

## ОТЗЫВ

официального оппонента

на диссертацию Климовского Руслана Викторовича на тему «Система налогового права России», представленной на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 - финансовое право; налоговое право; бюджетное право в Диссертационный совет Д 170.003.03, созданного на базе ФГБОУ ВО «Российский государственный университет правосудия» (г. Москва, 2015. 251 с.)

Научные представления о системе налогового права способны быть важнейшей методологической основой его развития в положительной динамике, т.е. как комплекса нормативно-правовых предписаний, обеспечивающих эффективное правовое регулирование в сфере налогообложения. Современное развитие налогового права России происходит преимущественно в форме увеличения числа налогово-правовых норм и институтов, не всегда в должной степени согласованных между собой. Однако детализация законодательства, что убедительно проиллюстрировано в диссертации, не всегда способна обеспечить эффективность его применения. Важнейшим фактором выступает построение оптимальной системы налогово-правового регулирования, содержание, внутренние и внешние связи которого будут создавать достаточную базу для устранения коллизий, восполнения пробелов и проч. Эта задача требует четкого представления не только о свойствах взаимосвязанного применения налогово-правовых инструментов, но и факторах, его определяющих, его моделях и алгоритмах формирования. Современная наука налогового права вопросы системности, структуры, элементного состава и связей с иными составляющими системы российского права, рассматривает, но считать их достаточными для решения вышеперечисленных задач пока рано. В полной мере следует согласиться с Р.В. Климовским в том, что объединение налогово-правовых средств в систему должно определяться их целевым назначением, а также целями налогово-правового регулирования в целом. Однако фундаментальные знания в этой части пока только формируются. Изложенное поз-

воляет констатировать несомненную актуальность и востребованность развития теоретических знаний о системе налогового права, способных стать научной основой для рекомендаций по совершенствованию правотворческих и правоприменительных процессов в сфере налогообложения.

Поставленные Р.В. Климовским цель и задачи исследования методологически верно определили его внутреннюю логику. Диссертантом первоначально выявлены этапы развития научных изысканий и представлений о содержании и объеме категории «система налогового права»; на основе теории систем охарактеризованы системные свойства налогового права и его взаимодействие с гражданским и бюджетным правом, а также общесистемные свойства налогово-правовых средств, системообразующие критерии и составные части системы налогового права, его внутренние и внешние связи. Это позволило получить комплекс новых научных знаний о факторах организации налогово-правовых средств в систему налогового права, ее содержании и свойствах, выявить негативные и положительные тенденции ее развития, сформулировать научно обоснованные рекомендации правотворческим субъектам в части ее совершенствования.

Можно утверждать, что Р.В. Климовским решена важная научная задача: сформирована научная концепция налогового правотворчества. В его исследовании выявлены факторы и причины, обуславливающие современное состояние содержания налогового права; представлено обоснование оптимальной структуры налогового права; значимости цели налогово-правового регулирования как базового фактора, определяющего такие свойства системы налогового права России, как согласованность налогово-правовых средств между собой с наличием исключений из общих правил.

Автором результативно применен системный метод исследования, на базе которого осуществлена аналитика научных представлений о системе и структуре налогового права, их соответствия достижениям теории систем и потребностям практики налогово-правового регулирования. Сформули-

рованные в работе положения, выводы и рекомендации обогащают научную доктрину налогово-правового регулирования и, несомненно, будут способствовать развитию финансово-правовой науки в целом.

В этом ряду можно отметить выявление методологических проблем исследования системы налогового права, связанных с различиями в понимании объективного и субъективного (с. 38-39), преодоление которых позволило диссертанту сформулировать ряд новых для налогово-правовой доктрины суждений о свойствах системы налогового права и их особенностях. К их числу отнесено: снижение целостности налогового права, наличие устойчивости системных связей на уровне отдельных институтов, а не системы налогового права в целом (с. 52-54). Автором охарактеризованы такие свойства системы налогового права как системность, эмерджентность, интегративность. Это позволило на качественно новый уровень поднять научное осмысление таких явлений как налоговые льготы и коллизии налогово-правовых норм (с. 46-48). Диссертантом предложена оригинальная научная гипотеза о том, что элементами системы налогового права выступают формы международного и национального налогового права (правовые принципы, международные налоговые соглашения, нормативно-правовые акты о налогах и сборах Российской Федерации). Субэлементами налогового права выступают: принципы, нормы, понятийный аппарат, вспомогательные юридические конструкции и налогово-правовые институты (с. 108-124).

