

На правах рукописи

**Лютова Ольга Игоревна**

**НАЛОГОВАЯ ОБЯЗАННОСТЬ КАК ИНСТИТУТ  
НАЛОГОВОГО ПРАВА**

12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право

Автореферат диссертации на соискание ученой степени  
кандидата юридических наук

Москва – 2014

Диссертация выполнена на кафедре финансового права в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Российская академия правосудия»

<b>Научный руководитель</b>	кандидат юридических наук <b>Тютин Денис Владимирович</b>
<b>Официальные оппоненты</b>	<b>Гусева Татьяна Алексеевна</b> доктор юридических наук, доцент, профессор кафедры финансового и предпринимательского права ФГБОУ ВПО «Государственный университет – учебно-научно-производственный комплекс»  <b>Щекин Денис Михайлович</b> кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового права ФГБОУ ВПО «Московский государственный университет имени М.В. Ломоносова»
<b>Ведущая организация</b>	ФГБОУ ВПО «Московский государственный юридический университет имени О.Е.Кутафина (МГЮА)»

Защита состоится 24 июня 2014 года в 12.00 часов на заседании диссертационного совета Д 170.003.03, созданного на базе Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Российская академия правосудия» по адресу: 117418, г. Москва, ул. Новочеремушкинская, д. 69А, ауд. 910.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Российская академия правосудия».

Диссертация и автореферат размещены на официальном сайте Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Российская академия правосудия» по адресу [www.raj.ru](http://www.raj.ru)

Автореферат разослан «\_\_\_»\_\_\_\_\_2014 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета

Е.В. Мигачева

## I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**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 рассматривались 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. Сацихиной, 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. Сасихина, 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.

## II. СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обоснована актуальность темы исследования, обозначены его цели и задачи, раскрыты объект и предмет, методологическая, теоретическая и эмпирическая база исследования, научная новизна, выводы и положения, выносимые на защиту, выявлены теоретическая и практическая значимость диссертационной работы, представлены тезисы об апробации результатов исследования.

Первая глава **«Эволюция понятия налоговых обязанностей и налоговых обязательств»** состоит из трех параграфов.

Первый параграф **«Этапы формирования нормативной трактовки налоговых обязанностей и налоговых обязательств в отечественном законодательстве»** посвящен установлению содержания, в котором в законодательных актов СССР (РСФСР) и Российской Федерации, а также правовых актов органов исполнительной власти применялись и применяются термины «налоговая обязанность», «налоговые обязанности» и «налоговые обязательства».

Сделан вывод, что исследуемые понятия использовались в них в смысле обязанности по уплате налога, но не исключается и такой смысл как совокупность всех обязанностей налогоплательщика. В НК РФ термин «налоговое обязательство» применен только во второй части - в пункте 4 статьи 346.3 НК РФ, но без нормативного определения, вследствие чего для налогоплательщиков единого сельскохозяйственного налога имеет место правовая неопределенность, которая порождает споры между налогоплательщиками и налоговыми органами.

Термин «налоговое обязательство» применяется в нормативных правовых актах, принятых во исполнение норм НК РФ, а также в ином законодательстве, не относящемся к законодательству Российской Федерации о налогах и сборах. Указанный термин может быть применен как в значении обязанности по уплате налога, так и в значении совокупности всех обязанностей налогоплательщика, а также в иных вариантах (в том числе обязанность по учету факта реализации товара (работы, услуги) при исчислении налога на добавленную стоимость); возможно и прямое определение для целей соответствующего нормативного акта (например, сумма, подлежащая уплате в качестве налога, а также относящиеся к налогу проценты, административные штрафы и издержки по взысканию или обеспечению взыскания).

Обосновывается, что определение термина «бюджетное обязательство», данное в предшествующих и в современной редакциях Бюджетного Кодекса Российской Федерации, может быть использовано как модель для нормативного определения налогового обязательства: обязанность налогоплательщика, возникающая как результат его деятельности (действий) на основании закона об этом налоге, совершить расходование денежных средств в уплату налога в пользу публично-правового образования не позднее установленного срока.

