

## **ОТЗЫВ ОФИЦИАЛЬНОГО ОППОНЕНТА**

**на диссертацию на соискание ученой степени доктора юридических наук по специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право, подготовленную Д.Г. Бачуриным на тему: «Правовое регулирование налогообложения добавленной стоимости»**

На отзыв представлена диссертация Д.Г. Бачурина на соискание ученой степени доктора юридических наук по специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право, подготовленная на тему: «Правовое регулирование налогообложения добавленной стоимости», в которой последовательно исследуется следующая проблематика: (1) теоретические основы правового регулирования налогообложения добавленной стоимости; (2) правовая структура налогообложения добавленной стоимости в Российской Федерации; (3) тенденции и закономерности правового регулирования налогообложения добавленной стоимости в зарубежных странах (компаративное исследование); (4) актуальные проблемы правового регулирования НДС в условиях Российской Федерации; (5) перспективы правового регулирования налогообложения добавленной стоимости.

Актуальность представленной на отзыв диссертации определяется тем, что именно налог на добавленную стоимость (далее – НДС) занимает одну из центральных позиций в составе основных бюджетообразующих налогов Российской Федерации и большинства государств мира. Так, как отмечает диссертант, его доля составляет примерно 20 % налоговых поступлений в консолидированный бюджет Российской Федерации и более 30 % – в федеральный бюджет, что сопоставимо с такими налогами, как налог на добычу полезных ископаемых, налога на доходы физических лиц и налог на прибыль. Необходимо учитывать также то, что соотношение долей НДС и налога на прибыль в составе налоговых доходов консолидированного бюджета Российской Федерации может быть очень чутким индикатором

состояния национальной экономики, что усиливает значение эффективности правового регулирования и администрирования данных налогов. Базовая идея НДС состоит в том, что данный налог влияет на результаты всех хозяйственных операций и становится универсальным регулятором имущественного оборота, а не только эффективным фискальным инструментом. При этом заложенный в конструкцию налога принцип «зеркальности», состоящий в том, что исчисленный с реализации НДС принимается к вычету на каждой последующей стадии реализации, может иметь негативное значение, обуславливая возможность мошенничества с НДС и снижая фискальную результативность. Несмотря на постоянное совершенствование законодательства о налогах и сборах в части установления и взимания НДС, остается ряд проблемных зон, связанных с недостатками нормативно-правовой основы налогообложения добавленной стоимости.

Диссертация Д.Г. Бачурина направлена на формирование теоретической основы правового регулирования общественных отношений, связанных с установлением и взимания НДС, а также определение соответствующих направлений совершенствования норм законодательства о налогах и сборах. Повышение эффективности налогообложения добавленной стоимости неразрывно взаимосвязано с вопросами совершенствования правовой основы установления и взимания соответствующего налога. Познавательные задачи, решаемые диссертантом направлены на обеспечение гармонизации финансовых интересов государства и налогоплательщиков. Результативность исследований в сфере налогообложения добавленной стоимости зависит от выявления содержания правового регулирования НДС в его функциональном аспекте и наиболее полного раскрытия способности оказывать правовое воздействие на публичные и частные финансы. Системность при решении соответствующих познавательных задач позволяет осуществить теоретическую и практическую интерпретацию знания в рассматриваемой

сфере и определить круг требований, которым должно соответствовать содержание правового регулирования, исходя из целей общественного блага при обеспечении конституционно выраженного баланса публичных и частных интересов.

Важным компонентом анализа правового регулирования налогообложения добавленной стоимости, проведенного диссертантом, выступает критическое изучение зарубежного опыта, которое не ограничивается традиционными для российской финансово-правовой науки странами, но также осуществляется в отношении Китая и Индии. Рассмотренный в диссертации зарубежный опыт свидетельствует не только об исчерпании основного потенциала действующей европейской модели НДС, но и налоговых изменениях в государствах БРИКС, законодатели которых в 2017-2021 годах перенастраивают правовое регулирование налогообложения добавленной стоимости в виде органичной составляющей продуманной и взвешенной системы современного налогообложения.

Правовое регулирование налогообложения добавленной стоимости бесспорно является одной из наиболее разработанных тем в отечественной финансово-правовой науке. Однако достигнутые в данной сфере результаты не могут быть признаны достаточными. До сих пор правовое регулирование установления и взимания НДС не было предметом самостоятельного комплексного и всеобъемлющего монографического исследования, отвечающего требованиям, предъявляемым к докторским диссертациям.

