

ОТЗЫВ

на автореферат диссертации Лютовой Ольги Игоревны «Налоговая обязанность как институт налогового права» на соискание ученой степени кандидата юридических наук; 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право

Научное исследование, посвященное анализу базовой правовой категории (а таковой, несомненно, является понятие «налоговая обязанность»), всегда вызывает значительный интерес. Несмотря на широкое освещение рассматриваемой темы в трудах авторитетных авторов, ее содержание остается раскрытым не в полной мере, что закономерно вытекает из фундаментального характера исследуемой категории, и каждый новый исследователь, если он обладает научной смелостью и добросовестностью, приближает юриспруденцию к пониманию исследуемой категории, расширяет знания о ней, выявляет ее новые стороны, способствует практической реализации научных представлений. Заинтересованный исследователь не может ограничиться пересказом изложенных ранее мнений по избранной проблеме или подменить ее содержательный анализ схоластическими рассуждениями об уместности тех или иных терминов. Фокусируясь на фундаментальной правовой категории, такой исследователь попутно раскрывает многие частные проблемы, связанные с ней, и формулирует выводы, значимые для практики.

Автореферат диссертации Лютовой Ольги Игоревны позволяет заключить, что автор в целом успешно справилась с поставленными задачами, продемонстрировала глубокие и всесторонние познания в исследуемой области, сформулировала четкие и самостоятельные выводы, имеющие научное и практическое значение.

Прежде всего следует отметить добросовестный, скрупулезный подход автора к использованию различных источников, связанных с понятием налоговой обязанности и налогового обязательства. В работе нашли свое отражение основные взгляды, существующие в доктрине по данному вопросу, анализируются правовые позиции Конституционного Суда РФ и арбитражных судов. Показана небезынтесная эволюция, которую прошли исследуемые категории в науке и в судебной практике.

Заслуживают поддержки некоторые выводы, сформулированные О.И. Лютовой, в частности о перманентном усложнении системы налоговых обязанностей (ввиду возложения – притом не всегда оправданного - на налогоплательщиков дополнительных налоговых обязанностей); о трансформации налогового федерализма в налоговый унитаризм (что отражает соответствующую тенденцию, характерную и для бюджетной системы); о допустимости использования категории «налоговое обязательство» наряду с налоговыми обязанностями; о необходимости ограничения подзаконного нормотворчества в сфере имущественных налоговых обязанностей. Хотелось бы также присоединиться к выводам автора о том, что в качестве уполномоченной стороны в налоговом обязательстве налогоплательщику противостоит публично-правовое образование, а не отдельный налоговый орган. Этот тезис имеет не

только теоретическое, но и большое практическое значение, позволяя разрешить ряд вопросов, возникающих при переходе налогоплательщиков на учет из одного налогового органа в другой.

Некоторые утверждения автора изложены недостаточно развернуто и убедительно (что можно связать с широтой избранной темы и ограниченным объемом автореферата) и поэтому представляются дискуссионными.

Так, справедливо признавая налоговое обязательство в качестве самостоятельной правовой категории и указывая на необходимость ее отграничения от единичной налоговой обязанности, автор недостаточно полно и отчетливо формулирует свою позицию относительно как критериев такого разграничения, так и его практического значения. Так, автор обоснованно указывает, что в науке и на практике под налоговым обязательством могут пониматься весьма различные правовые явления – от обязанности по уплате налога (узкое понимание) до всего комплекса обязанностей налогоплательщика (широкое понимание). Вместе с тем вывод о том, какую точку зрения разделяет автор, на основании автореферата сделать затруднительно. Этот недостаток можно предложить автору устранить в ходе публичной защиты.