Второй параграф первой главы **«Налоговые обязанности и налоговые обязательства в правоприменительной практике высших судебных органов Российской Федерации»** посвящен исследованию содержания терминов «налоговая обязанность» или «налоговые обязанности» в доступных правовых базах практики Конституционного Суда Российской Федерации, Верховного Суда Российской Федерации, Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. Их изучение показало, что исследуемые термины судебными органами в официальных документах периодически используются. При этом каких-либо дефиниций не дается. Понятие налоговой обязанности применяется в смысле обязанности по уплате конкретного налога, а термин «налоговые обязанности» – в значении совокупности обязанностей налогоплательщика конкретного налога. Указанный вывод обосновывается, в частности, тем, что термин «налоговая обязанность» зачастую используется в выражениях типа «размер налоговой обязанности», «величина налоговой обязанности», а также применяется в совокупности с нормами законодательства, регламентирующими уплату налога. Выявлены случаи применения данного термина может с несовпадающими значениями в пределах одного судебного акта.

Поскольку в актах высших судебных органов термины «налоговая обязанность» или «налоговые обязанности» до определенного момента времени не применялись, несмотря на значительный объем наработанной практики по проблемам налогового права, можно сделать вывод, что в

данном случае начало их применения при отсутствии нормативного определения знаменует только «освежение» терминологии без принципиального изменения ее содержания.

Исследование судебных актов также позволило сделать вывод о том, что в них применялся и применяется термин «налоговое обязательство». Данный термин был непосредственно определен в постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 г. № 20-П, согласно которому по смыслу статьи 57 Конституции Российской Федерации налоговое обязательство состоит в обязанности налогоплательщика уплатить определенный налог, установленный законом. Однако в актах Конституционного Суда Российской Федерации, Верховного Суда Российской Федерации и Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации термин «налоговое обязательство» может применяться в смысле обязанности по уплате конкретного налога в значении совокупности обязанностей налогоплательщика конкретного налога. Не исключено использование в смысле правоотношения (правоотношений) между налогоплательщиком и публично-правовым образованием, в рамках которого и существуют (реализуются) указанные обязанности.

В третьем параграфе первой главы **«Понимание налоговых обязанностей в современном налоговом праве»** проведено исследование исторического развития научных представлений о налоговой обязанности и налоговых обязанностях. Было установлено, что исторически первым можно считать «условно-узкий» подход, согласно которому налоговая обязанность рассматривалась исключительно в качестве обязанности по уплате налога. В ходе дальнейшего развития научных идей был сформирован собственно «узкий» подход, позволяющий дать более развернутую характеристику налоговой обязанности с учетом особенностей ее содержания и правового регулирования. Обоснована необходимость применения «широкого» подхода к налоговой обязанности как к совокупности обязанностей частных субъектов.

В четвертом параграфе первой главы **«Понятие налоговых обязательств в публичных правоотношениях»** в ходе исследования выявлено, что в ряде научных работ (в том числе по гражданскому праву) высказываются мнения о недопустимости использования в налоговом праве термина «налоговое обязательство». Доказывается, что с такой точки зрения категория «обязательство» становится «монополизированной» цивилистикой, равно как и понятие правоотношения.

Существующие в научных работах подходы к определению налогового обязательства были систематизированы. Так, сформулированы следующие виды подходов к определению налогового обязательства:

1. правоотношение, возникающее между налогоплательщиком (иным частным субъектом) и публично-правовым образованием в лице уполномоченных органов;

2. исключительно обязанность налогоплательщика по уплате налога (узкий подход);

3. обязанность налогоплательщика по уплате налога, а также обязанность по представлению налоговых деклараций, ведению учета, хранению документов и т.д.).

4. широкий подход: совокупность всех обязанностей, возникающих между публичным и частным субъектом налоговых правоотношений, в том числе и правоотношения по возврату излишне уплаченного (взысканного) налога (пени, санкций), где налогоплательщик имеет права, а публично-правовое образование – обязанности (широкий подход). С этой точки зрения в качестве налоговых обязательств рассматриваются и правоотношения по возмещению из бюджета косвенных налогов.