В противовес устоявшимся в науке взглядам автор аргументировал рассмотрение налогового права как простой системы, констатировав тенденции к ее усложнению (с. 55-59). Практическая значимость присуща анализу факторов, определяющих вывод об усложнении системы налогового права России. К ним справедливо отнесено то, что суд, осуществляя толкование спорных положений налогово-правового регулирования, будучи не связан целями налоговой политики, в своих решениях не всегда

учитывает связи неясной нормы с другими положениями налогового права, что, в свою очередь, нередко оказывает прямое влияние на налоговый закон, когда законодатель, внося в него коррективы, стремится учесть его судебное толкование (с. 60-61).

К разряду положений, развивающих налогово-правовую науку, следует отнести вывод о необходимости отнесения к системообразующим факторам не только предмета налогового права, но и целей налогово-правового регулирования. В полной мере следует согласиться с тезисом, что категория цели не получила в налогово-правовой теории особого развития (с. 73). Цели налогово-правового регулирования не закреплены в налоговом праве, имея опосредованное отражение в налогово-правовых нормах. Однако они оказывают непосредственное влияние на такие свойства системы налогового права как согласованность налогово-правовых средств при одновременном присутствии исключений из общих правил (с. 50-54). Диссертантом проведено аргументированное разграничение целей налогово-правового регулирования, закрепленных в налоговой политике, и целевого назначения налогово-правовых средств (с. 130-139), а также выявлены современные пороки в целеполагании в процессе налогового правотворчества (с. 140-150). Рассмотрение целей налогово-правового регулирования как главного системообразующего фактора (с. 126), их дифференциация на: главную, основные, общие и сопутствующие (с. 121-122), - легло в основу авторского структурирования системы налогового права на элементы.

Последовательное применение авторских разработок относительно целевого предназначения налогово-правового регулирования позволило представить новую аргументацию в научной дискуссии о налоговом обязательстве и обосновать, что категория обязательства не вполне точно отражает сущность правоотношений по уплате налогов и сборов (с. 175-177).

Существенно углубляют научные представления выводы относи-

тельно особенностей координационных связей налогового и гражданского права. Системный подход позволил автору выделить несколько уровней взаимодействия налогового и гражданского права: на уровне понятий (с. 77-90), отдельных норм (с. 90-95), правовых институтов (с. 95-98). В связи с рассмотрением соотношения налогово-правовых и гражданско-правовых понятий автором исследована проблема возможности широкого толкования терминов и понятий, включенных в текст Налогового кодекса РФ, в том числе толкования, изменяющего смысл налогово-правовой нормы (с. 82). С позиции системного подхода, сформированного автором в работе, предложены рекомендации правотворческим органам по ее устранению (с. 86-87).

Научная ценность присуща развитию представлений о полиструктурности как свойстве системы налогового права (с. 104-105), а также о структуре как мысленном расчленении объекта на элементы в целях раскрытия интегративных свойств объекта и его частей (с. 117). Нельзя не согласиться и с высказанным в этой связи суждением о задачах науки по осмыслению системы налогового права, заключающихся в оценке обоснованности появления в системе новых норм или иных элементов с позиции наличия у них взаимосвязей с существующими правовыми средствами и обеспечения достижения целей налогово-правового регулирования (с. 115-117, 120).

Автором введены в научный оборот новые понятия (целевое назначение налогово-правового средства, системообразующие налогово-правовые средства, основные и сопутствующие налогово-правовые средства), а также предложено авторское понимание ряду понятий, имеющих применение в правовой доктрине (система налогового права, структура налогового права, системообразующий фактор, целостность налогового права и др.).

Таким образом, Р.В. Климовским доказан ряд новых взаимосвязанных теоретических положений о модели системной организации налогово-правовых средств. Думается, что авторская концепция системы налогового права является весомым вкладом в развитие не только финансово-правовой доктрины, но и правовой науки в целом, т.к. расширяет теоретические представления о системности в праве.

Вместе с тем, необходимо отметить наличие в диссертационном исследовании и некоторых положений, нуждающихся в пояснении или уточнении.

Не совсем ясно смысловое различие наименований второй и третьей глав диссертационного исследования. Совершенно очевидно различие задач, а также выводов, полученных по результатам исследований, изложенных в них: они последовательно раскрывают концепцию автора о содержании системы налогового права России. Между тем, представляется, что терминологическое значение словосочетаний «содержание системы» и «состав системы» очень близко и это затрудняет отражение аспектов, рассмотренных в этих частях работы.

Необходимо пояснить также воззрения автора относительно разграничения содержания и взаимосвязи понятий «система налогового права» и «структура налогового права». Так, из п. 1 и 2 положений, выносимых на защиту, следует, что система налогового права России представляет собой единство его форм: принципов национального и международного права, международных соглашений и национальных нормативно-правовых актов о налогах и сборах. Структура налогового права обозначена как совокупность связей, существующих между правовыми средствами системы (п. 7 положений, выносимых на защиту), в качестве которых выступают: принципы налогового права, его понятийный аппарат, нормы и институты налогового права (п. 8 положений, выносимых на защиту). Из этого возможно заключить, что система налогового права и его структура соотно-

сятся как форма и содержание. В работе отражается иная, возможно более глубокая, взаимосвязь: понятия системы и структуры налогового права соотносятся как характеристика объекта в целом и указание на его отдельный аспект (с. 118). Однако не ясно, почему система налогового права не рассматривается в этом случае как единство правовых средств.

