

В диссертационный совет Д 170.003.03
на базе ФГБОУ ВПО «Российская академия правосудия»
(117418, г. Москва, ул. Новочеремушкинская, д. 69А)

ОТЗЫВ

на автореферат диссертации Лютовой Ольги Игоревны на тему

**«Налоговая обязанность как институт налогового права», представленной
на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности
12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право**

Активное и динамичное развитие налогового права, отмечаемое в последнее десятилетие, а также постоянное изменение и трансформация положений законодательства о налогах и сборах свидетельствуют о том, что проблемы налогового права являются более, чем актуальными.

К таким проблемам можно отнести формирование и совершенствование понятийного аппарата налогового права, на основе которого во многом строится формирование и развитие отдельных его институтов, а также практическое применение соответствующих этим институтам норм налогового законодательства.

Исследование правовых категорий и институтов налогового права является необходимым и целесообразным по целому ряду причин, к основным из которых можно отнести обеспечение единства правового регулирования в рамках одной отрасли общественных отношений, обеспечение единообразных подходов в судебной практике при разрешении споров связанных с применением и толкованием норм права, оперирующих тем или иным понятием (категорией).

Помимо этого, стоит отметить также тот факт, что отрасли права не являются, во-первых, изолированными друг от друга. Нередко одно и то же понятие или даже целый правовой институт используется в двух и более отраслях. Во-вторых, смысл, вкладываемый законодателем и судебной практикой в то или иное правовое понятие может претерпевать со временем определенные изменения.

С другой стороны каждая отрасль права имеет свою специфику, исходя из присущих именно ей предмета и метода правового регулирования. И эта специфика не может не накладывать свой отпечаток на используемые ею понятия и категории. В свою очередь изучение специфики одних и тех же близких понятий, используемых в различных правовых отраслях, помогает глубже понять особенности их применения, выявить общее и особенное.

К таким понятиям относится и «обязанность», которое является общеправовым и используется во всех отраслях права, поскольку правовое регулирование любых общественных отношений невозможно представить себе без наличия обязанностей у тех субъектов, которым предписаны те или иные меры должного поведения.

В то же время преломляясь сквозь призму предмета, метода и принципов налогового права, понятие «обязанность», найдя свое отражение в различных статьях Налогового кодекса РФ (речь идет, прежде всего, о статьях 23, 32, 45 НК РФ), приобретает свою специфику, а с выделением таких структурных элементов, как субъект, основание возникнове-

ния, изменения и прекращения, порядок исполнения и т.п. данное понятие можно рассматривать и в качестве целого правового института, требующего определения своего места среди других институтов налогового права и законодательства.

На данном основании попытка О.И. Лютовой рассмотреть и исследовать сущность, проблемы понимания налоговой обязанности как института налогового права, которая одновременно является и одной из ключевых категорий этой отрасли права, безусловно, заслуживает поддержки.

В целом важно подчеркнуть, что проведенное исследование позволяет говорить о тех положительных моментах, которые имеют научно-теоретическое значение.

1. Автор справедливо обращает внимание на то, что практика развития материальных налоговых отношений идет по пути повсеместного использования наряду с термином «налоговая обязанность» («налоговые обязанности») категории налогового обязательства, относительно которого не обнаружено единообразия как в подходах к его законодательному использованию, так и в положениях (позициях) судебных органов.

Стоит отметить, что вопросу о соотношении понятий «обязательство» и «обязанность» применительно к налоговому праву и ранее уделялось внимание многими авторами, но в силу разных причин до сих пор остаются открытыми такие вопросы, как равнозначность или субординация эти понятий, допустимость использования только одного из этих понятий или возможность оперирования любым из них в текстах нормативных и судебных актах.

Если понятие «обязанность» является общеправовым, то категория «обязательство» проистекает в большей степени из цивилистической науки. По этой причине некоторые исследователи не считают на сегодняшний день возможным использование в налоговом праве понятие «обязательство».

В связи с этим особый интерес представляет позиция автора о допустимости использования термина налоговое обязательство и его основной тезис о том, что «дополнительным основанием для использования термина «налоговое обязательство» в теории налогового права, подтверждающим выдвигаемую идею о возможности применения к регулированию налоговых отношений терминологии обязательственного права, созданной в основном для нужд гражданского оборота, является указание на публично-правовое образование как на сторону правоотношения по уплате налога, имеющую субъективное право на получение суммы налога.

2. Сложно не согласиться автором в том, что термин «налоговое обязательство» на сегодняшний день является многозначным. Он может быть применен как в значении обязанности по уплате налога, так и в значении совокупности всех обязанностей налогоплательщика.

