

В диссертационный совет Д 170.003.03
на базе ФГБОУ ВПО «Российская академия правосудия»

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 не нуждается в отдельном разъяснении. Современное государство является налоговым государством в том смысле, что его основным источником существования являются поступления от налогов, поэтому научное изучение налоговой обязанности является, без сомнения, актуальным.

Развитие и усложнение общественных отношений в экономической сфере требует совершенствования инструментария налогового права. Например, появление сложных форм ведения банковской, биржевой, торговой (в том числе и через Интернет) деятельности требует адекватного отражения и в сфере налогового права. Развитие отношений международного экономического обмена также ставит вопрос о поиске эффективных форм правового конструирования налоговой обязанности.

Диссертационное исследование О.И. Лютовой относится к «догматическому» типу научных работ, в которых со всей тщательностью изучается отдельное понятие (в данном случае - «налоговой обязанности»), история его употребления в законодательстве, примеры использования в тексте правовых актов и в судебной практике. Такого рода диссертационные исследования могут показаться на первый взгляд «пресными» по сравнению с диссертационными исследованиями, в которых проводится широкое сравнительно-правовое исследование и описываются правовые явления

других стран, не известные нашему законодательству и правоприменительной практике.

Однако с научной точки зрения научной новизной обладают и диссертационные исследования «догматического» характера, которые ориентированы на углубленное изучение отдельного правового института (понятия). Но в такого рода работах авторам труднее сформулировать тезисы, несущие явно выраженную научную новизну. В диссертациях «догматического» характера обычно научная новизна имеет специфический (если не сказать, узкий) характер и отражает только какие-то отдельные аспекты совершенствования изучаемого правового явления. В данного рода работах, как правило, нет и не может быть «масштабной» научной новизны, выражающейся, например, в предложениях полной замены устоявшейся правовой терминологии или в революционном пересмотре содержания правовых институтов. Между тем, представляется, что планомерное совершенствование правовой терминологии, детальное препарирование всех смысловых аспектов устоявшихся терминов также имеет значения для науки финансового права и такого рода работы заслуживают поддержки, поскольку даже небольшое улучшение правового понятия уже может иметь существенную практическую пользу для регулирования соответствующих отношений.

Достоверность и обоснованность основных положений и выводов автора обеспечены глубоким теоретическим анализом законодательства РФ о налогах и сборах и иного законодательства (в том числе законов зарубежных государств), решений Конституционного Суда РФ, Верховного Суда РФ, Высшего Арбитражного Суда РФ и федеральных арбитражных судов округов.

Научная новизна диссертационного исследования О.И. Лютовой выражается в положениях, выносимых на защиту. В частности, на защиту выносятся тезис о том, что бюджетная и налоговая система современной России строиться на началах унитаризма, а не федерализма. Это проявление

автор видит 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.

Это действительно важное научное положение, подтверждающее *теоретическую и практическую значимость* диссертационного исследования О.И. Лютовой. Так, механизм зачисления налогов на счета Федерального казначейства РФ означает, что суммы налогов поступают первоначально фактически в распоряжение органа федеральной власти Российской Федерации и только потом этот орган федеральной власти перечисляет средства в соответствующий бюджет. На стр. 112 работы справедливо отмечается, что эта система более удобна для налогоплательщика, поскольку защищает его от ошибок в направлении средств не в тот бюджет. Но, как представляется, эта система создана не столько в интересах налогоплательщика, сколько является финансовым механизмом обеспечения единства Российской Федерации. Например, при сепаратизме отдельных субъектов России (что имело место в недалеком прошлом) порядок получения средств в местные и региональные бюджеты только через федеральный орган исполнительной власти позволяет создать систему, при которой местные и региональные бюджеты будут полностью зависимы от решения федерального органа власти перечислить им средства в их бюджеты или нет. Таким образом, при этой действительно унитарной системе исполнения налоговой обязанности невозможны или крайне затруднены такие меры как приостановка перечисления налогов из регионов (как это звучало в 90-е годы XX в.). В итоге (наряду с дотационностью бюджетов многих субъектов России) создается надежная система управления публичными финансами Российской Федерации из федерального центра. Эта система, без сомнения, является унитарной по своей правовой конструкции, на что автор работы обращает справедливое внимание.

