

## **ОТЗЫВ**

**официального оппонента на диссертацию Лютовой Ольги Игоревны  
на тему «Налоговая обязанность как институт налогового права»,  
представленную на соискание ученой степени кандидата юридических  
наук по специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право;  
бюджетное право**

Актуальность темы диссертационного исследования О.И. Лютовой не вызывает сомнения по причине дискуссионности понятия налоговой обязанности в науке налогового права, сложностями применения норм, связанных с разного вида налоговых обязанностей и необходимостью повышения эффективности соответствующих налоговой обязанности обеспечительных мер. Можно согласиться с автором, что налоговая обязанность является одним из ключевых понятий налогового права, от уяснения смысла которого в дальнейшем зависит понимание всех тенденций развития налоговой системы России, а также создание и реализация механизмов уплаты налогов и сборов. Диссертация О.И. Лютовой, на наш взгляд, успешно решает указанные проблемы.

Научная новизна исследования О.И. Лютовой связана с актуальностью выбранной темы и исследовательскими задачами. Она заключается в комплексном, системном исследовании содержания понятия «налоговой обязанности» как одного из центрального понятий налогового права; в теоретическом обосновании определения категории «налоговая обязанность (налоговые обязанности)», в возможности применения термина «налоговые обязательства» в налоговых правоотношениях; в установлении элементов налоговых обязанностей по уплате налогов, по предоставлению налоговых деклараций, по применению контрольно-кассовой техники с целью выработки предложений по совершенствованию их законодательного описания и практики применения.

В положениях, выносимых на защиту, прослеживается комплексность и системность проведенного исследования. Автором сделаны выводы, имеющие значение как для дальнейшего развития теории налогового права (в частности, о содержании термина «налоговая обязанность», его структуре, соотношении с понятием налогового обязательства и др.), так и для совершенствования правоприменительной практики в части применения норм законодательства РФ о налогах и сборах.

Выводы и предложения диссертанта основаны на анализе широкого круга нормативно-правовых актов, в том числе на ретроспективном сравнительно-правовом анализе таких актов, в разное время образующих юридическую основу исследования а также на обобщении судебной практики Высшего Арбитражного Суда РФ, и ряда Федеральных арбитражных судов.

Результаты исследования получили свою апробацию в опубликованных соискателем научных работах, в том числе в рецензируемых научных журналах, ряд положений и выводов используются в преподавательской деятельности диссертанта при преподавании курса «Налоговое право».

Теоретическая значимость исследования обусловлена новизной полученных результатов, которые состоят в обосновании положений, развивающих теорию налогового права в части ее терминологического аппарата (понятие налоговой обязанности, ее соотношение с налоговым обязательством). Представляется, что некоторые положения и выводы, содержащиеся в диссертации, могут служить основой для последующих исследований проблем правового регулирования изучаемых общественных отношений.

Результаты исследования также имеют практическую значимость, поскольку могут получить применение в правоприменительной деятельности судебных органов и при разработке ведомственных организационно-распорядительных документов; в законотворческой деятельности при подготовке проектов нормативных правовых актов по вопросам гармонизации бюджетного (финансового) и совершенствования налогового

законодательства. Результаты исследования также применимы при подготовке соответствующих лекционных курсов, проведении семинарских и практических занятий по дисциплинам «Налоговое право», «Правовое регулирование предпринимательской деятельности».

Достоверность результатов исследования не вызывает сомнений, поскольку идеи основываются на убедительной нормативной, эмпирической и теоретической базах.

Большая часть выводов диссертанта сопровождается серьезной аргументацией и ссылками на результаты исследования богатого эмпирического материала, что делает их научно достоверными. Впечатляет список использованной литературы, содержащий 272 наименований, в том числе нормативно-правового материала, насчитывающего 67 позиций, и 115 судебных актов из правоприменительной практики, что показывает глубину и всесторонность проведенного исследования. Следует отметить, что автор убедительно ссылается на труды советских и российских ученых, а также представителей зарубежной правовой науки.

Высока степень апробации результатов исследования. Основные результаты диссертации опубликованы и отражены в 12 печатных работах, из них 3 - в научных журналах, рекомендованных ВАК РФ, а также излагались на многих научно-практических конференциях.

Обоснованность предложенной автором концепции возможно проследить путем анализа несомненно продуманной логичной структуры исследования, построенной в соответствии с научными задачами.

