

На правах рукописи

Шелкунов Александр Дмитриевич

**НЕЙТРАЛЬНОСТЬ НДС КАК СПЕЦИАЛЬНЫЙ ПРИНЦИП ИНСТИТУТА
ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ВЗИМАНИЯ НДС**

Специальность 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право

Автореферат диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Москва – 2022

Работа выполнена на кафедре финансового права в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Российский государственный университет правосудия».

Научный руководитель	Костикова Екатерина Геннадиевна кандидат юридических наук, доцент, профессор кафедры финансового права ФГБОУВО «РГУП»
Официальные оппоненты	Разгильдиева Маргарита Бяшировна доктор юридических наук, 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, 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»

Защита состоится «13» сентября 2022 года в 16:00 часов на заседании диссертационного совета Д 170.003.03, созданного на базе Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия», по адресу: 117418, г. Москва, ул. Новочеремушкинская, д. 69, ауд. 910.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия».

Диссертация и автореферат размещены на официальном сайте Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия» по адресу <http://www.rgup.ru/>

Автореферат разослан _____ 2022 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета

Е.В. Мигачева

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В середине XX века в Европе опытным путем разрабатывалась оптимальная модель косвенного налогообложения. Такая модель должна была исключить существенное влияние косвенных налогов на предпринимательскую деятельность хозяйствующих субъектов с учетом того, что последние фактически выступают только администраторами (сборщиками) таких налогов, когда бремя уплаты налогов возлагается на потребителей товаров, работ, услуг, реализуемых предпринимателями. То есть в отсутствие заметного влияния на предпринимательскую деятельность налог должен был быть нейтрален по отношению к ней. Именно такая модель косвенного налогообложения требовалась в целях экономического развития, а также для удовлетворения потребностей бюджетов европейских государств. В результате был разработан налог на добавленную стоимость (НДС), модель которого обеспечивает необходимую нейтральность косвенного налогообложения. Указанный налог взимается в большинстве европейских государств уже более полувека.

Принцип нейтральности, отражающий сущность налога на добавленную стоимость, определяющий содержание соответствующих норм европейского налогового права, достаточно хорошо изучен зарубежными учеными¹.

Со ссылкой на принцип нейтральности налога на добавленную стоимость рассматриваются налоговые споры в Суде Европейского Союза².

¹ Например, в следующих работах: Amand Chr. VAT Neutrality: A Principle of EU Law or a Principle of the VAT System? // World Journal of VAT/GST Law. 2013. Vol. 2. Issue 3. P. 163–181; Ebril L., Keen M., Bodin J.-P., Summers V. The Modern VAT. IMF. 2001. 242 p.; Englisch J. VAT/GST and Direct Taxes: Different Purposes // Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences / M. Lang, P. Melz, E. Kristoffersson (eds.). IBFD, 2009. 1296 p.; Feria R. de la. EU VAT Principles as Interpretative Aids to EU VAT Rules: The Inherent Paradox (<https://ssrn.com/abstract=2718107>); Herbain Ch.A. VAT Neutrality. Larcier, 2015; Herbain Ch.A. The Neutrality of VAT and the Refund Procedure in Luxembourg // International VAT Monitor. 2013. Vol. 24. No. 6. P. 349–353; James K. The Rise of the Value-Added Tax. Cambridge University Press, 2015; Kolozs B. Neutrality in VAT // Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences / M. Lang, P. Melz, E. Kristoffersson (eds.). IBFD, 2009; Lamensch M. EU VAT Neutrality in Question // International VAT Monitor. 2016. Vol. 27. No. 4. P. 236–237; Lejeune I., Daou J. Chapter 16: VAT Neutrality from an EU Perspective // Improving VAT/GST: Designing a Simple and Fraud-Proof Tax System / M. Lang, I. Lejeune (eds.). IBFD, 2014 и др.

² См., например, решения Суда Европейского Союза по делам C-439/04 и C-440/04, *Axel Kittel v. État belge, État belge v. Recolta Recycling SPRL*, [2006] ECR I-06161; C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH v. Ministero delle Finanze*, [2007] ECR I-02425; C-95/07 и C-96/07, *Ecotrade SpA v. Agenzia delle Entrate – Ufficio di Genova 3*, [2008] ECR I-03457; C-392/09, *Uszodaépítő kft v. APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály*, [2010] ECR I-08791; C-41/09, *European Commission v. Kingdom of the Netherlands*, [2011] ECR I-00831; C-259/10 and C-260/10, *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v. The Rank Group plc*, [2011] ECR I-10947 и другие (тексты судебных актов доступны в Интернете по адресу: <http://curia.europa.eu/juris/>).

Положительный европейский опыт косвенного налогообложения обеспечил включение налога на добавленную стоимость в налоговую систему Российской Федерации в 1991 году.

Принцип нейтральности налога на добавленную стоимость в целом определяет содержание норм института российского налогового права – института правового регулирования взимания НДС.

На принцип нейтральности налога на добавленную стоимость ссылается в своей практике Верховный Суд Российской Федерации при разрешении споров, связанных с исчислением и уплатой НДС³.