Глава вторая **«Соотношение понятий налоговых обязанностей и налоговых обязательств»** включает два параграфа, в которых осуществлен анализ особенностей применения терминов «налоговая обязанность», «налоговые обязанности» и «налоговые обязательства» с точки зрения возможности и необходимости их применения.

Параграф первый **«Особенности применения термина «налоговое обязательство»** содержит анализ современного правового регулирования и судебной практики с точки зрения учета роли конкретного публично-правового образования как стороны правоотношения по уплате налога. В результате был сделан вывод о том, что изначально соответствующая роль преимущественно игнорировалась, а с течением времени число примеров игнорирования данной роли увеличивается. В частности, 1 января 2007 г. были внесены изменения в пункт 7 статьи 45 НК РФ, в результате которых существенным стало перечисление налога в бюджетную систему на соответствующий счет Федерального казначейства Российской Федерации, а не перечисление налога в соответствующий бюджет.

Кроме подтверждения ранее высказанной идеи о том, что введение термина «налоговое обязательство» позволит применять в налоговом праве инструментарий обязательственного права, обоснованы и иные основания для применения термина «обязательство» к налоговым правоотношениям. В частности, это позволило бы учитывать роль публично-правового образования как стороны правоотношения по уплате налога, противостоящую налогоплательщику и имеющую субъективное право на получение суммы налога. Однако реализация данного предложения существенно затруднена тем, что сущностью современной бюджетной системы России является скорее унитаризм, чем федерализм.

Второй параграф **«Определение содержания понятия налоговых обязанностей»** включает обоснование того, что введение в правовое регулирование термина «налоговая обязанность», «налоговые обязанности» если и может быть допустимо, то только при рассмотрении в качестве налоговых обязанностей тех, которые урегулированы не только в НК РФ и в принятых на его основании нормативных правовых актах, а также и в иных нормативных правовых актах, но тем не менее характерны для некоторого частного субъекта как для потенциального налогоплательщика. В противном случае налоговые обязанности будут сводиться к различным вариантам



совокупности обязанностей частных субъектов, урегулированных в НК РФ, что на практике предполагает только замену одного термина другим без изменения его содержания.

Налоговые обязанности определяются как урегулированные в НК РФ и в иных нормативных правовых актах обязанности частных субъектов по уплате налогов; а также иные обязанности, возлагаемые на данных субъектов с основной целью обеспечения исполнения ими обязанностей по уплате налогов (по ведению учета и представлению отчетности, хранению документов и др.).

Доказывается, что при предлагаемом подходе нет необходимости в специальном определении термина «налоговая обязанность», поскольку любая обязанность из составляющих в совокупности налоговые обязанности частного субъекта, будет налоговой обязанностью (в том числе обязанность по уплате налога).

Глава третья **«Структура налоговых обязанностей и их правовое регулирование»** включает три параграфа, посвященных структуре трех видов налоговых обязанностей: по уплате налога, по предоставлению налоговых деклараций и по применению контрольно-кассовой техники.

В первом параграфе **«Теоретические положения о структуре обязанности по уплате налога как основной налоговой обязанности»** показано, что элементы обязанности по уплате налога как основной налоговой обязанности являются отражением принципа правовой определенности. При этом правовая определенность при анализе любой юридической обязанности выражается в наличии следующих взаимосвязанных элементов: определенность в части субъектов (обязанного и управомоченного), в части основания возникновения обязанности, в части вида и размера обязанности, а также в части временных параметров ее исполнения. Все элементы налога (потенциальные налогоплательщики, объект налога, сумма налога или способ ее исчисления, периодичность и (или) сроки уплаты, получатель суммы налога), исходя из правовых позиций

Конституционного Суда Российской Федерации, подлежат установлению только органами законодательной (представительной) власти.

Доказывается, что некоторые вопросы, связанные с уплатой налога, но не касающиеся элементов налога, могут быть урегулированы нормативными правовыми актами органов исполнительной власти (иных органов, исполняющих публичные функции и не являющихся органами законодательной (представительной) власти)).