Как видится, творческий материал, содержащийся в трех главах диссертационного исследования, представляет собой элементы оригинальной авторской концепции, раскрывающей: 1) эволюцию понятия налоговых обязанностей и налоговых обязательств; 2) соотношение понятий налоговых обязанностей и налоговых обязательств; 3) структуру налоговых обязанностей и их правовое регулирование.

Достоинство данной концепции, ее несомненная новизна и оригинальность заключается в том, что автору удалось:

1. Сформулировать дефиницию налоговых обязанностей в качестве совокупности обязанностей частного субъекта налоговых правоотношений, урегулированных не только законодательством РФ о налогах и сборах, но и иным законодательством (с. 127).

2. Обосновать необходимость корректировки ст. 289 Налогового кодекса РФ. По итогам отчетных периодов по налогу на прибыль организаций следует установить обязанность по представлению расчетов авансовых платежей, а не налоговых деклараций. Данный вывод автор делает, рассматривая спорные элементы налоговой обязанности по представлению налоговых деклараций (с. 162).

3. Предложить оригинальное решение относительно элементного состава обязанности по уплате налога. Представляется весьма продуктивным подход автора, обосновывающий, что элементы обязанности по уплате налога как основной налоговой обязанности являются отражением принципа правовой определенности. При этом правовая определенность при анализе любой юридической обязанности распадается на такие взаимосвязанные элементы, как определенность в части субъектов (обязанного и управомоченного), в части основания возникновения обязанности, в части вида и размера обязанности, а также в части временных параметров ее исполнения. Все элементы налога (потенциальные налогоплательщики, объект налога, сумма налога или способ ее исчисления, периодичность и (или) сроки уплаты, получатель суммы налога), исходя из правовых позиций Конституционного Суда РФ, подлежат установлению только органами законодательной (представительной) власти (глава 3).

4. Обосновать позицию по вопросу неконституционности норм, регламентирующих обязательное применение коэффициента - дефлятора при исчислении отдельных налогов, которыми предполагается возможность применения коэффициента - дефлятора в размере большим единицы, то есть

повышающего, что означает, что налогоплательщик соответствующего налога обязывается уплачивать его в размере большим, чем это установлено в актах органов законодательной (представительной) власти. Актуальность поставленного вопроса возрастает в связи с тем, что законодатель увеличивает случаи применения коэффициента - дефлятора (при исчислении единого налога на вмененный доход, налога на имущества физических лиц, при применении патентной системы налогообложения) (§ 1 главы 3).

Таким образом, диссертация О.И. Лютовой представляет собой самостоятельное исследование актуальной проблемы, имеющей практическое значение, и является научно-квалификационной работой, в которой содержится решение задачи, имеющей существенное значение для науки налогового права, а также правоприменительной практики.

Оценивая диссертационное исследование О.И. Лютовой в целом, следует отметить, что его тема раскрыта с достаточной степенью полноты и подробности. Автор не уходила от обсуждения дискуссионных вопросов, напротив, по многим из них формулировала собственную позицию, основанную на анализе законодательства, научной литературы, судебной практики. Однако при общей положительной оценке работы ряд положений диссертационного исследования, а также некоторые выводы и рекомендации вызывают замечания.

1. Изначально автор ставит перед собой цель исследования – выработка теоретических положений, характеризующих институт налоговой обязанности, и исследует возможности использования термина «налоговое обязательство». Автору удается выявить структурные элементы налоговой обязанности (налоговых обязанностей), и этим определяется новизна исследования. Между тем, суждение автора о том, что использование термина «налоговая обязанность» существенно затруднено тем, что сущностью современной бюджетной системы является скорее унитаризм, чем федерализм не представляется убедительным.

Не достаточно точно выражена авторская позиция относительно использования термина «налоговое обязательство». Дополнительного обоснования требуют суждения о «широком» и «узком» понимании налоговой обязанности, а также более четкое выражение мнения автора по вопросу возможности нормативного закрепления понятия налоговой обязанности.

2. Автором подробно рассмотрены структурные элементы налоговых обязанностей применительно только к некоторым из них: к обязанности по уплате налогов, по предоставлению налоговых деклараций и по применению контрольно-кассовой техники. Чем обусловлен приоритет рассмотрения вышеназванных обязанностей автор не обосновывает.