Тем не менее, в российской доктрине принцип нейтральности налога на добавленную стоимость в должной степени не изучен, что следует считать пробелом в науке налогового права.

Комплексное правовое исследование принципа нейтральности налога на добавленную стоимость обеспечит выявление коллизий между указанным принципом и нормами института правового регулирования взимания НДС, разработку изменений и дополнений в налоговое законодательство в целях устранения коллизий, широкое применение принципа нейтральности налога на добавленную стоимость как правового регулятора при разрешении споров, связанных с исчислением и уплатой указанного налога. В конечном счете это приведет к сокращению числа споров, связанных с исчислением и уплатой НДС, обеспечит защиту прав широкого круга хозяйствующих субъектов – налогоплательщиков НДС, а также фискальные интересы государства, положительно отразится на развитии российской экономики.

Объектом диссертационного исследования являются правоотношения, возникающие при установлении и взимании налога на добавленную стоимость.

Предметом диссертационного исследования являются принципы и нормы российского налогового права в рамках единой системы форм российского и международного права, регулирующие правоотношения по взиманию налога на добавленную стоимость; материалы правоприменительной практики, связанной с их

³ Определения Верховного Суда РФ от 21.12.2018 №306-КГ18-13567, от 13.12.2019 №301-ЭС19-14748. Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

применением, а также научные труды, в которых исследуются вопросы применения указанных норм, отдельные аспекты принципа нейтральности налога на добавленную стоимость.

Степень научной разработанности темы исследования. Принцип нейтральности налога на добавленную стоимость упоминается в российской научной литературе, в частности, в работах Н.Н. Баценкова, В.М. Зарипова, Е.В. Кудряшовой, С.В. Овсянникова, К.Э. Олинова, В.М. Орловой, Н.А. Попоновой, Т.И. Семкиной, Е.В. Тереховой, Р.Н. Шишкина и др. Однако комплексное и системное изучение принципа нейтральности налога на добавленную стоимость в современной правовой науке не проводилось. Также не проанализировано соответствие ему норм российского законодательства о налогах и сборах и связанной с ними правоприменительной практики.

Цель диссертационного исследования состоит в определении понятия и содержания принципа нейтральности налога на добавленную стоимость как основы для дальнейшего совершенствования норм законодательства о налогах и сборах и правоприменительной практики с формулированием предложений по такому совершенствованию.

Для достижения указанной цели поставлены следующие **задачи**:

- проанализировать существующие доктринальные подходы к определению понятия принципов права и принципов налогового права, а также их видов;
- сформулировать определение специальных принципов института правового регулирования взимания налога на добавленную стоимость исходя из научно обоснованной концепции интегративного правопонимания;
- проанализировать генезис и современные подходы к интерпретации принципа нейтральности НДС (в том числе в зарубежной науке), сформулировать определение понятия принципа нейтральности НДС, а также определить его содержание;
- изучить нормы института правового регулирования взимания НДС с целью выявления коллизий с принципом нейтральности НДС и сформулировать предложения по изменению законодательства о налогах и сборах с целью устранения таких коллизий;

- изучить судебную правоприменительную практику, в том числе практику Верховного Суда Российской Федерации, Конституционного Суда Российской Федерации и арбитражных судов, с целью установления коллизий между принципом нейтральности НДС и нормами института правового регулирования взимания НДС и сформулировать предложения по изменению законодательства о налогах и сборах с целью устранения таких коллизий.

Теоретическая основа диссертационного исследования. Концептуальная основа исследования включает в себя научные труды российских ученых:

в области общей теории права (С.С. Алексеев, М.И. Байтин, В.В. Ершов, И.А. Ильин, Н.М. Коркунов, В.Н. Корнев, О.Э. Лейст, М.Н. Марченко, М.В. Немытина, В.С. Нерсисянц, А.В. Поляков, В.С. Соловьев, Е.В. Тимошина, Е.Н. Трубецкой, Г.Ф. Шершеневич и иные авторы);

в области налогового и финансового права (Н.Н. Баценков, Е.Г. Беликов, Д.Б. Винницкий, В.В. Гриценко, А.В. Ем, В.М. Зарипов, А.Н. Козырин, А.А. Копина, Е.Г. Костикова, В.И. Крусс, Е.В. Кудряшова, Е.А. Лопатникова, Т.Д. Мыктыбаев, О.А. Ногина, С.В. Овсянников, К.Э. Олинов, В.М. Орлова, С.Г. Пепеляев, А.А. Пилипенко, Н.А. Попонова, М.Б. Разгильдиева, Т.И. Семкина, Д.А. Смирнов, Э.Д. Соколова, А.А. Тедеев, Е.В. Терехова, Д.В. Тютин, И.А. Цинделиани, Р.Н. Шишкин, Д.М. Щекин и иные авторы).

Решению поставленных в настоящей работе задач с позиции научно обоснованной концепции интегративного правопонимания способствовали монографии В.В. Ершова «Правовое и индивидуальное регулирование общественных отношений» (Москва, 2018), «Регулирование правоотношений» (Москва, 2020).