Следует отметить эмпирическую основу проведенного исследования, которую составили постановления и определения Конституционного Суда Российской Федерации (28), судебные акты Верховного Суда Российской Федерации и Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации (14), судебных актов арбитражных судов округов, апелляционных арбитражных судов и арбитражных судов субъектов Российской Федерации (19), судебных

актов судов зарубежных государств (8), данных государственных органов (Счетной палаты Российской Федерации, Банка России, Правительства Российской Федерации, Министерства финансов Российской Федерации, Министерства внутренних дел Российской Федерации, Прокуратуры Российской Федерации, Следственного комитета Российской Федерации, Федеральной налоговой службы, Федеральной службы государственной статистики), российских и зарубежных неправительственных организаций и средств массовой информации, материалы практики налоговых органов в сфере налогообложения добавленной стоимости, социологического опроса 238 руководителей и ведущих специалистов средних предприятий, занимающихся промышленным производством, а также 192 руководителей и собственников малых производственных предприятий, работающих в условиях специальных (без НДС) режимов налогообложения в 2015–2019 гг.

Научная новизна диссертационной работы заключается в том, что диссертантом предложена концепция правового регулирования налогообложения добавленной стоимости как сложного многомерного правового явления, через которое реализуется регулятивная функция финансового права применительно к налогообложению добавленной стоимости. В основе данной концепции лежат авторские теоретические выводы, суть которых выражается в следующем: определены конституционно-правовые основы, содержание и средства реализации правового регулирования налогообложения добавленной стоимости; выявлены недостатки элементов правовой структуры налога на добавленную стоимость, которые усложняют применение НДС в Российской Федерации; проведен анализ различных типов современного правового регулирования НДС в зарубежных государствах; научно обоснованы основные направления реформирования правового регулирования НДС.

В отношении представленной на отзыв диссертации имеются

следующие замечания.

1. Не может быть признана оптимальной структура диссертации.

Так, первая глава диссертации называется «Теоретические основы правового регулирования налогообложения добавленной стоимости». Вместе с тем, в ее состав входят параграфы, посвященные конституционно-правовой основе налогообложения добавленной стоимости (§ 3) и генезису правового регулирования налогообложения добавленной стоимости (§ 4). Рассматриваемая в них проблематика очевидно выходит за пределы предмета первой главы. При этом § 4 имеет очень большой объем, что не вызывает никакого удивления, поскольку данная тематика требует выделения самостоятельной главы. Необходимость в такой главе подтверждается тем, что равнозначный по значению вопрос – компаративное исследование – раскрывается именно в формате самостоятельной главы.

Результаты компаративного исследования, проведенного диссертантом, раскрываются в главе 3 «Тенденции и закономерности правового регулирования налогообложения добавленной стоимости в зарубежных странах (сравнительно-правовое исследование)», которой предшествует глава, в которой рассматривается правовая структура налогообложения добавленной стоимости. Следует подчеркнуть, что результаты историко-правового и сравнительно-правового исследования выступают предпосылками непосредственного рассмотрения исследуемых общественных отношений. Таким образом, диссертант справедливо размещает историко-правовой параграф в самом начале диссертации и необоснованно компаративную главу – в ее середине.

Из названия главы 3 следует, что в ней должна быть рассмотрена правовая структура налогообложения добавленной стоимости, т.е. налогоплательщик, объект налога, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога.

Фактически же в ней рассмотрены только объект и налоговая база (§§ 2 и 3). В § 1 диссертантом предложена весьма спорная концепция публично-правового (налогового) обязательства, требующая более детального обоснования в силу того, что сам термин «обязательство» имеет гражданско-правовую природу. В законодательстве же о налогах и сборах обоснованно использован другая правовая категория – обязанность по уплате налога (сбора). В результате самостоятельным предметом исследования в диссертации так и не стали в отношении НДС налогоплательщики, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления, порядок и сроки уплаты.

2. Характеризуя объект исследования, диссертант определяет его как правоотношения в сфере правового регулирования налогообложения добавленной стоимости. Однако содержание глав 4 и 5 свидетельствует о том, что фактический объект исследования значительно шире и должен быть определен как общественные отношения, связанные с правовым регулированием налогообложения добавленной стоимости.

Более широкое содержание объекта исследования осознается и самим диссертантом, который, например, в третьем положении, выносимом на защиту, справедливо отмечает, что правовое регулирование НДС представляет собой системно структурированную совокупность специальных юридических средств, последовательно направленных на организацию *общественных отношений* в сфере налогообложения добавленной стоимости путем придания им законодательно установленных правовых форм.