Действительно, если толковать само понятие «обязательство» как синоним понятия «обязательственное правоотношение», то налоговое обязательство представляет собой налоговое правоотношение, наполненное определенным содержанием, т.е. набором конкретных прав и обязанностей его сторон, закрепленных главным образом в ст.ст. 21, 23, 31 и 32 НК РФ.

С этой точки зрения категории «налоговое обязательство» и «налоговая обязанность», безусловно, не могут отождествляться, а значит - требуют определения критериев, по которым может и должно проводиться их разграничение.

Вместе с тем представляется, что категория «налоговое обязательство» неизбежно будет продолжать использоваться и в упрощенном значении, а именно как сумма налога, подлежащая уплате в бюджет. С теоретической точки зрения такое понимание налогового обязательства может быть и не совсем корректно, но при существующей устоявшейся терминологии оно является неизбежным.

3. Учитывая дискуссионность вопросов как о допустимости использования в налоговом праве категории «налоговое обязательство», так и о соотношении категорий «налоговое обязательство» и «налоговая обязанность» представляет определенный интерес по-

пытка автора предложить собственную трактовку понятия налоговой обязанности путем его универсализации, вывода за рамки сугубо налогово-правовых норм и налоговых правоотношений, возникающих исключительно на основании норм Налогового кодекса РФ.

4. Не вызывает сомнений тезис диссертанта о том, что по истечении отчетного периода по налогу на прибыль предоставлению подлежит расчет авансового платежа, а не налоговая декларация, что исключает возможность применения штрафа на основании ст. 119 НК РФ. В связи с этим является обоснованным его предложение об изложении ст. 289 НК РФ в следующей редакции: «По итогам отчетных периодов по налогу на прибыль организаций налогоплательщикам вменяется в обязанность предоставлять расчеты авансовых платежей».

Здесь стоит дополнительно отметить, что эта проблема уже была предметом рассмотрения ВАС РФ и ее решение отчасти нашло отражение в п. 17 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации», в котором говорится о том, что установленной статьей 119 НК РФ ответственностью за несвоевременное представление налоговой декларации не охватываются деяния, выразившиеся в непредставлении либо в несвоевременном представлении по итогам отчетного периода расчета авансовых платежей, вне зависимости от того, как поименован этот документ в той или иной главе части второй Кодекса.

5. Диссертант справедливо обращает внимание на проблему исчисления отдельных налогов с помощью коэффициентов-дефляторов, установление которых отдано на откуп органам исполнительной власти, что способно приводить к бесконтрольному увеличению суммы налога, подлежащей уплате в бюджет.

В то же время нельзя не отметить, что законодатель сознательно делегировал полномочия по установлению коэффициентов-дефляторов органам исполнительной власти. В связи с этим нуждаются в дополнительном освещении вопросы о законности и целесообразности такого делегирования, а также о механизме контроля за обоснованностью установления такого коэффициента в том или ином размере.

Стоит отметить, что помимо коэффициентов-дефляторов влияние нормотворчества органов исполнительной власти при исчислении налога наиболее наглядно проявляет себя при исчислении земельного налога, когда данными органами власти устанавливается кадастровая стоимость земельных участков, лежащая в основе определения земельной базы по земельному налогу. Разумеется, такое нормотворчество в последнее время является предметом последующего судебного контроля. Но может быть имеет смысл рассмотреть иные механизмы какого-либо контроля за установлением органами исполнительной власти тех или иных показателей, влияющих на исчисление налога.

Наряду с указанными положительными моментами следует отметить, что практически любое детальное и фундаментальное исследование не лишено недостатков. Именно поэтому, отмечая безусловную научную ценность и новизну исследования О.И. Лютовой, хотелось бы выделить несколько спорных моментов и высказать ряд пожеланий.

1. Диссертантом в качестве основополагающей идеи предлагается вывести понятие «налоговой обязанности» за рамки норм Налогового кодекса РФ. Автором делается попытка доказать, что обязанность по применению контрольно-кассовой техники является налоговой, хотя и регулируется нормативными актами, не относящимися к законодательству Российской Федерации о налогах и сборах. Для этих целей устанавливается, что в нормативном правовом акте (актах) о контрольно-кассовой технике указываются существенные элементы исследуемой налоговой обязанности.

Между тем, применение контрольно-кассовой техники хотя и является предметом контроля налоговыми органами, но стоит учитывать, что такое применение имеет многофункциональное и межотраслевое значение, в частности, в применении ККТ может быть заинтересован потребитель, требующий выдачи чека. В свою очередь момент выдачи чека является моментом заключения договора розничной купли-продажи.