Кроме того, автором исследован значительный объем научных трудов зарубежных ученых, связанных с исследованием нейтральности налога на добавленную стоимость: Ст. Байденс (St. Buydens), П. Батьо (P. Battiau), Ж.-П. Боден (J.-P. Bodin), Дж. Каджус (J. Kajus), М. Кин (M. Keen), Э. Кристофферсон (E. Kristoffersson), М. Лоре (M. Lauré), М. Лэнг (M. Lang), П. Мельц (P. Melz), Дж. Оуэнс (J. Owens), В. Саммерс (V. Summers), Б.Дж.М. Терра (B.J.M. Terra), П. Уоттел (P. Wattel), А. Шарле (A. Charlet), Л. Эбрил (L. Ebril) и других.

Правовую основу исследования составляют, прежде всего, Конституция Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ), иные как действующие, так и утратившие силу российские нормативные правовые акты, а также нормативные акты Европейского Союза, содержащие принципы и нормы налогового права.

Эмпирическую основу исследования составляют судебные акты Верховного Суда Российской Федерации, Конституционного Суда Российской Федерации и Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, российских арбитражных судов, а также судебные акты Суда Европейского Союза, связанные с применением принципов и норм налогового права, в том числе по вопросам взимания налога на добавленную стоимость.

Методологическую основу исследования составили современные общенаучные методы познания, в частности, аналитический метод; системный метод; структурно-функциональный метод. Кроме того, были использованы такие частно-научные методы как историко-правовой метод, формально-юридический метод и сравнительно-правовой метод.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в том, что в нем сформулирована авторская концепция принципа нейтральности налога на добавленную стоимость, определены правовая сущность, признаки и роль указанного принципа в правовом регулировании взимания НДС.

Проведенное исследование является комплексным самостоятельным исследованием понятия и содержания принципа нейтральности налога на добавленную стоимость в налоговом праве Российской Федерации, его соотношения с нормами российского налогового права, которые регулируют правоотношения, связанные с установлением и взиманием НДС, практикой их применения с обоснованием предложений по разрешению проблем такого соотношения.

Положения, сформулированные в ходе диссертационного исследования, обладающие научной новизной и выносимые на защиту:

1. Диссертантом теоретически обосновано, что в системе правовых регуляторов действуют *специальные принципы института правового регулирования взимания НДС – первичные регуляторы налоговых правоотношений, связанных с*

установлением и взиманием НДС, более абстрактные и менее определенные, чем нормы налогового права, основополагающие элементы единой системы форм налогового права, связанных с установлением и взиманием НДС, наделенные общеобязательностью (высшей императивностью) и имеющие объективный характер содержания.

2. Автором сделан вывод, что **принцип нейтральности налога на добавленную стоимость** – это специальный принцип института правового регулирования взимания НДС, первичный регулятор налоговых правоотношений, связанных с установлением и взиманием налога на добавленную стоимость, объективно существующий основополагающий элемент единой системы форм налогового права, связанных с установлением и взиманием налога на добавленную стоимость, сформировавшийся как результат обобщения опыта правотворческой и правореализационной деятельности в сфере косвенного налогообложения, предусматривающий освобождение налогоплательщика от бремени налога на добавленную стоимость, претерпеваемого в целях совершения дальнейшей облагаемой данным налогом операции, исключение влияния указанного налога на конкурентное положение налогоплательщика на рынке, свободу выбора им правовых форм организации, способов и иных условий ведения предпринимательской деятельности.

3. Автор пришел к выводу, что содержание принципа нейтральности НДС формируется совокупностью следующих элементов: а) **конкурентный элемент** - исключение влияния налога на добавленную стоимость на конкурентное положение налогоплательщиков на рынке; б) **имущественный элемент** - отсутствие ощутимого влияния на имущественное положение налогоплательщиков, освобождение налогоплательщиков от бремени налога на добавленную стоимость, претерпеваемого для целей дальнейшей облагаемой операции; в) **формально-юридический элемент** - отсутствие зависимости налоговых последствий по налогу на добавленную стоимость от правовых форм организации и ведения предпринимательской деятельности; г) **экономико-правовой элемент** - отсутствие зависимости налоговых последствий по налогу на добавленную стоимость от способов (средств производства и

распределения) и иных обстоятельств собственно ведения предпринимательской деятельности.

4. Автором обосновано, что принцип нейтральности НДС как первичный регулятор правоотношений в сфере взимания НДС конкретизируется в нормах права, предусматривающих вычеты по НДС, обеспечивающих ступенчатое переложение бремени налога на конечных потребителей товаров (работ, услуг) с тех налогоплательщиков, которые не являются конечными потребителями. Также принцип нейтральности НДС первичен по отношению к нормам института правового регулирования взимания НДС, предусматривающим налоговые ставки и освобождения от обложения указанным налогом, что исключает коллизии между указанными правовыми регуляторами.