Одновременно, пользуясь возможностью, которую предоставляет обсуждение диссертации О.И. Лютовой, хотелось бы высказать собственную позицию по указанному вопросу. Налоговое право содержит два блока норм, регулирующих взаимосвязанные, но различные по содержанию отношения – отношения по исчислению и уплате налога налогоплательщиком и отношения по налоговому администрированию. Первая группа отношений, которая, на наш взгляд, и охватывается понятием «налоговое обязательство», носит в целом имущественный характер и опосредует перераспределение имущества налогоплательщиков в собственность государства; их возникновение непосредственно обусловлено законом, а не индивидуально-властными актами налоговых органов; исполнение налоговых обязательств осуществляется активными действиями налогоплательщиков, а выгодоприобретателем в таких обязательствах выступает публично-правовое образование как таковое. В отличие от налоговых обязательств отношения по налоговому администрированию связаны с активной властной деятельностью налоговых органов, которые являются самостоятельными участниками соответствующих отношений, и имеют не имущественное, а сугубо организационное содержание. Несмотря на коренные отличия налоговых обязательств от гражданско-правовых, между ними имеется немало общих черт, обусловленных тем, что и те, и другие опосредуют перемещение материальных благ из собственности одних субъектов в собственность других субъектов. Различия между указанными видами обязательств, относящиеся в большей степени к основаниям их возникновения (в одном случае – это закон, т.е. односторонняя воля государства, в другом – договор), а не к их содержанию или порядку исполнения, не препятствуют применять к ним универсальные правовые конструкции, разработанные цивилистической доктриной в отношении обязательств в целом. Учитывая, что и сам законодатель широко практикует такие заимствования (напр., устанавливая сроки и порядок исполнения налоговых обязательств, способы обеспечения их исполнения, правопреемство в обязательствах, основания прекращения налоговых обязательств), в практическом плане категория налоговых

обязательств открывает возможности для развития налогового права и восполнения его пробелов.

Хотелось бы – в порядке научной дискуссии – предложить автору прокомментировать указанные суждения и высказаться относительно практической значимости выделения категории «налоговое обязательство».

Кроме того, заслуживает всестороннего анализа выносимое автором на защиту положение о том, что обязанность по применению контрольно-кассовой техники является налоговой обязанностью. Не ставя под сомнение наличие известной связи между указанной обязанностью и налоговым контролем, необходимо обратить внимание, что применение ККТ обслуживает не только фискальные интересы, но и интересы потребителей, связанные с защитой их прав при приобретении товаров (работ, услуг). В этой связи хотелось бы предложить автору более глубоко обсудить последствия включения рассматриваемой обязанности в орбиту налогового права – в частности, каковы должны быть механизмы контроля за исполнением указанной обязанности (методы налогового контроля по НК РФ либо специальные, неналоговые процедуры), необходимо ли, на взгляд автора, переносить меры ответственности за нарушение законодательства о ККТ в НК РФ и не приведет ли это к фактической ненаказуемости противоправных деяний в этой сфере при отсутствии негативных фискальных эффектов. Учитывая, что в настоящее время исполнение множества формально неналоговых обязанностей (таких, как обязанности, связанные с валютным учетом и отчетностью, в сфере таможенного дела, в сфере противодействия легализации доходов, лицензирования и т.п.) имеет существенное значение для налогового контроля, указанное выше утверждение автора порождает вопрос о пределах и критериях отнесения тех или иных обязанностей к категории налоговых.

Отмеченные дискуссионные положения не снижают положительной оценки, которую заслуживает диссертационное исследование О.И. Лютовой. Напротив, обращение автора к базовой правовой категории и аргументированное обсуждение ее спорных аспектов, корректное и комплексное использование методов правовой доктрины повышают научную ценность представленного исследования, способствуют глубокому анализу актуальных проблем теории и практики и позволяют сделать вывод, работа О.И. Лютовой соответствует всем требованиям, предъявляемым к авторефератам на соискание ученой степени кандидата юридических наук.

Доцент кафедры государственного и
административного права юридического факультета
Санкт-Петербургского государственного университета
кандидат юридических наук

С.В. Овсянников

*Подпись руки С.В. Овсянникова
удостоверяю.
Зам. начальника Управления
кадров Главного управления
по организации работы
с персоналом СПбГУ*