Между тем, этим перечнем обязанности налогоплательщика не исчерпываются. Так, помимо вышеперечисленных, у налогоплательщика есть и иные обязанности, например, установленные ст. 23 Налогового кодекса РФ, в частности:

встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена настоящим Кодексом;

вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;

представлять в налоговые органы и их должностным лицам в случаях и в порядке, которые предусмотрены настоящим Кодексом, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;

выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей;

в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих

получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.

Налогоплательщики обязаны сообщать в налоговый орган соответственно по месту нахождения организации, месту жительства индивидуального предпринимателя:

обо всех случаях участия в российских организациях (за исключением случаев участия в хозяйственных товариществах и обществах с ограниченной ответственностью) и иностранных организациях - в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия;

обо всех обособленных подразделениях российской организации, созданных на территории Российской Федерации (за исключением филиалов и представительств), и изменениях в ранее сообщенные в налоговый орган сведения о таких обособленных подразделениях:

в течение одного месяца со дня создания обособленного подразделения российской организации;

в течение трех дней со дня изменения соответствующего сведения об обособленном подразделении российской организации;

обо всех обособленных подразделениях российской организации на территории Российской Федерации, через которые прекращается деятельность этой организации (которые закрываются этой организацией):

в течение трех дней со дня принятия российской организацией решения о прекращении деятельности через филиал или представительство (закрытии филиала или представительства);

в течение трех дней со дня прекращения деятельности российской организации через иное обособленное подразделение (закрытия иного обособленного подразделения);

нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

3. Демонстрация использования методов научного исследования для достижения полученных результатов позволила бы существенно обогатить содержание работы.

4. Соглашаясь в принципе с позицией автора относительно того, что термин «налоговая обязанность» может включать в себя обязанности, которые урегулированы не только Налоговым кодексом РФ и приняты на его основании нормативных правовых актах, но также и иными нормативными правовыми актами, при условии, что данные обязанности характерны для некоторого частного субъекта как для потенциального налогоплательщика, возникает вопрос относительно критерия разграничения таких обязанностей: обязанностей регламентированных Налоговым кодексом РФ и иными нормативными актами.

Так, не выражена авторская позиция относительно, например, обязанности субъектов – налогоплательщиков вести учет выручки, кассовую книгу. Данной обязанности корреспондирует право налоговых органов осуществлять проверку соблюдения кассовой дисциплины, применения ККТ и БСО, полноты учета выручки, ведение регистров как бухгалтерского, так и налогового учета. Данные функции предусматривает Административный регламент исполнения Федеральной налоговой службой государственной функции по осуществлению контроля и надзора за полнотой учета выручки денежных средств в организациях и у индивидуальных предпринимателей, утвержденный Приказом Минфина РФ от 17 октября 2011 г. № 133н.

Указанные замечания не влияют на положительную оценку исследования О.И. Лютовой. Диссертационное исследование О.И. Лютовой обогащает науку налогового права теоретическими положениями, исследование обладает ярко выраженной практической направленностью и может быть использовано в правоприменительной деятельности.

Автореферат диссертации и научные публикации отражают основное содержание проведенного ею исследования.

Таким образом, диссертационная работа О.И. Лютовой «Налоговая

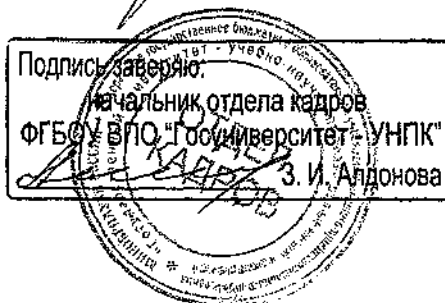


обязанность как институт налогового права», представленная на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право, представляет собой самостоятельное завершённое исследование, соответствующее критериям, установленным для кандидатских диссертаций Положением о присуждении ученых степеней, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 24 сентября 2013 г. № 842, а ее автор - Лютова Ольга Игоревна - заслуживает присуждения ей ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право.

Официальный оппонент:  
доктор юридических наук,  
доцент, профессор кафедры  
финансового и предпринимательского права  
Юридического института ФГБОУ ВПО  
«Государственный университет –  
учебно-научно-производственный комплекс»



Гусева  
Татьяна Алексеевна



12 мая 2014 года

Адрес: 302020, г. Орел, Наугорское шоссе, д. 29; тел. (4862) 41-66-84;  
[unpk@ostu.ru](mailto:unpk@ostu.ru)