

ЗАКЛЮЧЕНИЕ ДИССЕРТАЦИОННОГО СОВЕТА Д 170.003.03,
СОЗДАННОГО НА БАЗЕ ФЕДЕРАЛЬНОГО ГОСУДАРСТВЕННОГО
БЮДЖЕТНОГО ОБРАЗОВАТЕЛЬНОГО УЧРЕЖДЕНИЯ ВЫСШЕГО
ОБРАЗОВАНИЯ «РОССИЙСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ПРАВОСУДИЯ» (ВЕДОМСТВЕННАЯ ПРИНАДЛЕЖНОСТЬ: ВЕРХОВНЫЙ
СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ), ПО ДИССЕРТАЦИИ НА СОИСКАНИЕ
УЧЕНОЙ СТЕПЕНИ КАНДИДАТА НАУК

аттестационное дело № _____

решение диссертационного совета от 13 сентября 2022 г. №15

О присуждении Шелкунову Александру Дмитриевичу, гражданину Российской Федерации, ученой степени кандидата юридических наук.

Диссертация «Нейтральность НДС как специальный принцип института правового регулирования взимания НДС» по специальности 12.00.04 – Финансовое право; налоговое право; бюджетное право (юридические науки) принята к защите «27» июня 2022 г., протокол № 14, Диссертационным советом Д 170.003.03, созданным на базе Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия» (ведомственная принадлежность: Верховный Суд Российской Федерации; адрес: 117418, г. Москва, ул. Новочеремушкинская, д. 69) на основании Приказа Министерства образования и науки Российской Федерации от 12 августа 2013 г. № 459/нк.

Шелкунов Александр Дмитриевич, 1988 года рождения, окончил Федеральное государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования "Санкт-Петербургский государственный университет" в 2009 году - по направлению "Юриспруденция" (бакалавриат), в 2011 г. – по направлению «Юриспруденция» (магистратура).

С сентября 2018 г. по настоящее время - преподаватель кафедры государственно-правовых дисциплин Северо-Западного филиала Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия». Также с апреля 2021 г. по настоящее время работает в ООО «Газпромнефть Экспертные решения» в должности руководителя по правовому сопровождению налогообложения.

Диссертация выполнена на кафедре финансового права Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия» (ведомственная принадлежность: Верховный Суд Российской Федерации).

Научный руководитель – Костикова Екатерина Геннадиевна, кандидат юридических наук (специальность защищенной диссертации - 12.00.14 - административное право; финансовое право; информационное право (юридические науки), доцент, профессор кафедры финансового права Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия».

Официальные оппоненты:

Разгильдиева Маргарита Бяшировна, доктор юридических наук (специальность защищенной диссертации - 12.00.14 - административное право; финансовое право; информационное право), доцент, профессор кафедры финансового, банковского и таможенного права имени профессора Нины Ивановны Химичевой Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Саратовская государственная юридическая академия»;

Копина Анна Анатольевна, кандидат юридических наук (специальность защищенной диссертации - 12.00.14 – административное право; финансовое право; информационное право), доцент, ведущий научный сотрудник отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства Федерального государственного научно-исследовательского учреждения «Институт

законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации».

Ведущая организация – Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования Уральский государственный юридический университет имени В.Ф. Яковлева – в своем положительном отзыве, подготовленном заведующим кафедрой финансового права, доктором юридических наук, профессором Винницким Д.В; обсужденном и утвержденном на заседании кафедры финансового права УрГЮУ им. В.Ф. Яковлева, признала актуальность темы диссертации, теоретическую значимость и прикладную ценность представленных в ней выводов и положений, их научную новизну и достоверность. В отзыве сделан вывод о том, что диссертация Шелкунова Александра Дмитриевича представляет собой самостоятельную, обладающую внутренним единством, законченную научно-квалификационную работу, свидетельствующую о личном вкладе автора в науку финансового (налогового) права, соответствующее всем требованиям научное исследование, содержащее новые результаты, которые можно квалифицировать как решение научной задачи, и отвечает требованиям, предъявленным ВАК при Минобрнауки России к диссертациям на соискание ученой степени кандидата юридических наук, соответствует требованиям Положения о присуждении ученых степеней, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 24.09.2013 № 842 (в ред. постановления Правительства Российской Федерации от 11 сентября 2021 г. № 1536), а ее автор заслуживает присуждения искомой ученой степени – кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право.