5. В результате изучения норм института правового регулирования взимания НДС и правоприменительной практики выявлены коллизии между принципом нейтральности НДС и следующими отдельными нормами указанного института налогового права:

а) нормами, закрепляющими жесткие формальные условия для применения налоговых вычетов с приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав, к числу которых относятся требования обязательного наличия счета-фактуры, первичных документов и принятия приобретенных товаров (работ, услуг) на учет (ст. 169, ст. 172 НК РФ);

б) нормами, ограничивающими право иностранных организаций на применение налоговых вычетов (п. 4 ст. 171 НК РФ);

в) нормами, предусматривающими освобождения для операций, предшествующих финальной облагаемой реализации товаров (работ, услуг) конечным потребителям, а также избирательные освобождения в отношении реализации товаров (работ, услуг) конечным потребителям, нарушающие конкуренцию между предпринимателями (п. 2 ст. 146, ст. 149 НК РФ);

г) нормами, исключающими из круга налогоплательщиков по НДС лиц, применяющих специальные налоговые режимы (ст. 346.11, ст. 346.43 НК РФ);

д) нормами, предусматривающими пониженные ставки по НДС в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), схожих по своему потребительскому

назначению, в зависимости от критериев, не представляющихся обоснованными для нарушения конкуренции на рынке таких товаров (работ, услуг) (п. 1 ст. 164 НК РФ).

6. С целью устранения коллизий между принципом нейтральности НДС и указанными выше нормами института правового регулирования взимания НДС автор разработал следующие изменения и дополнения в налоговое законодательство:

а) предусмотреть в ст. 172 НК РФ право налогоплательщика на налоговый вычет, если он документально подтвердит возникновение объекта налогообложения по налогу на добавленную стоимость, в отношении которого заявлен указанный соразмерный налоговой базе по нему налоговый вычет, и цель, заключающуюся в использовании приобретенных товаров (работ, услуг, имущественных прав), по которым заявлен налоговый вычет, для совершения дальнейшей операции, облагаемой налогом на добавленную стоимость;

б) предусмотреть в п. 4 ст. 171 НК РФ право иностранных организаций принимать в полном объеме к вычету суммы НДС, предъявленного им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации в целях совершения дальнейших облагаемых операций;

в) исключить из п. 2 ст. 146, ст. 149 НК РФ освобождения от НДС для операций, предшествующих финальной облагаемой реализации товаров (работ, услуг) конечным потребителям, а также избирательные освобождения в отношении реализаций товаров (работ, услуг) конечным потребителям, нарушающие конкуренцию между предпринимателями;

г) предусмотреть в п. 1 ст. 145, ст. 346.11, 346.43 НК РФ право лиц, применяющих специальные налоговые режимы, предусматривающие освобождение от обязанностей налогоплательщика по НДС, отказаться от такого освобождения;

д) исключить из п. 1 ст. 164 НК РФ нормы, предусматривающие пониженные ставки по НДС в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), схожих по своему общему потребительскому назначению, в зависимости от критериев, не представляющихся обоснованными для нарушения конкуренции на рынке таких товаров (работ, услуг).

Теоретическая и практическая значимость работы заключается в дополнении науки налогового права новыми дефинициями специальных принципов

института правового регулирования взимания НДС и принципа нейтральности налога на добавленную стоимость, результатами исследования генезиса принципа нейтральности налога на добавленную стоимость, его содержания и соотношения с законодательством о налогах и сборах и правоприменительной практикой, а также обоснованных предложений по разрешению выявленных проблем такого соотношения.

Выводы, сделанные в диссертационном исследовании, могут стать основой для дальнейшего совершенствования правового регулирования правоотношений, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость.

Использование выводов и предложений, касающихся принципа нейтральности налога на добавленную стоимость, а также совершенствования законодательства о налогах и сборах и правоприменительной практики, будет способствовать правильному восприятию указанного принципа права со стороны субъектов налоговых правоотношений, что позволит предотвращать ненадлежащее толкование и применение норм права, регулирующих правоотношения по взиманию налога на добавленную стоимость, в том числе при разрешении споров.

Положения, сформулированные в диссертации, могут найти применение в учебном процессе в рамках преподавания дисциплины «Налоговое право» для обучающихся юридических вузов.

Степень достоверности и апробация результатов исследования.

Достоверность результатов диссертационного исследования обусловлена использованными методами научного познания, теоретической основой, а также правовой и эмпирической базами исследования.

Результаты осуществленного исследования нашли отражение в опубликованных автором научных статьях. Всего по теме исследования опубликовано 16 научных работ, в том числе 7 научных статей в рецензируемых изданиях, включенных в перечень рецензируемых научных изданий Высшей аттестационной комиссии при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации, а также одна научная монография.

Основные положения исследования обсуждались на заседаниях кафедры финансового права Российского государственного университета правосудия и

докладывались на следующих конференциях: в ходе XV Международной научно-практической конференции «Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2017 года» (13.04.2018), XVI Международной научно-практической конференции «Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2018 года» (12.04.2019), проведенных Юридическим факультетом Московского государственного университета имени М.В. Ломоносова; в ходе XX Международной научно-практической конференции «Права и обязанности гражданина и публичной власти: поиск баланса интересов» (26.11.2019), проведенной Юридическим факультетом Московского государственного университета имени М.В. Ломоносова, Российской академией юридических наук, Московским государственным юридическим университетом имени О.Е. Кутафина; в ходе Международной научно-практической конференции «Общество, право, правосудие» (28.11.2019 г.), проведенной Центральным филиалом ФГБОУВО «РГУП»; в ходе Международной научно-практической конференции «Финансовое право в цифровую эпоху» (27.11.2020 г.), проведенной ФГБОУВО «РГУП»; в ходе Всероссийской научно-практической конференции «Налоговое право России в условиях формирования цифровой экономики: современное состояние и перспективы развития» (26.05.2022 г.), проведенной Казанским филиалом ФГБОУВО «РГУП».

