

**В Диссертационный совет Д 170.003.03,
созданный на базе федерального
государственного бюджетного
образовательного учреждения высшего
образования «Российский
государственный университет
правосудия»**

Отзыв

**официального оппонента, кандидата юридических наук,
Копиной Анны Анатольевны
на диссертацию Шелкунова Александра Дмитриевича
на тему:**

**«Нейтральность НДС как специальный принцип института правового
регулирувания взимания НДС», представленную к защите на соискание
ученой степени кандидата юридических наук по специальности
12.00.04 – финансовое право, налоговое право, бюджетное право**

Налог на добавленную стоимость (далее – НДС) имеет важнейшее значение как налоговый доход федерального бюджета бюджетной системы Российской Федерации. Не смотря на то, что он является результатом многолетних поисков идеального налога, научный потенциал исследований его природы далеко не исчерпан. Особенностью НДС является его конструкция, которая была разработана таким образом, чтобы выполнять особенные задачи, поставленные при введении этого налога. Известно, что в Российской Федерации налог может быть установлен только при определении его обязательных элементов, закреплённых в статье 17 Налогового кодекса Российской Федерации (далее-НК РФ), однако НДС не может быть установлен без вычетов, поскольку в этом случае это уже будет совсем другой налог. Представленная диссертационная работа является попыткой определить значение этого элемента, через существенный принцип, провозглашенный при создании НДС – нейтральности. Указанное предопределяет актуальность данной темы, поскольку виды хозяйственной деятельности совершенствуются и усложняются, что требует от налоговой

системы универсальности и гибкости правового регулирования при неизменном сохранении гарантий для налогоплательщиков, предпринимательской активности, обеспечения достаточности и законности изъятий. Многочисленные акты Конституционного Суда Российской Федерации, Высшего арбитражного суда Российской Федерации, а затем и Верховного суда Российской Федерации, которые указывают на данный принцип при разрешении споров о порядке налогообложения в уникальных ситуациях, только подчеркивают актуальность данного исследования для развития науки и практики в налоговой сфере. Нельзя не отметить существование большого количества исследований феномена НДС с позиций правовой и экономической науки, проведенных в настоящее время, которые позволили Шелкунову А.Д., опираясь на них, сконцентрироваться на самой сути этого налога и выработать значимые научные и практические результаты.

Актуальность темы диссертационного исследования выражена в его цели, а именно: определение понятия и содержания принципа нейтральности НДС как основы для дальнейшего совершенствования норм законодательства о налогах и сборах и правоприменительной практики с формулированием предложений по такому совершенствованию (С. 5). Реализация цели была достигнута через последовательное выполнение поставленных на страницах 5-6 диссертационного исследования задач. Одной из важнейших задач, определенных автором можно назвать определение специальных принципов института правового регулирования взимания налога на добавленную стоимость исходя из научно обоснованной концепции интегративного правопонимания, что не осуществлялось исследователями ранее. Постановка такой задачи указывает на несомненную теоретическую значимость работы. Практические же аспекты значимости исследования определяются задачами формулировки предложений по изменению законодательства о налогах и сборах для устранения коллизий между принципом нейтральности НДС и

институтом правового регулирования взимания НДС на основе изучения норм и правоприменительной практики.

Достоверность и научная обоснованность результатов исследования обеспечивается его комплексным методологическим характером, широким использованием научных источников по теории права, налогового права, сравнительно-правовыми подходами к анализу генезиса принципа нейтральности НДС. Важное место в исследовании занимает анализ актов правоприменительной практики.

Изучение диссертации А.Д. Шелкунова позволяет прийти к выводу, что им успешно решены поставленные задачи, реализовавшиеся в конкретных научных результатах, полученных автором, что свидетельствует и о достижении цели научной работы.

Цели и задачи исследования определили структуру диссертации, которая состоит из введения, двух глав, объединяющих пять параграфов, заключения, списка использованных источников. Избранная структура последовательна и логична.

Рецензируемая диссертация содержит ряд новых или обладающих признаком научной новизны положений, достоверность которых не вызывает сомнений. Так, предложено авторское определение принципа нейтральности налога на добавленную стоимость (положение 2, выносимое на защиту), сформулировано содержание принципа нейтральности, а также определены взаимосвязи с нормами института правового регулирования взимания НДС.

Во Введении автором обосновывается актуальность избранной темы с точки зрения ее значимости для теории и практики налогового права. Первая глава посвящена определению правовой сущности и содержания принципа нейтральности в правовом регулировании взимания НДС. Диссертанту удалось с позиции интегративного правопонимания сформулировать определение специальных принципов института правового регулирования взимания НДС (с. 15-31). Исследовать генезис нейтральности НДС как специального принципа института правового регулирования взимания НДС,

на основе анализа истории опыта налогообложения, взаимосвязей с предпринимательской деятельностью и т.д. Результатом чего стало формулирование вывода, что история становления и признания принципа нейтральности НДС в зарубежной доктрине характеризует экономико-правовую природу указанного налога, а также позволяет рассматривать нейтральность НДС как специальный принцип института правового регулирования взимания НДС (с. 32-49). Следует особо выделить подход автора к формулированию содержания принципа нейтральности НДС, а также определение его регуливающей роли при взимании данного налога (с. 50-76).