Соискатель имеет 16 опубликованных научных работ по теме исследования общим объемом 12,64 п.л. (личный вклад автора составляет 12,64 п.л.), в том числе 1 статья в международном источнике, 1 монография и 7 статей в изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве образования и науки Российской Федерации.

К числу наиболее значимых работ, отражающих основное содержание диссертации, относятся: работы, опубликованные соискателем в рецензируемых научных изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией при Министерстве образования и науки Российской Федерации: Шелкунов А.Д. Реализация принципа нейтральности НДС в России в свете новых разъяснений ОЭСР // Закон. – 2012. – № 7. – С. 124–131 (0,84 п.л.); Шелкунов А.Д. Принцип нейтральности НДС и подходы судебной практики // Закон. – 2014. – № 4. – С. 159–164 (0,53 п.л.); Шелкунов А.Д. Правовые проблемы определения объектов НДС в российском праве // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. – 2015. – № 3. – С. 118–124 (0,81 п.л.); Шелкунов А.Д. Особенности взимания НДС при совершении облагаемых и необлагаемых операций // Вестник экономического правосудия. - 2016. - №7. - С. 134-140 (0,81 п.л.); Шелкунов А.Д. Споры о моменте восстановления авансового вычета по НДС // Налоговед. – 2017. – № 6. – С. 61–65 (0,37 п.л.); Шелкунов А.Д. Принцип нейтральности налога на добавленную стоимость // Финансовое право. – 2022. - №2. – С. 41-43 (0,38 п.л.); Шелкунов А.Д. Экономический анализ и толкование норм налогового права об НДС // Закон. – 2022. - №5. – С. 37-42 (0,63 п.л.).

На диссертацию поступили отзывы:

- Ведущей организации - **Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования Уральский государственный юридический университет имени В.Ф. Яковлева**. Отзыв положительный. Замечания касаются: а) особенностей понятия специального принципа института правового регулирования исходя из концепции интегративного правопонимания; б) специфики отдельных характеристик специального принципа института правового регулирования взимания НДС (статуса первичного регулятора, общеобязательности (высшей императивности), объективного характера содержания); в) соотношения принципа нейтральности НДС и норм прав, закрепляющие право плательщика НДС на вычет по НДС, а также с нормами права, устанавливающими налоговые ставки по НДС и освобождения от взимания указанного налога; г) допустимости выделения

принципов отдельных институтов налогового права и соотнести их с общими принципами налогового права, в частности раскрыть соотношение принципа нейтральности НДС и выделяемого в теории налогового права общего принципа нейтральности налогов; пояснить, возможно ли выделение общего принципа нейтральности косвенных налогов, общего как для института правового регулирования взимания НДС, так и для института правового регулирования взимания акцизов; д) соотношения принципа нейтральности НДС с установленным запретом на дискриминацию участников налоговых правоотношений (пункт 2 статьи 3 Налогового кодекса Российской Федерации); допустимости различий в правовом положении участников налоговых правоотношений, совершающих аналогичные коммерческие операции или обладающих схожими объектами налогообложения, в частности, налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы, и производящих уплату НДС в рамках общего режима налогообложения; е) влияния принципа нейтральности НДС на баланс частных и публичных интересов.