Основные положения исследования использовались и используются в процессе чтения лекций, проведения семинарских занятий по дисциплине «Налоговое право» в Северо-Западном филиале ФГБОУВО «РГУП» (г. Санкт-Петербург).

Соответствие диссертации отрасли наук и специальности. Тема и содержание диссертационного исследования соответствуют юридической отрасли наук по специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право.

Структура диссертации. Структура определяется целью и задачами диссертационного исследования и состоит из введения, двух глав, содержащих пять параграфов, заключения, библиографического списка использованных источников.

СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во введении обосновывается актуальность темы исследования и степень ее научной разработанности, определены объект и предмет исследования, его цели, задачи, раскрыты теоретическая, методологическая, эмпирическая и правовая основы работы, обоснована ее научная новизна и сформулированы положения, выносимые на защиту, определены теоретическая и практическая значимость итогов работы, изложены сведения об апробации и внедрении полученных результатов, а также о структуре диссертации.

Глава первая «Принцип нейтральности НДС: правовая сущность, содержание и роль в правовом регулировании взимания НДС» включает в себя три параграфа.

В параграфе «Понятие специального принципа института правового регулирования взимания НДС с позиции интегративного правопонимания» рассмотрены существующие интерпретации сущности и понятия принципов права как правовой категории исходя из идей юридического позитивизма, синтезированного правопонимания и интегративного правопонимания.

Автор пришел к выводу, что наиболее верным как с теоретической, так и с практической точек зрения, в частности, применительно к принципам налогового права, является понимание принципов права с позиции интегративного правопонимания. Исходя из интегративного правопонимания принципы права являются первичными регуляторами правоотношений; входят в единую систему форм национального и международного права. Будучи первичными по отношению к нормам права, принципы права составляют основу для правотворческой деятельности, в рамках которой разрабатываются правовые нормы.

Рассмотрев существующие в теории налогового права подходы к понятию принципов налогового права, диссертант на основе интегративного правопонимания сформулировал авторское определение *принципов налогового права*, под которыми понимаются первичные регуляторы налоговых правоотношений, более абстрактные и менее определенные, чем нормы налогового права, основополагающие элементы

единой системы форм налогового права, наделенные общеобязательностью (высшей императивностью) и имеющие объективный характер содержания.

Автором отмечено, что из сложившейся судебной практики по налоговым спорам следует, что принципы налогового права могут применяться в отсутствие их закрепления в Налоговом кодексе РФ, что доказывает то, что они являются объективно существующими регуляторами налоговых правоотношений согласно концепции интегративного правопонимания.

Исследуя вопросы классификации принципов налогового права, автор установил, что в теории налогового права они традиционно подразделяются по сфере действия на общие (общеправовые), межотраслевые, отраслевые и институционные. Среди институционных принципов налогового права учеными выделяются специальные принципы отдельных институтов налогового права. С учетом изложенного, предоставляется обоснованным выделение специальных принципов института правового регулирования взимания НДС.

Диссертант с позиции интегративного правопонимания сформулировал определение специальных принципов института правового регулирования взимания НДС, под которыми предлагается понимать первичные регуляторы налоговых правоотношений, связанных с установлением и взиманием НДС, более абстрактные и менее определенные, чем нормы налогового права, основополагающие элементы единой системы форм налогового права, связанных с установлением и взиманием НДС, наделенные общеобязательностью (высшей императивностью) и имеющие объективный характер содержания.

В параграфе «Генезис нейтральности НДС как специального принципа института правового регулирования взимания НДС» исследуется опыт налогообложения, который привел к появлению НДС, и генезис нейтральности НДС.

Отмечается, что появлению НДС предшествовал опыт взимания косвенных налогов в государствах Европы в первой половине XX века. Его изучение показывает, что налогообложение оказывало существенное искажающее воздействие на свободный рынок производства и реализации товаров, работ, услуг, влияя на выбор предпринимателями сферы экономической деятельности, а также особенностей ее ведения.

Новой моделью косвенного налога, не имеющей недостатков предыдущих моделей косвенного налогообложения, стал НДС. Предприниматели, совершая операции с экономическим продуктом до его реализации конечному потребителю, юридически (формально) являлись плательщиками НДС, исчисляя и перечисляя его в бюджет, но из круга фактических носителей бремени его уплаты были исключены за счет применения налоговых вычетов. Налоговые вычеты обеспечивали оперативную компенсацию затрат предпринимателей на оплату НДС, поскольку давали право уменьшить сумму налога, полученную от покупателя при реализации экономического продукта, на сумму налога, уплаченного при покупке экономического продукта, сразу же после его предъявления. То есть в процессе приобретения товаров (работ, услуг) для предпринимательских целей денежные средства предпринимателя в виде НДС, предъявляемого и уплачиваемого его контрагентом в бюджет, изымались у него лишь кратковременно. НДС исключил кумулятивное (каскадное) накопление налоговой составляющей в цене экономического продукта, приобретаемого его конечным потребителем, которое оказывало влияние на конкуренцию.

