на ревизия по чл. 122 ДОПК, както и приложимостта на ревизионното производство при определянето на акциз и местни данъци и такси.

В съответните части на дисертационния труд са направени редица предложения *de lege ferenda*, които засилват неговата практическа значимост и научна новост.

## **8. Преценка на публикациите по дисертационния труд**

Докторантката е представила списък с пет статии по темата на дисертационния труд, както следва:

1. „Нищожност на ревизионните актове“, публикувана в "Научни трудове на Института за държавата и правото", том XIII, 2015 г., С: Българска академия на науките, Институт за държавата и правото, 2015, стр. 87-92, ISSN 1314-6459.
2. "Проблемите свързани с прилагането на чл.124а от ДОПК в светлината на Тълкувателно решение №1/18.05.2016 г. по т.д. №3/2005 г. ОСС от I и II колегия на ВАС", публикувана

в списание "Studia Iuris", бр. 1 от 2016 г. (достъпна на <http://studiaiuris.com>), ISSN 2367-5314.

3. "Събиране на доказателства извън срока за извършване на ревизия", публикувана в списание "Studia Iuris", бр. 1 от 2019 г. (достъпна на <http://studiaiuris.com>), стр. 43-54, ISSN 2367-5314.
4. "Неосчетоводените фактури като основание за извършване на ревизия по чл.122 от ДОПК", публикувана в "Сборник от Научни четения, посветени на 140-годишнината от приемането на Търновската конституция", С: Сиела Норма, 2019, стр.192-207, ISBN 978-954-28-3043-6.
5. „Повторните ревизии по Данъчно-осигурителния процесуален кодекс“, приета за печат в Сборник „Пролетни правни дни“, съгласно приложена служебна бележка.

#### **9. Лично участие на докторантката**

От цялостното изложение личи личното участие на докторантката в проведеното дисертационно изследване. Тя нееднократно посочва, че приема или отхвърля отделни становище, изразени в теорията и практиката. Счита, че формулираните приноси и получени резултати са нейна лична заслуга.

#### **10. Автореферат**

Авторефератът отговаря на изискванията, установени от практиката, като отразява основните резултати, постигнати в дисертационния труд.

#### **11. Критични забележки и препоръки**

Препоръки са изложени към съответните части на дисертационния труд.

#### **12. Лични впечатления**

Имам лични впечатления от дисертантката, с която съм работила отлично в продължение на две години. Тя е високоотговорна, инициативна, мотивирана да работи в областта на науката.

#### **13. Препоръки за бъдещо използване на дисертационните приноси и резултати**

Счита, че представеният дисертационен труд заслужава положителна оценка, защото той може да доведе до усъвършенстване на правната уредба на производството на данъчната ревизия. Разгледаните от дисертантката практически проблеми, от които ясно проличава натрупаният опит от нейната работа в структурите на приходната администрация, могат да доведат до подобряване работата на органите по приходите и на съда. Настоящият труд е



полезен и за студентите при изучаване на дисциплините „Финансово право“ и „Данъчно право“, както и практикуващи юристи, които се занимават в тази материя. След известна редакция, препоръчвам трудът да бъде публикуван поради неговите безспорни качества.

## **ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Дисертационният труд *съдържа научни, научно-приложни и приложни резултати, които представляват оригинален принос в науката* и отговарят на всички изисквания на Закона за развитие на академичния състав в Република България (ЗРАСРБ), Правилника за прилагане на ЗРАСРБ и Правилника на ПУ „Паисий Хилендарски“. Представените материали и дисертационни резултати **напълно** съответстват на специфичните изисквания на Юридическия факултет, приети във връзка с Правилника на ПУ за приложение на ЗРАСРБ.

Дисертационният труд показва, че докторантката Недялка Иванова Петрова **притежава** задълбочени теоретични знания и професионални умения по докторската програма „Административно право и административен процес“ като **демонстрира** качества и умения за самостоятелно провеждане на научно изследване.

Поради гореизложеното, убедено давам своята *положителна оценка* за проведеното изследване, представено от рецензираните по-горе дисертационен труд, автореферат, постигнати резултати и приноси, и *предлагам на почитаемото научно жури да присъди образователната и научна степен „доктор“* на Недялка Ивановма Петрова по област на висше образование 3. Социални, стопански и правни науки, професионално направление, 3.6 Право, докторска програма „Административно право и административен процес“.

януари 2021 г.

Рецензент: проф. д-р Ганета Минкова