- Официального оппонента – доктора юридических наук, доцента, профессора кафедры финансового, банковского и таможенного права имени профессора Нины Ивановны Химичевой ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия» **Разгильдиевой Маргариты Бяшировны**. Отзыв положительный. Замечания касаются: а) оформления диссертационной работы; б) понимания правовой природы принципа нейтральности НДС и его соотношения с конституционно защищаемыми ценностями; в) допустимости ограничения принципа нейтральности НДС.

- Официального оппонента – кандидата юридических наук, доцента, ведущего научного сотрудника отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства Федерального государственного научно-исследовательского учреждения «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации» **Копиной Анны Анатольевны**. Отзыв положительный. Замечания касаются: а) определения понятия принципов

налогового права, а также взаимосвязи специального принципа нейтральности НДС и общих принципов налогового права (построения налоговой системы), идеи обеспечения нейтральности при построении налоговой системы; б) места принципа нейтральности НДС в системе принципов налогового права; в) особенностей налогового администрирования НДС и соотношения общего и специальных режимов налогообложения в контексте принципа нейтральности НДС, а также возможности универсального применения принципа нейтральности НДС вне сферы его закрепления; г) вывода о том, что освобождение от НДС реализации юридических услуг со стороны адвокатов и адвокатских образований (подп. 14 п. 3 ст. 149 НК РФ) не соответствует сущности НДС, проявляющейся в принципе нейтральности.

На автореферат диссертации поступили отзывы:

Пономаревой Марины Александровны, ведущего научного сотрудника Центра налоговой политики ФГБУ «Научно-исследовательский финансовый институт Министерства финансов Российской Федерации», доктора юридических наук, доцента. Отзыв положительный, однако рекомендовано в ходе публичной защиты провести краткий сравнительный анализ положений российского законодательства и положений, закрепленных в Шестой директиве и Директиве 2006/112/ЕС, которая была принята на смену Шестой директиве. С учетом того, что в автореферате не приводится подробный анализ судебной практики, касающейся злоупотреблений плательщиков НДС, автору предложено в ходе публичной защиты рассмотреть вопрос соотношения принципа нейтральности НДС и злоупотреблений, допускаемых плательщиками НДС при предъявлении к вычету НДС.

Цареградской Юлии Константиновны, профессора кафедры финансового права ФГБОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)», доктора юридических наук, доцента. Отзыв положительный. При этом предлагается ответить на вопросы о том, в чем заключалась необходимость формулирования авторского определения принципов налогового права, что нового для науки дает данное определение, а

также предлагается уточнить, какие еще принципы, помимо принципа нейтральности НДС, могут быть отнесены к специальным принципам института правового регулирования взимания НДС.

Юстус Ольги Ивановны, доцента кафедры конституционного, административного и таможенного права ФГБОУ ВО «Тверской государственный университет», кандидата юридических наук. Отзыв положительный, замечаний не высказано.

Козленко Михаила Сергевича, советника Конституционного Суда Российской Федерации в Управлении конституционных основ публичного права Секретариата Конституционного Суда Российской Федерации. Отзыв положительный. Необходимо дополнительно аргументировать, является ли принцип нейтральности налогообложения специальным принципом налогового регулирования применительно ко всем видам налогов или же он является исключительно специальным принципом правового регулирования взимания НДС.

Разгильдеева Александра Витальевича, заместителя начальника отдела Управления систематизации законодательства и анализа судебной практики Верховного Суда Российской Федерации. Отзыв положительный. При этом требуется уточнить, можно ли говорить об актуальности исследованного принципа нейтральности для акцизов, и если нет, то что препятствует такому выводу.

Во всех отзывах сделан вывод о том, что диссертация Шелкунова Александра Дмитриевича соответствует критериям, установленным Положением о присуждении ученых степеней, а ее автор заслуживает присуждения ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право.