Следует также учесть, что с октября 2014 г. на основании Федерального закона от 4 октября 2014 г. № 283-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и статью 30 Федерального закона «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием правового положения государственных (муниципальных) учреждений» утратила силу ст. 170 Бюджетного кодекса РФ, закреплявшая бюджетное послание Президента РФ, как документ, применявшийся в бюджетном процессе. В этой связи цели налоговой политики теперь доводятся до общества не в ежегодном бюджетном послании Президента РФ, как указано на с. 130, а посредством посланий Президента РФ Федеральному Собранию.

Данные замечания не влияют на однозначно положительную и высокую оценку содержания и результатов диссертационного исследования Р.В. Климовского.

Следует подчеркнуть, что результаты диссертационного исследования основаны на оценке данных правовой доктрины и анализе материалов судебной практики, что позволяет признать их в достаточной степени аргументированными. Научные положения, выводы и рекомендации, изложенные в диссертационном исследовании Р.В. Климовского, имеют высокую степень обоснованности и достоверности. Автором использована непротиворечивая научная методология; правильно выявлены аспекты актуальности проблематики системы налогового права; разработанные задачи обеспечили достижение сформулированной цели исследования; точное установление объекта и предмета исследования позволили раскрыть из-

бранную тему полно и всесторонне. Теоретические положения концепции системы налогового права России были исследованы и критически оценены с позиции их соответствия положениям правовой теории, законодательству, правоприменительной практике, а также результатам общенаучных и частнонаучных теорий систем.

Выводам, сформулированным в работе, иным положениям, в том числе ряду предложенных обоснований авторских воззрений, свойственна теоретическая значимость, проявляющаяся в том, что разработки Р.В. Климовского действительно углубляют научные представления о системе налогового права.

Выявленные теоретические аспекты системной организации налогового права позволили диссертанту сформулировать научно обоснованные рекомендации практической направленности, адресованные субъектам правотворчества в сфере налогообложения, а также судам и иным правоприменителям.

Тема исследования является актуальной, раскрыта автором всесторонне, содержание работы соответствует тематике. Диссертация имеет внутреннее единство, проявляющееся в: реализации непротиворечивой методологической платформы; наличии основной идейной линии, составляющие которой, последовательно исследованы в работе. Это обусловило концептуальность и взаимосвязь теоретических выводов, а также обоснованность рекомендаций практической направленности.

Комплекс полученных научных результатов является новым для финансово-правовой науки, основные из них выдвинуты для публичной защиты.

Автореферат отражает основные положения диссертационной работы.

Исследование выполнено самостоятельно и единолично. Результаты исследования получили должное освещение в подготовленных диссертан-



том публикациях в научных рецензируемых журналах, докладах на всероссийских и международных научно-практических конференциях и др.

Таким образом, диссертация Руслана Викторовича Климовского на тему «Система налогового права России» соответствует критериям, предъявляемым к диссертациям на соискание ученой степени кандидата юридических наук, установленным разделом II Положения о присуждении ученых степеней, утвержденного постановлением Правительства РФ от 24 сентября 2013 г. № 842 (с изм. от 30 июля 2014 г. № 723), а ее автор заслуживает присуждения ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 – финансовое право, налоговое право, бюджетное право.

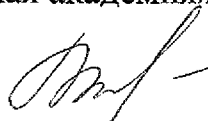
Официальный оппонент:

профессор кафедры финансового, банковского  
и таможенного права ФГБОУ ВО

«Саратовская государственная юридическая академия»

доктор юридических наук, доцент

7.04.2016 г.



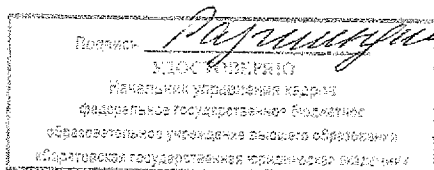
М.Б. Разгильдиева

**Разгильдиева Маргарита Бяшировна**

**Почтовый адрес:** 410056, г. Саратов, ул. Вольская, 1

**Тел.:** (845-2) 29-90-34

**E-mail:** finpravo@sgap.ru



М.Б. Разгильдиева

И.М. В.М. Соловьев

Специальность, по которой защищена диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук: 12.00.14 – административное право; финансовое право; информационное право