

«Утверждаю»

Ректор
 «Московский государственный юридический
 университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)»



Блажков В.В.

« 09 июня 2014 »

ОТЗЫВ

Ведущей организации 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 Лютовой О.И. определяется несколькими обстоятельствами. Во-первых, налоговая обязанность является ключевой обязанностью в налоговом праве, исполнение которой обеспечивает выполнение основной функции налогов – поступления налоговых доходов в бюджет. Во-вторых, активно развивающееся в настоящее время отечественное налоговое законодательство демонстрирует появление новых обязанностей налогоплательщика, что требует научного изучения данного института и выработки рекомендаций по дальнейшему совершенствованию правового регулирования налоговой обязанности.

Структура работы. Обоснованности выводов автора и положений, выносимых им на защиту, способствовала логичная и последовательная структура работы.

Первая глава «Эволюция понятия налоговых обязанностей и налоговых обязательств» состоит из трех параграфов.

В первом параграфе «Этапы формирования нормативной трактовки налоговых обязанностей и налоговых обязательств в отечественном законодательстве» посвящен подробному анализу использования термина «налоговое обязательство» в налоговом и международном законодательстве СССР и РФ.

Сделан вывод, что исследуемые понятия использовались в них в смысле обязанности по уплате налога, но не исключается и такой смысл как совокупность всех обязанностей налогоплательщика.

Второй параграф первой главы «Налоговые обязанности и налоговые обязательства в правоприменительной практике высших судебных органов Российской Федерации» посвящен исследованию содержания терминов «налоговая обязанность» или «налоговые обязанности» в судебных актах, связанных с рассмотрением налоговых споров. Автор делает вывод о том, что, несмотря на значительный объем наработанной практики по проблемам налогового права, можно сделать вывод, что принципиального изменения понимания данных терминов в судебной практике не происходило, но, наряду с термином «налоговая обязанность», применялся и термин «налоговое обязательство».

В третьем параграфе первой главы «Понимание налоговых обязанностей в современном налоговом праве» проведено исследование исторического развития научных представлений о налоговой обязанности и налоговых обязательствах. Было установлено наличие «узкого» и «широкого» подхода к проблеме налоговых обязанностей.

В четвертом параграфе первой главы «Понятие налоговых обязательств в публичных правоотношениях» автор провёл детальное исследование научных работ (в том числе по гражданскому праву) относительно допустимости и целесообразности использования в налоговом праве термина «налоговое обязательство», выявив основные подходы к данному вопросу.

Глава вторая «Соотношение понятий налоговых обязанностей и налоговых обязательств» включает два параграфа, в которых осуществлен анализ особенностей применения терминов «налоговая обязанность», «налоговые обязанности» и «налоговые обязательства» с точки зрения возможности и необходимости их применения.

Первый параграф второй главы «Особенности применения термина «налоговое обязательство» посвящена анализу современного правового регулирования и судебной практики с точки зрения учета роли конкретного публично-правового образования как стороны правоотношения по уплате налога. Автор считает, что введение термина «налоговое обязательство» позволит применять в налоговом праве инструментарий обязательственного права, обоснованы автором и иные основания для применения термина «обязательство» к налоговым правоотношениям.

Второй параграф второй главы «Определение содержания понятия налоговых обязанностей» посвящен обоснованию того, что введение в правовое регулирование термина «налоговая обязанность», «налоговые обязанности» если и может быть допустимо, то только при рассмотрении в качестве налоговых обязанностей тех, которые урегулированы не только в НК РФ и в принятых на его основании нормативных правовых актах, а также и в иных нормативных правовых актах. Автор доказывает, что при предлагаемом подходе нет необходимости в специальном определении термина «налоговая обязанность», поскольку любая обязанность из составляющих в совокупности

налоговые обязанности частного субъекта, будет налоговой обязанностью (в том числе обязанность по уплате налога).

Глава третья «Структура налоговых обязанностей и их правовое регулирование», посвящена структуре трех видов налоговых обязанностей: по уплате налога, по предоставлению налоговых деклараций и по применению контрольно-кассовой техники.