Выбор официальных оппонентов и ведущей организации обосновывается тем, что: официальный оппонент Разгильдиева Маргарита Бяшировна является одним из ведущих специалистов в области проблем финансового и налогового права, в том числе проблем исчисления и уплаты федеральных налоговых

платежей; официальный оппонент Копина Анна Анатольевна является известным специалистом в области исследования проблем налогового права, в том числе проблем взимания НДС; ведущая организация — Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования Уральский государственный юридический университет имени В.Ф. Яковлева — широко известна своими научно-исследовательскими достижениями в области финансового права и налогового права, обладает научным и кадровым потенциалом, обеспечивающим возможность определения научной и практической ценности диссертационного исследования.

Диссертационный совет отмечает, что на основе выполненных соискателем исследований:

рассмотрены существующие доктринальные подходы к определению понятия принципов права и принципов налогового права, а также их видов;

сформулированы авторские определения принципов налогового права, специальных принципов отдельного института налогового права – института правового регулирования взимания налога на добавленную стоимость на основе концепции интегративного правопонимания;

исследован генезис и современные подходы к интерпретации принципа нейтральности НДС (в том числе в зарубежной науке), сформулировано авторское определение понятия принципа нейтральности НДС, а также определено его содержание;

исследованы нормы института правового регулирования взимания НДС и связанная с ними судебная практика, в том числе практика Верховного Суда Российской Федерации, Конституционного Суда Российской Федерации и арбитражных судов, по результатам выявлены коллизии отдельных таких норм с принципом нейтральности НДС;

сформулированы предложения по изменению норм института правового регулирования взимания НДС с целью устранения выявленных коллизий, а также предложения по совершенствованию связанной с указанными нормами правоприменительной практики.

Теоретическая значимость исследования обоснована тем, что разработаны научные положения, расширяющие теоретические представления в теории налогового права о специальных принципах института правового регулирования взимания НДС и принципа нейтральности НДС, а также отражающие результаты исследования генезиса принципа нейтральности налога на добавленную стоимость, его содержание и соотношение с законодательством о налогах и сборах и правоприменительной практикой, а также разработаны научно обоснованные предложения по разрешению выявленных проблем такого соотношения.

Значение полученных соискателем результатов исследования для практики подтверждается тем, что сформулированные положения и выводы могут быть использованы в деятельности налогоплательщиков (их представителей), налоговых органов и судов, рассматривающих налоговые споры; применены в целях совершенствования национальных правовых актов (прежде всего, законодательства о налогах и сборах). Выводы, сформулированные в рамках диссертационного исследования, могут быть использованы в учебном процессе при преподавании отраслевых правовых дисциплин «Налоговое право», «Финансовое право» и иных дисциплин со схожим предметом изучения.

Оценка достоверности результатов исследования выявила, что:

- полученные диссертантом выводы базируются на примененной совокупности общенаучных (аналитический метод, системный метод, структурно-функциональный метод) и частнонаучных (историко-правовой, сравнительно-правовой, формально-юридический) методов научного познания;
- концептуальные положения основаны на проверяемых данных, которые согласуются с иными опубликованными работами по тематике диссертации;
- выводы диссертационного исследования основаны на апробированных методиках сбора и оценки источников первичной научной информации, в частности, на критическом анализе правовых актов Российской Федерации, обобщения и анализа судебной практики Верховного Суда Российской Федерации, арбитражных судов, Суда Европейского Союза;

- выводы диссертации основываются на современных достижениях в области науки налогового (финансового) права, которым дана критическая оценка и которые получили дальнейшее творческое развитие.

Личный вклад соискателя состоит в самостоятельном выполнении всего необходимого объема научного исследования, в непосредственном участии во всех его этапах: в выборе темы и постановке исследовательских задач, в сборе, анализе и обработке источников, эмпирического материала, в формировании содержательной части работы, в формулировке положений, вынесенных на защиту, отражающих основные теоретические результаты проведенного исследования, а также иных выводов, составляющих научную новизну и подтверждающих теоретическую и практическую значимость работы; в личном участии в апробации результатов диссертационного исследования, включая обсуждение результатов исследования на научно-практических конференциях, подготовку научных публикаций по теме исследования, разработку предложений по совершенствованию норм действующего законодательства о налогах и сборах.

