Лютова Ольга Игоревна. Налоговая обязанность как институт налогового права: диссертация ... кандидата юридических наук: 12.00.04 / Лютова Ольга Игоревна;[Место защиты: Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования "Российская академия правосудия"].- Москва, 2014.- 223 с.

**Введение к работе**

диссертационного совета Е.В. Мигачева  **I.**

**Актуальность темы исследования.** Налоговая обязанность является одним из ключевых понятий налогового права, от уяснения смысла которого в дальнейшем зависит понимание всех тенденций развития налоговой системы России, а также создание и реализация механизмов уплаты налогов и сборов. Правовому регулированию возникновения, изменения и прекращения налоговой обязанности (налоговых обязанностей) посвящены специальные нормы налогового права, которые формируют собой институт налоговой обязанности, играющий решающую роль в структуре отрасли налогового права. Особый характер этих норм выражается в юридических фактах, имеющих в том числе фискальное значение, которые служат в качестве экономического основания для взимания налогов. В связи с этим научное осмысление термина «налоговая обязанность» позволит повысить эффективность понимания всех происходящих в системе налогообложения процессов, а также вопросов исчисления и уплаты налогов и сборов. Это означает, что от изначально адекватного формулирования понятия налоговой обязанности (налоговых обязанностей) в конечном счете зависит надлежащее ее исполнение, что оказывает решающее влияние на финансово-бюджетную политику государства, обеспечивающую формирование бюджета.

Кроме того, ученые и практики, обращаясь к налоговой обязанности, по-разному определяют ее понятие, субъектный и элементный состав, что существенно затрудняет процесс реализации норм соответствующего правового института. Нельзя не отметить, 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.

Необходимо сказать, что полное и всестороннее исследование налоговой обязанности (налоговых обязанностей) и налоговых обязательств на основании анализа законодательства, судебной практики и доктринальных источников с точки зрения определения ее понятия в науке отечественного налогового права предпринимается впервые.

Особенности современного правового регулирования категории налоговой обязанности неоднократно обсуждались в науке налогового права. Исследованию подвергалось как отсутствие единообразного законодательного определения соответствующего понятия, так и правовое регулирование налоговой обязанности в части возможности установления отдельных ее элементов актами органов исполнительной власти.

В этой связи разработка положений, определяющих налоговую обязанность (налоговые обязанности) и налоговые обязательства, представляется весьма актуальной исследовательской задачей, решение которой будет способствовать развитию общей теории налогового права, законодательства РФ о налогах и сборах и практики его применения.

**Степень научной разработанности темы исследования.**

Налоговая обязанность, налоговые обязанности и налоговые обязательства выступали в качестве самостоятельного объекта научного изучения. В частности, они рассматривалась в работах А.В. Анджаева, О.А. Березовой, И.С. Полищук (Бордюг), Е.А. Имыкшеновой, Э.Л. Калашниковой, А.С. Кондукторова, Р.В. Карасевой, Е.У. Латыповой, В.В. Лукьянова, Т.Ю. Сащихиной, В.П. Шавшиной, Е.Е. Якушкиной. Однако интерес ученых сосредоточен был, главным образом, на налоговой обязанности по уплате налога, а также на особенностях ее исполнения и способах обеспечения исполнения.

В целом термины «налоговая обязанность», «налоговые обязанности» и «налоговые обязательства» рассматривались в работах таких ученых, как В.А. Белов, Д.В. Винницкий, А.В. Демин, С.В. Запольский, М.В. Карасева (Сенцова), И.И. Кучеров, С.Г. Пепеляев, А.И. Худяков, В.М. Чибинев, Н.А. Шевелева, Д.М. Щекин.

Вместе с тем в науке налогового права категории налоговой обязанности и налоговых обязанностей с точки зрения их определения, соотношения с категорией налогового обязательства и рассмотрения элементов отдельных видов налоговых обязанностей самостоятельным предметом исследования до сих пор не были.

**Цель исследования** состоит в выработке теоретических положений, характеризующих институт налоговой обязанности с точки зрения определения ее понятия и возможности использования термина «налоговое обязательство» к налоговым правоотношениям.

Для достижения указанной цели предпринимается решение следующих **задач**:

– выявить этапы формирования нормативной трактовки налоговых обязанностей и налоговых обязательств;

– провести анализ правоприменительной практики высших судебных инстанций для определения значения терминов «налоговая обязанность», «налоговые обязанности» и «налоговые обязательства»;

– изучить современные подходы к понятию налоговой обязанности, налоговых обязанностей и налоговых обязательств, содержащиеся в научных правовых исследованиях и в юридической литературе;

– исследовать особенности применения термина «налоговое обязательство»;

– определить содержание понятия налоговых обязанностей;

– изучить теоретические положения о структуре налоговых обязанностей: по уплате налога, по предоставлению налоговых деклараций, по применению контрольно-кассовой техники.

**Объектом исследования** выступает институционализация налоговой обязанности в системе налогового права.

**Предметом исследования** является понятие налоговой обязанности, налоговых обязанностей и налоговых обязательств, а также правовое регулирование структурных элементов налоговых обязанностей по уплате налога, по предоставлению налоговых деклараций и по применению контрольно-кассовой техники.