3. Диссертантом делается достаточно обоснованный вывод о том, что обобщение статической и динамической характеристик регулятивной функции финансового права в сфере НДС позволяет определить понятие правовое регулирование НДС как процесс целенаправленного воздействия государства на публичные и частные финансовые правоотношения при помощи специальных юридических средств налогообложения добавленной

стоимости, которые направлены на их стабилизацию и упорядочивание с целью обеспечения публичного интереса.

Однако данный вывод не может считаться достаточно полным, поскольку в нем не раскрывается суть публичного интереса. При этом диссертант неоднократно обращается к противопоставлению фискальной и регулятивной функций налогообложения добавленной стоимости. Реализация каждой из них определяет особенности публичного интереса. Их реализация также имеет определенную иерархию, которая также отражается в содержании публичного интереса. При определении содержания публичного интереса, о котором идет речь в диссертации также должны быть учтены такие особенности действующей модели государства, как соотношение государства и гражданского общества, федерализм, самостоятельность местного самоуправления в единой системе публичной власти и др.

4. При определении добавленной стоимости диссертантом избрана весьма нерациональная модель раскрытия содержания данной категории через перечисление ее составляющих, к числу которых отнесены прибыль субъекта налогообложения; стоимость труда; налоги на производство; потребление основного капитала (износ основных средств); услуги финансового посредничества.

Следует отметить очевидную неполноту приведенного закрытого перечня, а также то, что отдельные из названных элементов сами имеют весьма дискуссионное или неопределенное значение, например, прибыль, налоги на производство услуги финансового посредничества.

Сама по себе модель определения чего-либо через перечисление его составляющих считается ущербной, поскольку не позволяет достигнуть необходимой полноты понимания. В связи с чем более обоснованной представляется такая модель, которая предполагает выделение неких качественных признаков, а составляющие перечисляются в качестве

дополнения или аргументации. Однако из содержания диссертации не представилось установить в чем же состоит своеобразие добавленной стоимости как единого комплекса заработной платы и предпринимательского дохода.

Не случайно Гегель в «Науке логики» пишет: «Как оно не может иметь какое-либо определение по отношению к иному, так оно не может иметь какое-либо определение внутри себя, какое-либо содержание, ибо содержание было бы различием и соотнесением разного, было бы, следовательно, неким опосредствованием».

5. Нельзя согласиться с выводом диссертанта о том, что именно для правовой природы основного (первичного) НДС-обязательства не характерна классическая схема налогового обязательства («налогоплательщик – фиск»), а в ней реализована иная структура налоговых отношений – «налогоплательщик – налогоплательщик», что допускает возможность изменений материального содержания налогового обязательства как в ходе его первичного формирования при исчислении и декларировании налога, так и в дальнейшем – в процессе исполнения обязанности по уплате налога.

Диссертант справедливо указывает, что структура налоговых отношений, представленная моделью «налогоплательщик – налогоплательщик», противоречит индивидуально-обязательственной сущности налоговых правоотношений и порождает качество «фискальной транзитивности» НДС-обязательств, которое представляет собой возможность движения (передачи) налоговых обязательств от одного налогоплательщика к другому.

Ошибочность выводов диссертанта состоит в том, что выявленные им признаки реализации модели «налогоплательщик – налогоплательщик» не являются имманентно присущими правовой природе основного (первичного) НДС-обязательства. Они есть результат реализации законодательства об НДС,



как со стороны налогоплательщиков, так и со стороны налоговых органов, реализации несоответствующей этому законодательству, его сути и букве.

Следование предложенной диссертантом логики, обоснованным сделает вывод и о том, что правонарушение есть проявление природы правовой нормы, потому, что если бы не было правовой нормы, то ее нельзя было и нарушить.

6. Диссертантом некритично воспринята концепция дополнительных структурных элементов налога, к числу которых применительно к НДС отнесен источник уплаты налога. В результате им делается вывод об искажении логики правового регулирования налогообложения добавленной стоимости и создании высоких налоговых рисков, постепенно перекладываемых на налогоплательщиков.

Рассматривая указанные налоговые риски, диссертант фактически «... приумножает сущности без надобности...», стремиться установить порочность правовой структуры налогообложения добавленной стоимости, вместо установления подлинных дефектов в администрировании НДС.

7. Представляется недостаточно обоснованным вывод диссертанта о том, что регулятивно-динамическая функция финансового права наиболее полно выражена в западноевропейском и новозеландском правовом регулировании НДС, нацеленном на социально-ориентированное распределение поступлений налога на добавленную стоимость.

Представляется, что в данном случае соискатель в недостаточной степени разграничил регулятивно-динамическую функцию финансового права и регулятивную функцию налога, в данном случае НДС. Так, Регулятивная динамическая функция выражается в воздействии права на общественные отношения путем оформления в их развитии (динамике). При помощи правового регулирования, в частности, оказывается возможным изменение и совершенствование существующих отношений, а также

возникновение новых общественных отношений.