В первом параграфе «Теоретические положения о структуре обязанности по уплате налога как основной налоговой обязанности» доказывается, что элементы обязанности по уплате налога как основной налоговой обязанности являются отражением принципа правовой определенности.

Второй параграф третьей главы «Теоретические положения о структуре налоговой обязанности по представлению налоговых деклараций» посвящен обоснованию того, что субъектом обязанности по предоставлению налоговых деклараций является потенциальный налогоплательщик, который рассматривается в этом качестве в соответствующей главе НК РФ и на которого возложена обязанность по самостоятельному исчислению налога. Автор предлагает изменить текст статьи 289 НК РФ в целях более правильного отражения содержания налоговой обязанности налогоплательщика по предоставлению налоговых деклараций.

Третий параграф второй главы «Теоретические положения о структуре налоговой обязанности по применению контрольно-кассовой техники» посвящен доказыванию того, что обязанность по применению контрольно-кассовой техники является налоговой, хотя и регулируется нормативными актами, не относящимися к законодательству Российской Федерации о налогах и сборах. Обосновывая эту позицию, автор предлагает изменения в текст Налогового кодекса РФ.

Достоверность и обоснованность положений и выводов автора основаны на анализе законодательства РФ о налогах и сборах, и иного законодательства, актов судебных органов РФ.

Научная новизна диссертационного исследования О.И. Лютовой выражается в положениях, выносимых на защиту.

Интересен тезис автора, развиваемый на основе ранее высказанных позиций других исследователей о том, что бюджетная и налоговая система современной России строится на началах унитаризма, а не федерализма. Это проявление автор, в частности, находит в том, что порядок уплаты налога по ст. 45 НК РФ не учитывает перечисления налога в конкретный бюджет, а предполагает перечисление налога на счета Федерального казначейства Российской Федерации (стр. 109)

Данное положение подробно обосновано автором и отражает чрезвычайно сложные ситуации, которые были рассмотрены арбитражными судами в последние годы. Соответствующее научное положение, выносимое на защиту, подтверждает *теоретическую и практическую значимость* диссертационного исследования О.И. Лютовой.

Важным положением, содержащим научную ценность, является вывод автора диссертационного исследования о том, что коэффициент-дефлятор, который учитывается при исчислении ряда налогов, должен быть урегулирован на уровне закона, иметь четкую процедуру его определения и опубликования. В противном случае действия исполнительной власти по его расчету могут привести к нарушению принципа установления налога исключительно законом, предусмотренного ст. 57 Конституции РФ. Данное положение является также хорошей основой для применения принципа определенности налоговой обязанности (стр. 9).

Автор проанализировал значительное количество судебной практики по теме работы, что дало ему возможность подробно показать динамику

развития судебных подходов к рассматриваемой теме и обосновать предложения по совершенствованию текста Налогового кодекса РФ.

В работе автор предлагает целый ряд изменений к действующему законодательству о налогах по теме своего исследования. Данные предложения основаны на анализе актуальных проблем, возникающих в правоприменительной практике по теме исследования. Как правило, это серьёзные вопросы, требующие скорейшего законодательного разрешения в целях исключения оснований для споров, последовательного правового регулирования и защиты прав налогоплательщиков.

Основные результаты диссертации опубликованы и отражены в 12 печатных работах, из них 3 - в научных журналах, рекомендованных ВАК РФ, а также они были представлены на научно-практических конференциях.

В целом Лютова О.И. глубоко и системно изучила понятие «налоговой обязанности», сформулировав ряд положений, обладающих научной новизной.

Однако в диссертации есть и положения, которые вызывают замечания или нуждаются в дополнительной аргументации.