Другим важным положением, выносимым на защиту и обладающим научной новизной, является тезис О. И. Лютовой 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, является указание на публично-правовое образование как на сторону правоотношения по уплате налога, противостоящую налогоплательщику и имеющую субъективное право на получение суммы налога.

Автор работы справедливо отмечает, что идея некоторых исследователей о необходимости использования правовой категории «обязательство» только для гражданского права, несостоятельна и такая монополизация этого понятия должна быть отвергнута (стр. 79 работы).

Немецкий правовед Ф. К. Савиньи указывал, что обязательство состоит в господстве над чужим лицом, но не над всем лицом (иначе оно вело бы к уничтожению личности), а только над одиночными его действиями, которые могут быть представлены выделенными из свободы этого лица и подчинены нашей воле. Дальнейшее развитие этого понятия, по его оценкам, должно вести к учению о лицах, участвующих в обязательстве, и о действиях, на которые обязательство направлено.¹

Существует мнение, что налоговому праву нет нужды в использовании термина «налоговое обязательство», достаточно понятия налоговой обязанности.

Так, красноярский правовед А.В. Демин отмечает, что нельзя согласиться с использованием понятия «налоговое обязательство». По его мнению, термин «обязательство» имеет ярко выраженную частноправовую природу и основывается на свободно выраженном волеизъявлении лица тем

¹ Савиньи Ф.К. Обязательственное право / Предисловие док. юрид. наук, проф. В. Ф. Попондопуло. Пер. с нем. В. Фукса и Н. Мандро. – СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2004., с. 48

или иным образом (по своему усмотрению) реализовать свою правосубъектность в рамках диспозитивного правового регулирования. Таким образом, обязательство – это разновидность юридической обязанности, добровольно принимаемая на себя лицом, участвующим в правоотношениях диспозитивного, как правило, договорного характера. Возникновение же и исполнение налоговой обязанности, по мнению А.В. Демина, не зависит от желания (усмотрения, волеизъявления) самого налогоплательщика, а вытекает непосредственно из закона. Императивный метод налогового права не предполагает возможности освободить кого-либо от уплаты налога по усмотрению одного из участников налоговых правоотношений; тем более от исполнения налоговой обязанности не вправе отказаться сам налогоплательщик.²

С высказанными суждениями трудно согласится. Властный характер налоговых правоотношений и императивные основания возникновения таких отношений не исключают применения термина «обязательство» к таким отношениям. Например, в Бюджетном кодексе Российской Федерации используется понятие «бюджетное обязательство», «расходное обязательство», «публичное обязательство».

Более того, понятие налогового обязательства может обогатить инструментарий налогового права хотя бы потому, что подчеркивает двусторонний характер обязанностей в налоговых правоотношениях. Автор диссертационного исследования на стр. 67 работы справедливо отмечает, что налоговая обязанность может рассматриваться и как правоотношение между частными и публичными субъектами налогового права, а не только как обязанность (обязанности) некоторых частных субъектов. Однако с данной точки зрения, по мнению О.И. Лютовой, не вполне ясно, как согласуется определение налоговой обязанности как правоотношения с тем, что еще есть и деятельность по исполнению налоговой обязанности (то есть деятельность

² Демин А. В. Налоговое право России: учеб. пособие / А. В. Демин; Федер. агентство по образованию; Краснояр. Гос. ун-т, Юрид. ин-т. – Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006 г, с. 251-252

по исполнению правоотношения), включающая встречные действия органов, администрирующих налоги, к которым, в частности, относятся действия по разработке методологии налогового и бухгалтерского учета.

Нужно отметить, что к встречным действиям налоговых органов относится и такие их обязанности, как принять налоговую декларацию, направить налогоплательщику различные документы – требование об уплате налога, акт проверки и др.

Именно через термин «налоговое обязательство» можно гармонизировать эти взаимные права и обязанности участников налоговых правоотношений.