В этой связи обоснована проверка норм пункта 4 статьи 346.29 НК РФ на уровне Конституционного Суда Российской Федерации на предмет их соответствия Конституции Российской Федерации и ранее выраженным позициям Конституционного Суда Российской Федерации. В соответствии с данной нормой налогоплательщики единого налога на вмененный доход при исчислении данного налога обязаны умножать базовую доходность на коэффициент-дефлятор К1, устанавливаемый органом исполнительной власти – Минэкономразвития России на каждый год. Указанный коэффициент все годы его существования (с 2003 г.) никогда не устанавливался как понижающий, а вследствие его наличия в 2013 году налогоплательщик единого налога на вмененный доход должен уплачивать данный налог в размере на 67,2 % большем той величины, которая установлена в актах органов законодательной (представительной) власти.

Параграф второй «**Теоретические положения о структуре налоговой обязанности по представлению налоговых деклараций**» показывает, что субъектом обязанности по предоставлению налоговых деклараций является потенциальный налогоплательщик, который рассматривается в этом качестве в соответствующей главе НК РФ и на которого возложена обязанность по самостоятельному исчислению налога.

По аналогии с элементами обязанности по уплате налога в нормативном правовом акте о конкретном налоге указываются такие существенные элементы налоговой обязанности по представлению декларации, как: 1) лица, которые потенциально могут являться субъектами

обязанности — субъекты декларирования; 2) юридический факт, следствием которого является обязанность по представлению налоговой декларации; 3) способ создания (заполнения) налоговой декларации; 4) периодичность и (или) сроки представления; 5) получатель налоговой декларации.

Для целей налога в данном качестве выступает объект налога, для целей декларирования таким фактом может быть и только статус потенциального налогоплательщика в налоговом периоде, и факт осуществления облагаемой деятельности, а также иные факты. Указанные особенности подтверждают вывод о том, что обязанность по уплате налога и обязанность по декларированию могут быть урегулированы независимо друг от друга.

Статья 289 НК РФ должна быть изложена в следующей редакции: «По итогам отчетных периодов по налогу на прибыль организаций следует установить обязанность по представлению расчетов авансовых платежей, а не налоговых деклараций».

Аргументированы положения о том, что налогоплательщик не несет ответственность за действия органов почтовой связи, участвующих в процессе передачи налоговой декларации налоговому органу. Обязанность каждого налогоплательщика по представлению налоговой декларации считается исполненной в тот момент, когда орган почтовой связи фактически принял к пересылке налоговую декларацию.

В этой связи высказано суждение о том, что опись вложения в почтовое отправление представляет собой только эффективное средство доказывания факта направления налоговой декларации. В его отсутствие не исключается доказывание данного факта иными способами.

В параграфе третьем **«Теоретические положения о структуре налоговой обязанности по применению контрольно-кассовой техники»** доказывается, 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 такие существенные элементы исследуемой налоговой обязанности как: 1) лица, которые потенциально могут являться субъектами обязанности, — субъекты применения контрольно-кассовой техники; 2) юридический факт, следствием которого является обязанность по применению контрольно-кассовой техники; 3) способ применения контрольно-кассовой техники; 4) срок, исчисляемый от указанного юридического факта, в течение которого должна быть применена контрольно-кассовая техника; 5) лицо (лица), получающее исполнение в результате применения контрольно-кассовой техники обязанным субъектом.

В качестве отличия обязанности по применению контрольно-кассовой техники от других налоговых обязанностей выделяется, что в регламентации налоговой обязанности по применению контрольно-кассовой техники используются акты органов власти, не являющихся законодательными (представительными). На их анализа доказывається, что отсутствие официального опубликования реестра контрольно-кассовой техники является нарушением статьи 15 Конституции Российской Федерации.

Поскольку на момент выдачи товара (оказания услуг), если это происходит до момента оплаты, чек контрольно-кассовой техникой уже должен быть отпечатан (выдан), вследствие чего контрольно-кассовая техника должна быть применена до выдачи товара (оказания услуг). Указанное противоречие возможно разрешить на основании рассмотренного пункта 1 статьи 5 Федерального закона от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт»: в отсутствие оплаты обязанность по применению контрольно-кассовой техники отсутствует.