Между регулятивной динамической функцией налогового права и регулятивной функцией налогов без сомнения присутствует некоторая зависимость, но она очевидно не достаточна для того, чтобы на основании полноценной реализации регулятивной функции налога в одном государстве делать вывод о том, что регулятивная динамическая функция налогового права в этом государстве реализуется лучше, чем в других государствах. Тем более, что приводимые самим диссертантом эмпирические данные по государствам БРИКС свидетельствуют о высокой эффективности правового регулирования налогообложения добавленной стоимости в них, в том числе в части реализации регулятивной динамической функции налогового права.

Более того, социальная ориентация налогообложения также не свидетельствует об эффективности реализации регулирующей функции налога и регулятивной динамической функции налогового права, так как преобразующий эффект может иметь место в иной сфере, например, развитии рынков товаров, работ и услуг.

8. Представляется, что сделанный диссертантом вывод о том, что в условиях налогового федерализма одним из направлений формирования финансовой самостоятельности субъекта РФ может стать долевое распределение НДС на основе установления законодательно определенного соотношения поступлений НДС в федеральный бюджет и бюджеты субъектов РФ, которое соответствует критериям нормативной определенности и устойчивости, выходит за пределы предмета не только науки налогового права, но и юридической науки в целом. Реализация принципа налогового федерализма имеет не только специально правовую форму, но и экономическое содержание, которое применительно к данному выводу имеет преобладающее значение.

Аналогичным образом обстоят дела и с выводом о том, что применение

во внутреннем обороте нулевых и пониженных ставок НДС нарушает принципы всеобщности и нейтральности налогообложения.

9. Вывод о том, что возмещение НДС при вывозе невозобновляемых природных ресурсов, а также продукции из них с низкой степенью переработки, не отвечает конституционным требованиям бережного и рационального использования природных ресурсов (Преамбула, ст. 9, ст. 58 Конституции Российской Федерации), носит декларативный характер, не учитывающий, что на реализацию обозначенного требования направлены налог на добычу полезных ископаемых и таможенно-тарифный механизм. Только в совокупности с ними возможно оценить конституционно-обеспечительный потенциал налогового права в целом и правового регулирования НДС в частности.

10. Возможно следует согласиться с предложением диссертанта о необходимости разработки налогово-правового механизма привлечения субъектов малого бизнеса к деятельности средних и крупных предпринимателей через исключение из налоговой базы НДС организаций-плательщиков данного налога сумм по счетам, предъявленным по реализованным товарам (работам, услугам) субъектами специальных налоговых режимов. Однако из содержания диссертации остается неясным каким образом будет функционировать данный механизм без существенного ущерба для администрирования НДС.

Следует отметить, что высказанные замечания носят дискуссионный или технический характер. Отдельные из них могут быть сняты диссертантом в ходе публичной защиты. Данное обстоятельство не позволяет считать их основанием отрицательной оценки представленной на отзыв диссертации, которая в целом отвечает предъявляемым требованиям и заслуживает внимания со стороны научного сообщества.

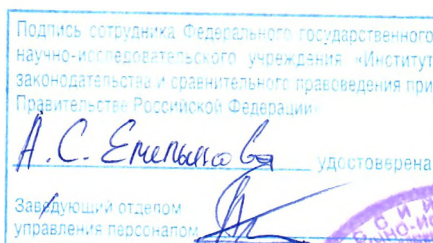
На основании изложенного представляется обоснованным вывод, что диссертация Д.Г. Бачурина на соискание ученой степени доктора юридических наук по специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право, подготовленная на тему: «Правовое регулирование налогообложения добавленной стоимости», является самостоятельным монографическим исследованием, отвечает требованиям, предъявляемым к работам такого рода Положением о присуждении ученых степеней, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 24 сентября 2013 года № 842 «О порядке присуждения ученых степеней», а ее автор при условии успешной публичной защиты заслуживает искомой ученой степени доктора юридических наук.

**Зав. отделом административного  
законодательства и процесса  
Института законодательства и  
сравнительного правоведения  
при Правительстве Российской Федерации,  
доктор юрид. наук**

07.02.2022

*Емельянов*

**А.С. Емельянов**



**Контактная информация:**

Адрес: 117218 г. Москва, Б. Черемушкинская, 34  
Телефон: +7 (495) 719-70-00; +7 (499) 724-11-59  
e-mail: [office@izak.ru](mailto:office@izak.ru); [press@izak.ru](mailto:press@izak.ru)