Законодательство о применении контрольно-кассовой техники принято относить к одному из источников административного (а не налогового) законодательства. И если под налоговой обязанностью понимать не предусмотренную Налоговым кодексом РФ обязанность по применению контрольно-кассовой техники, то не приведет ли это к размыванию границ между налоговым и административным законодательством и соответствующим им отраслями права, которые хотя и имеют много общего, но все же на сегодняшний день рассматриваются как самостоятельные отрасли права.

2. Развивая свою мысль о том, что обязанность по применению контрольно-кассовой техники является налоговой обязанностью, диссертант отмечает, что для целей налогообложения при исполнении обязанности по применению контрольно-кассовой техники обязанными субъектами считаются налоговые органы, которые получают исполнение в результате применения контрольно-кассовой техники. Фискальные данные фактически представляют собой «автоматический» бухгалтерский (налоговый) учет, который вправе контролировать также налоговые органы в целях правильного исчисления налогов.

Здесь можно согласиться с тем, что данные, зафиксированные контрольно-кассовой техникой, действительно могут использоваться при проведении налоговых проверок, однако непосредственно при применении контрольно-кассовой техники налоговый контроль в том смысле в каком он закреплен в гл. 14 НК РФ не осуществляется. Да и в самом Законе о применении контрольно-кассовой техники речь не идет о том, что применение контрольно-кассовой техники необходимо для проверки правильности исчисления и уплаты налогов, поскольку данные, полученные с ее применением, подлежат исследованию и оценке наряду с другими доказательствами, подтверждающими правильность исчисления налога.

Кроме того, не все налогоплательщики обязаны применять контрольно-кассовую технику в связи с чем осуществление налогового контроля, связанное с ее применением не является всеобъемлющим. Поэтому отнесение данной обязанности к налоговой только лишь на основании последующего возможного использования данных ККТ при проведении налоговых проверок представляется спорным.

3. Автор предлагает закрепить в п. 1 ст. 23 Налогового кодекса РФ положение о том, что «налогоплательщики обязаны применять контрольно-кассовую технику в случаях и в порядке, которые установлены федеральным законом». То есть предлагается конструкция с использованием отсылки к любому закону, а не к законодательству о налогах и сборах (как в некоторых других пунктах ст. 23 Налогового кодекса РФ).

Соответственно, нуждается в дополнительном обосновании такая отсылка к иному закону, поскольку акты законодательства о налогах и сборах в силу норм Налогового кодекса РФ должны отвечать определенным требованиям, приниматься в особом порядке с обеспечением баланса интересов налогоплательщиков и налоговых органов (частных и публичных интересов), в то время как иные федеральные законы, не относящиеся к актам о налогах и сборах не всегда способны обеспечить такой баланс, да и к ним не предъявляется такого требования. А это в свою очередь потенциально способно приводить к ущемлению интересов налогоплательщиков как носителей налоговых обязанностей.

Подводя итог, отметим, что предложенный ученой общественности труд относится к той категории работ, которые в целом представляют интерес, хотя и нуждаются в проведении дальнейших исследований. Положения работы являются законченным научным исследованием и могут выступить качественной теоретической базой для последующих доктринальных исследований источников российского налогового права. В связи с этим надемся, что автор найдет силы и время довести свой труд до широкой общественности.

Немногочисленные замечания и пожелания, прозвучавшие в отзыве, несколько не влияют на значение, научную новизну и на общую положительную оценку автореферата диссертации, который бесспорно является творческим исследованием и достижением в сфере науки налогового права.

Вывод: диссертационное исследование О. И. Лютовой с позиций научной актуальности и новизны, теоретической и практической значимости, достоверности и обоснованности выводов и положений отвечает критериям, предъявляемым к диссертациям на соискание ученой степени кандидата юридических наук, а ее автор – Лютова Ольга Игоревна – заслуживает присуждения степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право.

Генеральный директор центра
«Налоги и финансовое право»,
кандидат юридических наук



Брызгалин А.В.

29 мая 2014 г.

Адрес: 620075, г. Екатеринбург, ул. Луначарского,
д. 77 офисное здание, 4 этаж; тел. 8 (343) 350-12-12; cnfp@cnfp.ru.

Подпись А.В. Брызгалина удостоверяю

Нач. отдела кадров

A handwritten signature in black ink, likely belonging to T.A. Zekunova.

Зекунова Т.А.