Диссертация в полной мере охватывает основные вопросы представленной научной проблемы, соответствует критерию внутреннего единства, обладает непротиворечивой методологической базой, логикой и взаимосвязью полученных научных результатов, содержит решение задачи, имеющей значение для развития науки налогового права.

В ходе защиты диссертации соискателю были заданы следующие вопросы:

Сенцова (Карасева) М.В., доктор юридических наук, профессор: Какие есть другие концепции принципа нейтральности, которые не являются Вашими?

Ершов В.В., доктор юридических наук, профессор: В чем именно Ваше понимание термина нейтральность? В чем содержательное отличие данного принципа от других?

Сенцова (Карасева) М.В., доктор юридических наук, профессор: Нейтральность – это некая независимость налога на добавленную стоимость от целого ряда показателей: имущественного элемента, конкурентного элемента?

Сенцова (Карасева) М.В., доктор юридических наук, профессор: Как Вы считаете, если покупатель уплатил деньги за поставленный ему поставщиком товар, а потом его лишают вычета, потому что поставщик не сформировал у себя базу для уплаты НДС, то не кажется ли Вам, что этот вопрос как-то связан с принципом нейтральности?

Очередько В.П., доктор юридических наук, профессор: В чем суть экономико-правового элемента принципа нейтральности?

Корнев В.Н., доктор юридических наук, профессор: Какой смысл вкладывает в словосочетание «правовая сущность» этого принципа? Почему он является правовым регулятором, какие его свойства определяют его как правовой регулятор?

Ершов В.В., доктор юридических наук, профессор: Уточните, пожалуйста, термины «правовая позиция судов», «злоупотребление»? Когда появился термин «злоупотребление»?

Бельский К.С., доктор юридических наук, профессор: Этот принцип можно поставить в ряд с другими принципами, или этот принцип – специальный, и сам этот налог тоже такой специальный? Вы считаете налог на добавленную стоимость сложным или понятным?

Колосова Н.М., доктор юридических наук, профессор: Этот принцип выполняет стимулирующую роль? И если да – он больше способствует стимулированию или нет?

Джиоев С.Х., доктор юридических наук, профессор: Этот специальный принцип нейтральности относится исключительно к НДС или к другим видам налогов тоже?

Селюков А.Д., доктор юридических наук, профессор: Какое будущее ожидает дальше налог на добавленную стоимость в связи с тем, что мы теперь называем его нейтральным? Он был неэффективным до того, как мы его не назвали нейтральным?

Соискатель Шелкунов А.Д. дал развернутые ответы и привел аргументацию.

Диссертационный совет пришел к выводу о том, что диссертация соответствует критериям, установленным абз. 2 п. 9 Положения о присуждении ученых степеней, утвержденного Постановлением Правительства Российской Федерации от 24 сентября 2013 г. № 842 (в ред. постановления Правительства Российской Федерации от 11 сентября 2021 г. № 1536), и представляет собой научно-квалифицированную работу, в которой решены теоретические и практические задачи, имеющие важное значение для науки налогового права.

На заседании 13 сентября 2022 г. диссертационный совет принял решение за достижение научной цели исследования, имеющей значение для развития науки налогового (финансового) права, присудить Шелкунову Александру Дмитриевичу ученую степень кандидата юридических наук.

При проведении тайного голосования Диссертационный совет в количестве 17 человек, из них 6 докторов наук по специальности 12.00.04 – Финансовое право; налоговое право; бюджетное право, участвовавших в заседании, из 23 человек, входящих в состав совета, проголосовал: за - 17, против – 0.

Председатель

диссертационного совета Д 170.003.03

доктор юридических наук, профессор

 В.В. Ершов

Ученый секретарь

диссертационного совета Д 170.003.03

кандидат юридических наук, доцент

 Е.В. Мигачева

13 сентября 2022 года