Теоретически обосновывается, что нейтральность НДС по отношению к предпринимательской деятельности – это сущностная характеристика указанного налога, в которой отражены цели и задачи установления и введения НДС. Именно в развитие нейтральности НДС были сформулированы элементы данного налога и нормы, регулирующие правоотношения по его взиманию. Нейтральность НДС – это не абстрактная теоретическая идея, имеющая исключительно декларативный характер. Нейтральность с учетом ее сущностного значения для исчисления и уплаты НДС – это специальный принцип налогообложения, который имеет самостоятельное регулирующее действие, а потому является принципом налогового права.

В результате изучения генезиса нейтральности НДС автор приходит к выводу, что история становления и признания принципа нейтральности НДС в зарубежной доктрине, характеризующей экономико-правовую природу указанного налога, позволяет рассматривать нейтральность НДС как специальный принцип института правового регулирования взимания НДС.

В параграфе «Содержание принципа нейтральности НДС и его регулирующая роль при взимании НДС» исследуется содержание принципа нейтральности и регулирующая роль данного принципа при взимании НДС.

Рассматриваются существующие интерпретации элементов принципа нейтральности НДС, в том числе в зарубежной доктрине. Также автором рассматриваются позиции Суда ЕС и разъяснения ОЭСР относительно действия принципа нейтральности НДС, а также о возможных ограничениях такого действия.

Автор приходит к выводу, что принцип нейтральности НДС формируется совокупностью следующих элементов: а) *конкурентный элемент* - исключение влияния налога на добавленную стоимость на конкурентное положение налогоплательщиков на рынке; б) *имущественный элемент* - отсутствие ощутимого влияния на имущественное положение налогоплательщиков, освобождение налогоплательщиков от бремени налога на добавленную стоимость, претерпеваемого для целей дальнейшей облагаемой операции; в) *формально-юридический элемент* - отсутствие зависимости налоговых последствий по налогу на добавленную стоимость от правовых форм организации и ведения предпринимательской деятельности; г) *экономико-правовой элемент* - отсутствие зависимости налоговых последствий по налогу на добавленную стоимость от способов (средств производства и распределения) и иных обстоятельств собственно ведения предпринимательской деятельности.

С учетом результатов исследования генезиса нейтральности НДС, дано определение принципа нейтральности НДС, под которым предлагается понимать специальный принцип института правового регулирования взимания НДС, первичный регулятор налоговых правоотношений, связанных с установлением и взиманием налога на добавленную стоимость, объективно существующий основополагающий элемент единой системы форм налогового права, связанных с установлением и взиманием налога на добавленную стоимость, сформировавшийся как результат обобщения опыта правотворческой и правореализационной деятельности в сфере косвенного налогообложения, предусматривающий освобождение налогоплательщика от бремени налога на добавленную стоимость, претерпеваемого в целях совершения дальнейшей облагаемой данным налогом

операции, исключение влияния указанного налога на конкурентное положение налогоплательщика на рынке, свободу выбора им правовых форм организации, способов и иных условий ведения предпринимательской деятельности.

Формулируя вывод о регуливающей роли принципа нейтральности НДС при взимании НДС, автор отмечает, что данный принцип, будучи первичным правовым регулятором, регулирует правоотношения, связанные с установлением и взиманием НДС. Он определяет содержание норм права, предусматривающих вычеты по НДС, которые обеспечивают ступенчатое переложение бремени налога на конечных потребителей товаров (работ, услуг) с тех налогоплательщиков, которые не являются конечными потребителями. Также принцип нейтральности НДС первичен по отношению к нормам института правового регулирования взимания НДС, предусматривающим налоговые ставки и освобождения от обложения указанным налогом, что исключает коллизии между указанными правовыми регуляторами.

Глава вторая «Правовые проблемы реализации принципа нейтральности НДС в российском правовом порядке» включает в себя два параграфа.

В параграфе «Соотношение принципа нейтральности НДС и норм российского налогового права» исследуется содержание норм института правового регулирования взимания НДС на предмет их соответствия принципу нейтральности НДС. В результате исследования были выявлены коллизии между отдельными указанными нормами и принципом нейтральности НДС как специальным принципом института правового регулирования взимания НДС.

Отмечается, что нормы ст. 169, ст. 172 НК РФ определяют жесткие формальные условия для применения налоговых вычетов при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав. К их числу относятся обязательное наличие счетов-фактур, первичных документов, а также принятие на учет приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав. В отсутствие указанных документов и принятия приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав на учет в налоговом вычете по НДС будет отказано. Однако такой подход представляется необоснованным, дискредитирующим нейтральность НДС, поскольку допускает отказ в предоставлении налоговых вычетов исключительно по формальным основаниям. Право на вычет по НДС обусловлено приобретением товаров (работ,

услуг, имущественных прав), а также целью использования приобретенных товаров (работ, услуг, имущественных прав) для совершения дальнейших облагаемых операций, что может подтверждаться любыми документами, а также данными из других источников, в частности, систем автоматизированного контроля, которыми располагают налоговые органы.

