

В диссертационный совет Д. 170.003.03,
созданный на базе Федерального
государственного бюджетного
образовательного учреждения высшего
образования «Российский
государственный университет
правосудия»

(117418, г. Москва, улица
Новочеремушкинская, д. 69)

ОТЗЫВ

на автореферат диссертации Шелкунова Александра Дмитриевича на тему «Нейтральность НДС как специальный принцип института правового регулирования взимания НДС», представленной на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право

Тема проведенного диссертационного исследования «Нейтральность НДС как специальный принцип института правового регулирования взимания НДС» и затронутая в нем проблематика экономико-правовой сущности налога на добавленную стоимость, и ее учет в действующем российском правовом регулировании и правоприменительной практике представляются актуальными. Конституционный Суд Российской Федерации в своих решениях неоднократно подчеркивал, что налоги должны устанавливаться с учетом их экономической сущности.

При этом экономические характеристики налога представляют теоретическую и практическую ценность не сами по себе, а в той мере, в какой они позволяют реализовать базовые начала налогообложения, заложенные статьей 57 Конституции Российской Федерации, и учитывают конституционный характер налоговой обязанности.

Согласно неоднократно выраженной правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, в налогообложении равенство понимается, прежде всего, как равномерность, нейтральность и

справедливость налогообложения; это означает, что одинаковые экономические результаты деятельности налогоплательщиков должны влечь одинаковое налоговое бремя и что принцип равенства налогового бремени нарушается в тех случаях, когда определенная категория налогоплательщиков попадает в иные по сравнению с другими налогоплательщиками условия, хотя между ними нет существенных различий, которые оправдывали бы неравное правовое регулирование (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 13 марта 2008 года № 5-П и др.).

Наиболее известным примером позиции Конституционного Суда Российской Федерации, указывающей на нейтральность налога на добавленную стоимость, является Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 2 октября 2003 года № 84-О, вынесенное по жалобе ООО «Дизайн-группа «Интерьер Флора» на нарушение конституционных прав пунктом 3 статьи 161 Налогового кодекса Российской Федерации. В данном Определении Конституционный Суд Российской Федерации указал, что взимание налога на добавленную стоимость при предоставлении публичного имущества в аренду обусловлено тем, что при этом появляется объект налогообложения, т.е. операции по реализации услуг, имеющие стоимостную характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога. Освобождение таких операций от налогообложения означало бы изъятие из общего правового режима, несовместимое с конституционными принципами экономической нейтральности налогов и признания и защиты равным образом частной, государственной, муниципальной и иных форм собственности. Вместе с тем, Конституционный Суд Российской Федерации не всегда прямо указывал на нейтральность налога на добавленную стоимость, используя более общие рассуждения о равенстве налогообложения (например, постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 1 июля 2015 года № 19-П и от 30 июня 2020 года № 31-П).

Как справедливо отмечено в автореферате, до настоящего времени в отечественной науке не проводилось комплексного правового исследования принципа нейтральности как специального принципа правового регулирования налога на добавленную стоимость.

В качестве цели исследования диссертант наметил определение понятия и содержания принципа нейтральности налога на добавленную стоимость. Сообразно этому сформулированы план исследования и задачи, которые, насколько позволяет судить автореферат, автором решены с привлечением обширного материала и источников: трудов отечественных и зарубежных исследователей, российских и зарубежных законодательства и судебной практики.

Отличительной чертой работы является использование для отраслевого исследования современных разработок в области теории права, в частности, интегративной теории права В.В. Ершова, что, несомненно, методологически обогатило исследование.

Также особо отмечу работу автора с большим количеством зарубежных источников, перевод которых он осуществил самостоятельно. Таким образом, проведенное исследование основывается на значительном ряде трудов зарубежных ученых.

В результате проведенного исследования автору удалось сделать оригинальные, обладающие научной новизной выводы, которые он вынес на защиту. Рассматриваемое диссертационное исследование свидетельствует о значимом вкладе диссертанта в науку финансового права.

Основной вывод исследования, который теоретически обосновывается автором, состоит в том, что нейтральность налога на добавленную стоимость – это сущностная характеристика данного налога, в которой отражены цели и задачи установления и введения данного налога, а также специальный принцип налогообложения, имеющий самостоятельное регулирующее воздействие.

Диссертантом выявлены составные элементы принципа нейтральности налога на добавленную стоимость: конкурентный, имущественный,

формально-юридический и экономико-правовой, что, по моему мнению, позволило достаточно полно раскрыть содержание этого принципа и определить направления его регулирующего воздействия в процессе взимания налога на добавленную стоимость.

Интересными и одновременно дискуссионными являются выводы автора о коллизии между принципом нейтральности налога на добавленную стоимость и нормами российского налогового законодательства, закрепляющими условия для применения налоговых вычетов (статьи 169 и 172 Налогового кодекса Российской Федерации), нормами, ограничивающими право иностранных организаций на применение налоговых вычетов (пункт 4 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации), нормами, исключающими из круга плательщиков налога на добавленную стоимость лиц, применяющих специальные налоговые режимы (статьи 346.11, 346.43 Налогового кодекса Российской Федерации). Это лишь часть коллизий, выделенных автором, но и их перечисления достаточно, чтобы увидеть критический настрой диссертанта к действующему правовому регулированию налога на добавленную стоимость с точки зрения реализации принципа нейтральности налога на добавленную стоимость, как он понимается диссертантом.

Высоко оценивая проведенное исследование А.Д. Шелкунова, хотел бы уточнить его мнение относительно того, является ли принцип нейтральности налогообложения специальным принципом налогового регулирования применительно ко всем видам налогов или же он является исключительно специальным принципом правового регулирования налога на добавленную стоимость?

Отмеченные в данном отзыве на автореферат дискуссионные моменты проведенного исследования призваны лишь подчеркнуть оригинальность и научную новизну авторской концепции принципа нейтральности налога на добавленную стоимость, разработка которой, несомненно, заслуживает высокой научной оценки и значима, по моему мнению, для развития науки финансового права и правоприменительной практики.

Таким образом, ознакомившись с авторефератом диссертации Шелкунова Александра Дмитриевича на тему «Нейтральность НДС как специальный принцип института правового регулирования взимания НДС», полагаю, что данное исследование соответствует паспорту специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право и отвечает требованиям, установленным Положением о присуждении ученых степеней, утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 24 сентября 2013 года № 842, а соискатель заслуживает присуждения искомой ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право.

Советник Конституционного Суда
Российской Федерации
в управлении конституционных основ
публичного права
Секретариата Конституционного Суда
Российской Федерации

М.С. Козленко

18.08.2022 г.

Контактные данные: тел: 8 921 658 2278 эл. почта: Mikhail.Kozlenko@ksrf.ru

Адрес места работы: 190000, Санкт-Петербург, Сенатская площадь, дом 1.

Конституционный Суд Российской Федерации

Подпись

заверяю:

Главный специалист 3 разряда
Управления государственной службы
и кадров Конституционного Суда
Российской Федерации

В.В. Долгих