**Нормативными источниками диссертации** являются нормы национального и международного права, определяющие налоговую обязанность, налоговые обязанности и налоговые обязательства. Среди исследованных документов: Конституция Российской Федерации, НК РФ, законы РСФСР (СССР) и Российской Федерации за период с 1923 г. по 2014 г., а также правовые акты органов исполнительной власти (всего 67), использующие термины «налоговая обязанность», «налоговые обязанности» и «налоговые обязательства».

**Эмпирическая основа исследования** состоит из результатов изучения решений Конституционного Суда Российской Федерации (31), Верховного Суда Российской Федерации (6), а также Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (48), федеральных арбитражных судов Западно-Сибирского, Московского, Дальневосточного, Волго-Вятского, Центрального, Уральского, Восточно-Сибирского, Поволжского округов (21) за период с 1997 г. по 2014 г.

**Теоретической основой** исследования выступают положения об институте налоговой обязанности, содержащиеся в научных работах российских и зарубежных ученых, характеризующих категории налоговой обязанности (налоговых обязанностей) (А.С. Баринов, В.П. Безобразов, К.С. Бельский, И.Я. Горлов, В.В. Гриценко, Т.А. Гусева, А.В. Демин, О.О. Журавлева, А.Г. Иванов, С.И. Иловайский, Е.А. Имыкшенова, А.А. Исаев, Э.Л. Калашникова, Ю.А. Крохина, И.И. Кучеров, Н.П. Кучерявенко, В.А. Лебедев, В.В. Лукьянов, М.О. Клейменова, О.М. Минаева, В.Н. Назаров, Е.В. Покачалова, К.Г. Рау, Т.Ю. Сащихина, Д.В. Тютин, Н.И. Химичева, В.П. Шавшина, Н.А. Шевелева) и налоговых обязательств (О.А. Березова, Е.В. Беляева, В.А. Белов, А.В. Брызгалин, Д.В. Винницкий, Л.К. Воронова, С.А. Герасименко, А.С. Григорьев, М.А. Гурвич, С.В. Запольский, К.Д. Кавелин, М.В. Карасева, А.В. Красюков, Е.У. Латыпова, О.А. Лозенков, М.Ю. Орлов, С.Г. Пепеляев, Г.В. Петрова, А.А. Пилипенко, И.С. Полищук (Бордюг), Е.В. Порохов, Д.А. Ровинский, Е.Е. Смолицкая, А.И. Худяков, И.А. Цинделиани, С.Д. Цыпкин, А.Т. Шаукенов, Д.В. Щекин, В.М. Чибинев, В.А. Яговкина, Е.Е. Якушкина).

**Методологическую** **основу исследования** составили общенаучные (анализ, синтез, описание, системный) и частнонаучные методы (формально-юридический, сравнительно-правовой, историко-правовой, анализа документов).

**Научная новизна диссертационного исследования** заключается в определении понятия налоговой обязанности (налоговых обязанностей), основывающегося на гипотезе о том, что налоговые обязанности устанавливаются не только НК РФ и принятыми на его основании федеральными законами, но и иными федеральными законами, устанавливающими обязанности для потенциального налогоплательщика.

**На защиту выносятся следующие положения:**

1. Процесс выработки и развития понятия налоговой обязанности (налоговых обязанностей) характеризуется постепенным усложнением ее содержания. В диссертации проанализировано развитие понятия налоговой обязанности и выявлена необходимость ее формулирования в качестве системы обязанностей налогоплательщика, связанных с уплатой налога и сбора и установленных в НК РФ.

2. Обосновано, что бюджетная и налоговая система современной России строится на основании принципа унитаризма, а не федерализма. Введение с 1 января 2007 г. в пункт 7 статьи 45 НК РФ института уточнения платежа означает отсутствие необходимости перечисления налога в соответствующий бюджет для установления факта его уплаты; основным юридическим фактом является перечисление налога в бюджетную систему в целом на счет Федерального казначейства Российской Федерации.

3. Дополнительным основанием для использования термина «налоговое обязательство» в теории налогового права, подтверждающим ранее 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.

4. Сделан вывод о том, что использование терминов «налоговая обязанность» и «налоговые обязанности» возможно при рассмотрении в качестве налоговых тех обязанностей, которые урегулированы не только в НК РФ и в принятых на его основании нормативных правовых актах, но также и в иных нормативных правовых актах, при условии, что данные обязанности характерны для некоторого частного субъекта как для потенциального налогоплательщика, в том числе обязанность по применению контрольно–кассовой техники введена для контроля налогооблагаемой выручки некоторых потенциальных налогоплательщиков.

5. Использование терминов «налоговая обязанность» и «налоговые обязанности» обосновано при условии рассмотрения в качестве налоговых не только тех обязанностей, которые урегулированы в НК РФ и принимаемом на основании и во исполнение НК РФ законодательстве РФ о налогах и сборах и обеспечивающих уплату налогов и сборов, а также иных обязанностей, возлагаемых на частных субъектов (налогоплательщиков и потенциальных налогоплательщиков) с основной целью обеспечения исполнения ими обязанностей по уплате налогов. При используемом подходе налоговой обязанностью является обязанность по применению контрольно-кассовой техники.