Нормы п. 4 ст. 171 НК РФ существенно ограничивают право на налоговый вычет для иностранного налогоплательщика, поскольку позволяют реализовать такое право только после постановки на учет в налоговых органах Российской Федерации. Более того, такой вычет может быть предоставлен только после оплаты российским налоговым агентом налога, удержанного из доходов этого иностранного лица, и только в той части, в которой приобретенные товары (работы, услуги) использованы при производстве товаров (работ, услуг), реализованных удержавшему НДС российскому налоговому агенту. Автор обосновывает, что такие ограничения противоречат принципу нейтральности НДС.

Произвольное исключение (освобождение от НДС) операции из цепочки облагаемых операций между налогоплательщиками, предшествующей облагаемому потреблению, лишает налогоплательщика-покупателя права на налоговый вычет НДС, в результате чего соответствующая сумма НДС фактически будет перелagаться на него продавцом в составе себестоимости в отношении такой произвольно исключенной (необлагаемой) операции. В этой связи автор приходит к выводу, что противоречит принципу нейтральности НДС закрепление в положениях Налогового кодекса РФ освобождений от НДС в отношении операций, предшествующих стадии облагаемого приобретения итогового экономического продукта конечным потребителем, то есть стадии облагаемого потребления (п. 2 ст. 146, ст. 149 НК РФ).

Отмечается, что под действие принципа нейтральности НДС не подпадают плательщики налогов, предусмотренных рядом специальных налоговых режимов (ст. 346.11, ст. 346.43 НК РФ). Императивное освобождение налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы, от исполнения обязанностей налогоплательщика по НДС приводит к ухудшению их финансового и конкурентного положения, и, как следствие, нарушает принцип нейтральности НДС.

Обосновывается, что нормы п. 1 ст. 164 НК РФ, предусматривающие пониженные ставки по НДС в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), схожих по своему потребительскому назначению, в зависимости от критериев, не представляющихся обоснованными для нарушения конкуренции на рынке таких товаров (работ, услуг), также противоречат принципу нейтральности НДС.

В целях устранения коллизии между принципом нейтральности НДС и указанными выше отдельными нормами института правового регулирования взимания НДС сформулированы предложения по внесению изменений в положения Налогового кодекса РФ. В частности, предлагается предусмотреть право налогоплательщика на налоговый вычет, если он документально подтвердит возникновение объекта НДС, в отношении которого заявлен указанный соразмерный налоговой базе по нему налоговый вычет; и цель, заключающуюся в использовании приобретенных товаров (работ, услуг, имущественных прав), по которым заявлен указанный налоговый вычет, для совершения дальнейшей операции, облагаемой налогом на добавленную стоимость. Также предлагается предусмотреть право иностранных организаций принимать в полном объеме к вычету суммы НДС, предъявленного им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации в целях совершения дальнейших облагаемых операций. Предлагается исключить освобождения от НДС для операций, предшествующих финальной облагаемой реализации товаров (работ, услуг) конечным потребителям, а также избирательные освобождения в отношении реализаций товаров (работ, услуг) конечным потребителям, нарушающих конкуренцию между предпринимателями. Также автором предлагается предусмотреть право лиц, применяющих специальные налоговые режимы, предусматривающие освобождение от обязанностей налогоплательщика по НДС, отказаться от такого освобождения, а также исключить нормы, предусматривающие пониженные ставки по НДС в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), схожих по своему общему потребительскому назначению, в зависимости от критериев, не представляющихся обоснованными для нарушения конкуренции на рынке таких товаров (работ, услуг).

В параграфе «Соотношение принципа нейтральности НДС и российской правоприменительной практики» исследуется соотношение принципа нейтральности НДС с российской правоприменительной практикой.

Отмечается, что правоприменительная практика демонстрирует жесткий подход к толкованию условий реализации налогоплательщиками права на налоговый вычет, следуя буквальному толкованию положений ст. 171-172 НК РФ и признавая в качестве таковых обязательное наличие должным образом оформленного счета-фактуры, первичных документов и принятие товаров (работ, услуг) на учет. Такой подход несовместим с принципом нейтральности НДС, поскольку препятствует налогоплательщику в освобождении от фактического бремени налога при наличии совершенной облагаемой операции и связанной с ней суммы НДС, которую налогоплательщик претерпевает для целей совершения дальнейшей облагаемой операции.

Кроме того, еще одним подходом, вступающим в противоречие с принципом нейтральности НДС и нашедшим свое отражение в судебной практике, стал сформированный в судебной практике подход к толкованию момента восстановления авансового вычета по НДС. Согласно ему налогоплательщик обязан восстановить примененный вычет с аванса в момент отражения соответствующей отгрузки товаров (работ, услуг) его контрагентом и вне зависимости от применения права на вычет с приобретенных товаров (работ, услуг) в общем порядке, предусмотренном в п. 1 ст. 172 НК РФ.