Глава вторая направлена на выявление коллизий существующих норм законодательства и правоприменительной практики с сформулированной сущностью принципа нейтральности НДС, которые могут создавать проблемы правового регулирования (с. 77-138) Важно выделить подход автора к работе с правоприменительной практикой, в результате которого был проведен глубокий и всесторонний анализ сложившихся подходов, выявлены проблемы и предложены решения (положения 5,6, выносимые на защиту). Автором по тексту выделяется значительное количество предложений по внесению изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации.

В Заключении подводятся итоги, формулируются выводы и предложения по теме диссертационного исследования, которые можно признать обоснованными, согласующимися с текстом диссертации.

Вместе с тем, следует отметить, что диссертация А.Д. Шелкунова содержит неточности, спорные моменты, положения, нуждающиеся в дополнительной аргументации и уточнении, которые не умаляют научного и практического значения рецензируемой работы.

1. Прежде всего, хотелось бы обратить внимание на недостаточность использования трудов зарубежных ученых при формулировании принципов налогового права. Выводы первого параграфа диссертационной работы

основаны на анализе походов к определению принципов права исключительно отечественной науки, в то время как второй параграф работы, напротив, обращает внимание на зарубежные подходы к определению принципа нейтральности. Не умаляя роли отечественных ученых, тем не менее, хотелось бы обратить внимание на недостаточную глубину исследования взаимосвязей общих принципов налогового права (построения налоговой системы) и специального принципа нейтральности НДС. Налоговые системы зарубежных государств развивались под влиянием различных факторов, которые сказывались на определении функций налога и его взаимосвязей с конституционными правами граждан. В некоторых странах принцип нейтральности не является исключительным принципом для взимания НДС, напротив он применяется как общий принцип построения налоговой системы (см. напр. “Fundamental principles of taxation”, in *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD Publishing, Paris. OECD (2014), DOI: <https://doi.org/10.1787/9789264218789-5-en>). Вместе с тем в работе этим взаимосвязям не уделяется достаточного внимания, что влияет на достоверность проведенного анализа зарубежного опыта. В связи с чем, хотелось бы уточнить у диссертанта, может ли он, на основе проведенного им анализа зарубежного опыта, сказать является ли принцип нейтральности НДС самостоятельным принципом, обусловленным исключительной природой косвенной налога, или является закономерным продолжением развития идеи о необходимости обеспечения нейтральности при построении налоговой системы?

2. Продолжая проблематику определения принципов, хотелось бы также выразить разумное сомнение подходам автора, не обращающего должного внимания в исследовании на принципы построения налоговой системы Российской Федерации. Так, в первом параграфе автор исследует доктринальные подходы к определению принципов права и принципов налогового права, однако далее основные принципы практически не упоминаются, вместе с тем, представляется, что проверить прямые и

обратные связи принципа нейтральности НДС и принципов налогового права является крайне необходимым условием, чтобы выработать качественное его определение и содержание. Недостаток этого подхода сказывается на выявлении коллизий и выработке предложений по совершенствованию правового регулирования взимания НДС, в котором превалирующее значение отдается исключительно принципу нейтральности НДС, а иные принципы практически не учитываются (положения 5,6, выносимые на защиту, С. 95-97 диссертации). Кроме того, автор в положении 4, выносимом на защиту указывает также, что принцип нейтральности НДС первичен по отношению к нормам института правового регулирования взимания НДС. Изложенное требует пояснения, считает ли автор, что специальный принцип занимает по отношению ко всем остальным принципам такое же первичное значение? Какой видится взаимосвязь между принципами построения налоговой системы и принципом нейтральности НДС? Если возникают противоречия, то означает ли это, что налог на добавленную стоимость чужд российской налоговой системе?

3. Анализ выводов автора по выявленным коллизиям, также делает значимым определение особенностей налогового администрирования НДС, поскольку автор упоминает о нем очень отрывочно, вместе с тем некоторые критикуемые им нормы законодательства о налогах и сборах обусловлены именно этим фактором, в связи с чем предложения по разрешению коллизий и совершенствованию законодательства о налогах и сборах стоило бы проводить с учетом этой специфики, чтобы сохранялся баланс частных и публичных интересов при применении статьей 149, 171, 172 и др. НК РФ. В связи с этим особый интерес может представлять позиция автора о соотношении общих и специальных режимов, возможной универсальности принципа нейтральности НДС вне сферы его закрепления.

4. Некоторые положения диссертации являются не совсем точными. Например, выводы об адвокате (с. 91), поскольку необходимо обращать внимание на особенности статуса адвоката, который не занимается

предпринимательской деятельностью, поэтому сложно определить порядок применения вычетов по такой деятельности.

Следует отметить, что высказанные замечания направлены на развитие научной дискуссии и не влияют на общую высокую оценку работы.

Диссертационное исследование Шелкунова Александра Дмитриевича на тему: «Нейтральность НДС как специальный принцип института правового регулирования взимания НДС» является завершенной научной работой, содержащей концептуальные положения принципа нейтральности налога на добавленную стоимость, которые можно квалифицировать как достижение в области науки финансового права. Диссертация соответствует специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право и требованиям, установленным Положением о присуждении ученых степеней, утвержденным постановлением Правительства РФ от 24.09.2013 № 842 (в ред. от 11.09.2021 № 1539), а ее автор Шелкунов Александр Дмитриевич по результатам публичной защиты заслуживает присуждения ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право.

Официальный оппонент

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»

Копина Анна Анатольевна _____

15.08.2022 г.

адрес: 117218, г. Москва, ул. Большая Черемушкинская, д. 34.

Электронная почта: a.kopina@yandex.ru