6. Элементы обязанности по уплате налога как основной налоговой обязанности являются отражением принципа правовой определенности. При этом правовая определенность при анализе любой юридической обязанности распадается на такие взаимосвязанные элементы, как определенность в части субъектов (обязанного и управомоченного), в части основания возникновения обязанности, в части вида и размера обязанности, а также в части временных и, возможно, процедурных параметров ее исполнения. Все элементы налога, исходя из правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, устанавливаются только органами законодательной (представительной) власти.

7. Обосновано осуществление нормоконтроля положений, регламентирующих обязательное применение коэффициентов–дефляторов при исчислении отдельных налогов (в том числе пункта 2 статьи 11, пункта 3 статьи 227.1, пункта 2 статьи 342, статьи 346.27, пункта 4 статьи 346.29, пункта 9 статьи 346.43 НК РФ) на уровне Конституционного Суда Российской Федерации на предмет их соответствия Конституции Российской Федерации и ранее выраженным позициям Конституционного Суда Российской Федерации. Обосновано, что данные нормы в той части, в которой ими предполагается возможность применения коэффициента–дефлятора в размере большем единицы, т.е. повышающего, означают, что налогоплательщик соответствующего налога обязывается уплачивать его в размере большем, чем это установлено в актах органов законодательной (представительной) власти. При этом коэффициент–дефлятор, влекущий повышенный размер налога, устанавливается актом органа исполнительной власти, что недопустимо с точки зрения правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации.

8. Диссертантом доказано: по истечении отчетного периода по налогу на прибыль предоставлению подлежит расчет авансового платежа, а не налоговая декларация, что исключает возможность применения штрафа на основании статьи 119 НК РФ. В этой связи автором обосновано предложение об изложении статьи 289 НК РФ в следующей редакции: «По итогам отчетных периодов по налогу на прибыль организаций налогоплательщикам вменяется в обязанность предоставлять расчеты авансовых платежей».

9. Изначально обязанность по применению контрольно-кассовой техники была урегулирована НК РФ, а впоследствии была исключена и установлена отдельными федеральными законами, несмотря на то, что она связана с налогообложением, поскольку фискальные данные контрольно–кассовой техники фактически представляют собой учет, ведение которого вправе контролировать налоговые органы в целях правильного исчисления некоторых налогов, связанных с реализацией товаров (работ, услуг). В работе теоретически обосновано предложение об изложении пункта 1 статьи 23 НК РФ в следующей редакции: «Налогоплательщики обязаны применять контрольно–кассовую технику в случаях и в порядке, которые установлены федеральным законом».

**Теоретическая значимость** положений и выводов диссертационного исследования состоит в том, что в них выработано понятие налоговой обязанности (налоговых обязанностей); обосновано использование гражданско-правового термина «обязательство» в публичной отрасли налогового права; предложена характеристика элементов налоговых обязанностей по уплате налога, по предоставлению налоговых деклараций и по применению контрольно-кассовой техники. Кроме того, теоретически обосновывается внесение изменений в нормы НК РФ, регулирующие отдельные элементы налоговых обязанностей.

**Практическая значимость исследования** состоит в возможности использования предложений и результатов исследования:

1. в научно-исследовательской деятельности по налоговому праву;

2. в учебном процессе при преподавании курса «Налоговое право» по теме «Налоговая обязанность» с целью выработать у учащихся навыки применения законодательства РФ о налогах и сборах.

**Апробация работы.** Основные теоретические положения и практические выводы диссертации: неоднократно обсуждались на заседаниях кафедры финансового права ФГБОУ ВПО «Российская академия правосудия»; нашли свое отражение в научных публикациях диссертанта, а также в выступлениях на научно-практических конференциях: III региональная межвузовская научно-практическая конференция «Государство и право России : история – современность – перспективы развития» 7 декабря 2007 г. (Н. Новгород, Нижегородский филиал Института бизнеса и политики), международная научно-практическая конференция «Инновации в государстве и праве России» 29-30 апреля 2009 г. (Н. Новгород, Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского), Научно-практическая конференция «Налоговая система России: становление, развитие, пути совершенствования» 10 июня 2010 г. (Н. Новгород, Центр подготовки персонала ФНС России), международная научно-практическая конференция «Современная теория финансового права: научные и практические аспекты развития институтов общей части финансового права» 25-26 марта 2011 г. (Москва, РАП), третьи «Бабаевские чтения» в формате международной научно-практической конференции «Юридическая аргументация: теория, практика, техника» 24-25 мая 2012 г. (Н. Новгород, Нижегородская академия МВД России) ежегодная межвузовская научно-практическая конференция «Современные проблемы российского частного и публичного права» 24 апреля 2014 г. (Н. Новгород, Нижегородская правовая академия).

**Структура диссертации.** Структурная организация работы обусловлена логикой заявленной проблематики и включает введение, три главы, объединяющие девять параграфов и заключение