Руководствуясь формальным содержанием норм, проанализированных с точки зрения нарушения конкурентной, формально-юридической и экономической составляющих принципа нейтральности НДС, налоговые органы, безусловно, воплощают буквальный смысл этих норм в правоприменительной практике. Такой подход искажает практику взимания налога на добавленную стоимость, придает ей содержание, которое не соотносится с принципом нейтральности НДС.

При этом отмечается, что в практике Верховного Суда Российской Федерации в ряде дел принцип нейтральности НДС был применен как первичный правовой регулятор. Однако описанные случаи пока не привели к изменению изложенных позиций правоприменительных органов, противоречащих указанному принципу.

Кроме того, после изменения отдельных выявленных норм института правового регулирования взимания НДС, противоречащих принципу нейтральности НДС, предлагается принять официальные разъяснения на уровне Верховного Суда Российской Федерации и ФНС России, которые бы ориентировали правоприменительные органы на правильное применение скорректированных норм, которое отвечало бы действительному смыслу их внесения и осуществлялось бы в системной связи с иными нормами главы 21 Налогового кодекса РФ.

В **заключении** излагаются основные выводы проведенного исследования и рекомендации по совершенствованию действующего законодательства и правоприменительной практики.

По теме диссертационного исследования автором опубликованы следующие работы:

Публикации в ведущих рецензируемых научных журналах, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией Министерства образования и науки Российской Федерации

1. Шелкунов А.Д. Реализация принципа нейтральности НДС в России в свете новых разъяснений ОЭСР // Закон. – 2012. – № 7. – С. 124–131 (0,84 п.л.).
2. Шелкунов А.Д. Принцип нейтральности НДС и подходы судебной практики // Закон. – 2014. – № 4. – С. 159–164 (0,53 п.л.).
3. 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.).
4. Шелкунов А.Д. Особенности взимания НДС при совершении облагаемых и необлагаемых операций // Вестник экономического правосудия. - 2016. - №7. - С. 134-140 (0,81 п.л.).
5. Шелкунов А.Д. Споры о моменте восстановления авансового вычета по НДС // Налоговед. – 2017. – № 6. – С. 61–65 (0,37 п.л.).
6. Шелкунов А.Д. Принцип нейтральности налога на добавленную стоимость // Финансовое право. – 2022. - №2. – С. 41-43 (0,38 п.л.).

7. Шелкунов А.Д. Экономический анализ и толкование норм налогового права об НДС // Закон. – 2022. - №5. – С. 37-42 (0,63 п.л.).

Публикации в научных журналах, индексируемых в Web of Science

8. Шелкунов А.Д. Принцип нейтральности НДС: содержание и соотношение с законодательством о налогах и сборах // Правоприменение. – 2022. – Т.6, №1. - С. 100-110 (1,28 п.л.).

Публикации в иных изданиях

9. Шелкунов А.Д. Необоснованная налоговая выгода и возмещение НДС, уплаченного в бюджет // Судебная практика в Западной Сибири. – 2013. – № 4. – С. 126–128 (0,35 п.л.).

10. Шелкунов А.Д. Нейтральность НДС и правовое регулирование специальных налоговых режимов // Налоговый вестник. – 2015. – № 8. – С. 67–70 (0,16 п.л.).

11. Шелкунов А.Д. Принцип нейтральности налога на добавленную стоимость [Электронное издание]. - М.: М-Логос, 2017. - 127 с. (5,29 п.л.).

12. Шелкунов А.Д. Правовая природа НДС и проблема определения момента восстановления вычетов по авансам // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2017 года: по материалам XV Междунар. науч.-практ. конф. 13–14 апреля 2018 г., Москва: [сборник] / сост. М.В. Завязчикова; под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2019. – С. 103-107 (0,2 п.л.).

13. Шелкунов А.Д. Принцип нейтральности налога на добавленную стоимость (по следам Определения КС РФ от 8 ноября 2018 г. №2796-О) // Налоговое право в решениях Конституционного Суда Российской Федерации 2018 года: по материалам XVI Междунар. науч.-практ. конф. 12–13 апреля 2019 г., Москва: [сборник] / [сост. М.В. Завязчикова]; под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2020. – С. 121-124 (0,16 п.л.).

14. Шелкунов А.Д. Принцип нейтральности налога на добавленную стоимость как принцип налогового права // Научные труды. Российская академия

юридических наук. Выпуск 20. – М.: ООО «Издательство «Юрист», 2020. – С. 67-71 (0,2 п.л.).

15. Шелкунов А.Д. Принцип нейтральности налога на добавленную стоимость // Общество, право, правосудие: материалы международной научно-практической конференции (28.11.2019) / отв. за выпуск Д.Д. Солодовченко. Воронеж: ФГБОУВО «РГУП», Центральный филиал, 2020. С. 497-501 (0,25 п.л.).

16. Шелкунов А.Д. Принцип нейтральности НДС как средство правового регулирования // Финансовое право в цифровую эпоху: Материалы Международной научно-практической конференции. Москва. 27 ноября 2020 г. - М.: РГУП, 2021. – С. 217-223 (0,38 п.л.).