1. Одним из положений, выносимым на защиту О. И. Лютовой, является положение о том, что дополнительным основанием для использования термина «налоговое обязательство» в теории налогового права, подтверждающим ранее выдвигаемую идею о возможности применения к регулированию налоговых отношений богатого инструментария обязательственного права, созданного в основном для нужд гражданского оборота. В целом автор уделяет в своей работе теме налогового обязательства достаточно много внимания. Вместе с тем, данная часть работы фактически полностью состоит из реферирования позиций других авторов по данной теме и их обобщения на сс. 89-90. Вопрос, поставленный самим автором на стр. 81 «... в чем состоит ценность введения данного термина в

налоговое право и как именно следует определять его», остался в работе без ответа.

2. В некоторых случаях положения, выносимые на защиту, недостаточно четко сформулированы и нуждаются в контекстном прочтении, так как буквальное понимание может запутать читателя. Например, «Введение с 1 января 2007 г. в пункт 45 НК РФ института уточнения платежа означает отсутствие необходимости перечисления налога в соответствующий бюджет для установления факта его уплаты;...» (стр. 7).

3. Автор, на наш взгляд, несбалансированно оценивает налоговую составляющую в законодательстве о контрольно-кассовой технике (ККТ). Так, стремясь подчеркнуть важность именно налогового регулирования в этой сфере, автор на стр. 9 указывает, что данная обязанность изначально была урегулирована НК РФ, что не соответствует действительности. Так, в другой части работы, на стр. 169 автор сам справедливо указывает, что данная обязанность была установлена Указом Президента РФ в 1993 г. (то есть, до принятия Налогового кодекса РФ) и это было связано не только с налогообложением, но и с вопросами учета наличных денежных средств и защиты прав потребителей. Как результат отсутствия глубокого и комплексного анализа данного вопроса, предложение автора по введению в текст Налогового кодекса РФ положения об обязанности налогоплательщика по применению ККТ, ссылаясь на случаи и порядок, которые установлены федеральным законом (стр. 10), фактически приводит к двойному закреплению обязанности лица в налоговом и неналоговом законодательстве, что достаточно сложно обосновать.

4. Представляется, что обращение к теме ККТ является примером более общей позиции автора, выраженный в нескольких положениях, выносимых на защиту. Так, на стр. 8 автор приводит обязанность по применению ККТ в качестве примера неналоговых (иных) обязанностей, возлагаемых с *основной целью* обеспечения обязанностей по уплате налогов. На наш взгляд, наличие

одновременно нескольких аспектов применения ККТ (в том числе не только налоговых) требует более подробного анализа обязанностей по их применению, в частности, исследования того, не возникают соответствующие обязанности из неналоговых отраслей права и какие цели законодателя при этом являются *основными*. Применение позиции автора может привести к необоснованному признанию возникновения налоговых обязанностей в неналоговых законах (например, в части валютного законодательства).

5. Предложения автора по совершенствованию законодательства о налогах в ряде случаев не очень удачно сформулированы, в частности, не указано, в какое конкретное место статьи Налогового кодекса РФ предлагается внести дополнения (например, предложения о изменении статьи 289 на стр. 9 и статьи 23 на стр. 10).

6. Сложно признать элемент новизны в безусловно правильной позиции автора, о том, что «Все элементы налога, исходя из позиций Конституционного Суда Российской Федерации, устанавливаются только органами законодательной (представительной) власти), заявленной в одном из положений, выносимых на защиту, на стр. 9.

Указанные замечания не влияют на положительную оценку исследования О.И. Лютовой. Диссертационное исследование О.И. Лютовой имеет теоритическую и практическую значимость.

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.

Отзыв подготовлен кандидатом юридических наук, доцентом кафедры финансового права Московского государственного юридического университета им О.Е.Кутафина (МГЮА) Мачехиным В.А. Отзыв обсужден и одобрен на заседании кафедры финансового права 28 мая 2014 г., протокол №. 13.

Заведующий кафедрой финансового права

Доктор юридических наук,

профессор

Е.Ю.Грачева

Почтовый адрес: Россия, 123995, Москва, Садовая-Кудринская ул., дом 9, тел.: (499) 244-86-35, (499) 244-88-90, Эл. почта: msal@msal.ru

2 июня 2014 г.