Также безусловную научную ценность содержит предложение 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 законной формы налога, предусмотренного ст. 57 Конституции РФ, Это утверждение автора заслуживает всемерной поддержки в контексте того, что автор работы призывает уважать принцип определенности налоговой обязанности.

Правильным видится и предложение автора о том, что обеспечительная по своей природе обязанность применять ККМ должна быть урегулирована в Налоговом кодексе Российской Федерации.

Обращает на себя внимание, что автор проанализировал большое количество судебной практики по теме работы.

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.

В целом автор полно и системно изучил понятие «налоговой обязанности» и сформулировал ряд положений, обладающих научной новизной.

Однако в работе существуют и положения, которые вызывают замечания или нуждаются в дополнительной аргументации.

1. На стр. 52 автор комментирует судебную практику и отмечает, что неосуществление налогоплательщиком в течение определенного налогового периода деятельности не освобождает его от уплаты единого налога на вмененный доход. Далее автор указывает, что из этого следует, что объектом налогообложения является некая вероятностная неопровержимая презумпция, например, учет транспортного средства, учет налогоплательщика в налоговом органе. Автор не развивает далее эту тему и его суждения по поводу этого правового явления остаются незаконченными. Между тем, в специальной литературе уже давно отмечается, что имеются различного рода презумпции, лежащие в основании налогообложения. Так, например, в основе единого налога на вмененный доход лежит неопровержимая презумпция получения дохода при наличии внешних признаков. При этом это не презумпция учета в налоговом органе, а именно презумпция получения дохода при наличии внешних признаков. Хотя вопрос презумпций и не составляет основную тему изучения автора, но его суждения о презумпциях в налогообложении могли бы быть более точными.

2. В одном из положений, выносимых на защиту, автор утверждает (стр. 8 работы), что элементом обязанности по уплате налога является ее субъект, основания возникновения, вид и размер обязанности, возможно, процедурные параметры ее исполнения. Представляется, что включение в понятие налоговой обязанности оснований ее возникновения, а именно определенных юридических фактов, является спорным и требующим дополнительного

обоснования: Обязанность – это мера должного поведения соответствующего лица и, конечно есть тесная связь между самой обязанностью и основанием ее возникновения, но само основание возникновения обязанности (например, объект налогообложения при возникновении обязанности по уплате налога в элементы налоговой обязанности входить не может). Позиция автора нуждается в уточнении или в более глубоком обосновании.

3. На стр. 97 работы О.И. Лютова приводит ссылку на высказывание одного из ученых – М.В. Карасевой, вероятно имеется ввиду Марину Валентиновну Карасеву, доктора юридических наук, профессора из Воронежа, но в подстрочнике имеется цитата на Карасеву с другими инициалами – Р. В. с указанием на кандидатскую диссертацию 2008 г, которая не может быть работой Марины Валентиновны Карасевой, которая в 2008 г. уже была доктором наук. Вероятно, произошла путаница в авторах.

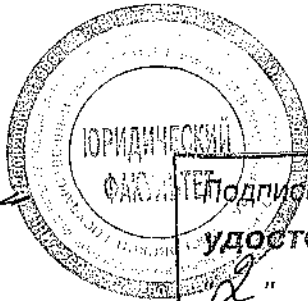
Указанные замечания не влияют на положительную оценку исследования О.И. Лютовой. Диссертационное исследование О.И. Лютовой обогащает науку налогового права теоретическими положениями, исследование обладает ярко выраженной практической направленностью и может быть использовано в правоприменительной деятельности.

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.

Щекин



Подпись *Щекин Д. В.*
 удостоверяю *(Щекин Д. В.)*
 2 июня 2014.

Официальный оппонент:

кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового права
 Юридического факультета Федерального Государственного
 Образовательного Учреждения Высшего Проффессионального Образования
 «Московский государственный университет имени М. В. Ломоносова»

Щекин Денис Михайлович

Адрес: 119991, г. Москва, Ленинские горы, д. 1, строение 13 (учебный корпус 4); E-mail:office@law.msu.ru, тел (495) 039-29-03

02 июня 2014 года