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.

В заключении содержатся основные выводы работы, предложения и результаты диссертационного исследования.

## **ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ ОПУБЛИКОВАНЫ:**

### ***1. В рецензируемых научных изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве образования и науки Российской Федерации***

1. Лютова, О.И. Игра в налоговый федерализм завершена? / О.И. Лютова // Налоговед. – 2013. – № 5. – С. 26-32 (0,3 п.л.).

2. Лютова, О.И. Уплата налога «не в тот» бюджет. Возможна ли ответственность? / О.И. Лютова // Налоговед. – 2012. – № 7. – С. 51-57 (0,3 п.л.).

3. Лютова, О.И. Налоговая обязанность как юридическая конструкция / О.И. Лютова // Право и государство: теория и практика. – 2010. – № 1(61). – С. 55-58 (0,4 п.л.).

### ***2. В иных научных изданиях***

4. Лютова, О.И. Налоговая обязанность: теоретический аспект и правовое регулирование: монография. – Нижний Новгород: Нижегородская правовая академия, 2013. – 108 с. (7,85 п.л.).

5. Лютова, О.И. Налоговая система современной России: федерализм или унитаризм? / О.И. Лютова // Современные проблемы российского частного и публичного права: сборник научных трудов межвузовской научной конференции (восьмой выпуск) / под ред. к.ю.н., доцента С.М.

Хужина, к.ю.н., доцента О.Ш. Рашидова, к.ю.н., доцента А.М. Хужина. – Н. Новгород: Нижегородская правовая академия, 2013. – С. 96-99 (0,3 п.л.).

6. Лютова, О.И. Средства юридической аргументации в институте налогового правоотношения / О.И. Лютова // Юридическая техника. Ежегодник. № 7. Часть 1. Третьи Бабаевские чтения «Юридическая аргументация: теория, практика, техника». – Н.Новгород, 2013. – С. 184-187 (0,5 п.л.).

7. Лютова, О.И. К вопросу о понятии налоговой обязанности / О.И. Лютова // Современная теория финансового права: научные и практические аспекты развития институтов общей части финансового права: Материалы международной научно-практической конференции (Москва, 25-26 марта 2011 г.). – М.: РАП, 2012. – С. 303-313 (0,5 п.л.).

8. Лютова, О.И. Участие граждан в установлении налоговой обязанности / О.И. Лютова // Народовластие и права человека: Материалы IV Международной научно-практической конференции, проведенной Российской академией правосудия совместно с Северо-Кавказским институтом – филиалом Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации (19-22 октября 2012 г.) / Под ред. Н.В. Витрука и Л.А. Нудненко. – М.: РАП, 2012. – С. 534-538 (0,3 п.л.).

9. Лютова, О.И. Взаимодействие государственных органов в ходе исполнения налоговой обязанности / О.И. Лютова // Конституция России и развитие законодательства: сборник материалов межвузовской научно-практической конференции / под ред. доцента К.В. Каргина (г. Нижний Новгород, 25 марта 2011 г.). – Н.Новгород: Нижегородская правовая академия, 2011. – С. 124-131 (0,4 п.л.).

10. Лютова, О.И. Классификация подходов к определению термина «налог» / О.И. Лютова // Налоговая система России: становление, развитие, пути совершенствования: тезисы докладов научно-практической

конференции Центра подготовки персонала ФНС России, г. Нижний Новгород. – Н.Новгород, 2010. – С. 100-107 (0,5 п.л.).

11. Лютова, О.И. Налоговая обязанность как правовой принцип / О.И. Лютова // Инновации в государстве и праве России: Материалы международной научно-практической конференции (Нижний Новгород, 29-30 апреля 2009 г.). – Н.Новгород: Изд-во Нижегородского университета, 2009. – С. 107-110 (0,3 п.л.).

12. Лютова, О.И. Налоговая обязанность в конституционном (уставном) законодательстве субъектов РФ / О.И. Лютова // Экономика. Право. Образование: региональный аспект: сборник научных статей. – Н.Новгород: Гладкова О.В., 2009. – С. 157-166 (0,4 п.л.).