

## **ОТЗЫВ**

**официального оппонента**

**на диссертацию 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 в Диссертационный совет Д 170.003.03, созданного на базе Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия» (г. Москва, 2022. 174 с.)**

Актуальность диссертационного исследования А.Д. Шелкунова определяется значимостью расширения научных представлений о нейтральности налога на добавленную стоимость как базовой идеи, определяющей модель правового регулирования исчисления и взимания данного налога. Благодаря ей НДС относится к разряду особых платежей, который возлагается на потребление, но при этом создает благоприятные условия для развития производства товаров, работ и услуг посредством функционирования сложного механизма налоговых вычетов и возмещений, производимых налогоплательщиками.

История формирования этого принципа свидетельствует, что нейтральность НДС является абстрактной теоретической идеей, которая была сформулирована в ответ на очевидную неудовлетворенность сложившимся в экономике положением вещей, когда налог с продаж и иные косвенные налоги, уплачиваемые в цене товара, накапливаясь с каждым новым звеном в цепочке торгово-производственных операций, приводил к существенному удорожанию товара для конечного потребителя, а также увеличивал производственные расходы бизнеса. Задача стимулирования экономического развития требовала другого подхода, который и был воплощен в современной модели НДС, основанной на принципе его нейтральности по отношению к юридическим плательщикам.

Формирование принципа нейтральности было вызвано необходимостью установить косвенный налог, предполагающий нейтрализацию несовершенств кумулятивных косвенных налогов и вовлекающий предпринимателей в процесс его взимания, но не ощущаемый ими и не влияющий на принимаемые ими предпринимательские решения (в

условиях, когда бремя его уплаты должно было переходить через налогоплательщиков на конечного приобретателя).

Будучи изначально абстрактной идеей нейтральность НДС, как справедливо отмечается автором, обладает регулирующим эффектом и собственной правовой формой. В тоже время и абстрактность идеи нейтральности, и нестандартность модели НДС по сравнению с иными налогами обуславливают научный интерес к этой проблематике, поскольку и в теории налогового права, и в практике применения института НДС не сложилось единообразного понимания относительно сущности и содержания нейтральности НДС. Российская финансово-правовая доктрина не располагала системными исследованиями, посвященными изучению содержательных аспектов этого принципа, правовой формы его обеспечения и мониторинга правоприменения с учетом его понимания в зарубежных научных источниках, заложенного еще при разработке модели налога на добавленную стоимость.

Методологически верно сформирована структура работы и последовательность исследовательских задач. Были исследованы базовые экономические характеристики, отражающие сущность НДС как платежа, изначально определяемого как нейтрального для субъектов предпринимательской деятельности. Поставленная задача определения нейтральности НДС именно как принципа налогового права обусловила необходимость изучения теоретико-правовых аспектов принципов как особых правовых установлений и формах их проявления применительно к искомому принципу нейтральности НДС. Определив параметры нейтральности НДС как базового требования к содержанию этого платежа, автор далее исследовал их наличие в действующем российском правовом регулировании и практике взимания НДС.

Подобная модель исследования представляется обоснованной и максимально эффективной для изучения заявленной проблематики и достижения поставленной цели как в части обобщения и разработки теоретико-правовых аспектов нейтральности НДС как принципа налогового права, так и в части рекомендаций по его последовательной и непротиворечивой имплементации в тексте Налогового кодекса РФ и практике взимания НДС.

Высокая результативность представленной работы также обусловлена качеством теоретической и эмпирической основы исследования: автором изучен широкий круг иностранных источников о нейтральности НДС, а также

значительное число актов судебных инстанций России и Европейского союза, отражающих подходы к пониманию нейтральности НДС и проблемы ее реализации в правоприменительной деятельности. Это позволяет заключить, что выводы диссертации в достаточной степени обоснованы и репрезентативны.

Это позволило сформировать комплекс новых для финансово-правовой доктрины теоретических положений о содержании нейтральности НДС как принципе налогового права.

В частности, интересны изыскания автора относительно выявления сущности и признаков правовой природы принципа нейтральности как правового принципа, попытка формирования системы и некоторой иерархии принципов налогового права (с. 20-30). И хотя не со всеми выводами этой части исследования можно в полной мере согласиться, тем не менее нельзя отрицать научной значимости этого обобщения сложившихся в российской правовой науке подходов к пониманию принципов права, а также направленность на их интерпретацию применительно к сфере налогообложения добавленной стоимости.

Безусловную научную ценность имеют положения диссертации о сущности нейтральности НДС (с. 39), механизме ее реализации (с. 35-40), эффектах воздействия на обеспечение равных конкурентных условий в сфере производства товаров, работ, услуг (с. 41-43), юридической закреплённости в мировой практике (с. 43-45). Данный блок исследования в достаточной степени подтверждает выводы автора относительно значимости нейтральности НДС как базового вектора правового регулирования установления НДС и допустимости его рассмотрения в качестве правового принципа института НДС (с. 49).

В параграфе 1.3 диссертации автор содержательные аспекты принципа нейтральности НДС резюмирует комплексом элементов (конкурентный, имущественный, формально-юридический и экономико-правовой) (с. 52-53), а также разьяснением признаков нейтральности (с. 56-62). Необходимо отметить не только теоретическую новизну этих положений, но и их функциональность. По сути, автором предложена функциональная модель критериев, последовательная проверка которых в каждом конкретном случае позволяет решить вопрос о наличии или отсутствии нейтральности НДС по отношению к конкретному налогоплательщику. Безусловно, она требует дальнейших исследовательских изысканий, которые могут быть осуществлены самим автором или его последователями.

Представляющие научный интерес выводы также сформированы по вопросам о содержании принципа нейтральности НДС в соответствии с Руководящими указаниями ОЭСР (с. 62-68), его ограничениях (с. 66-68), а также о соотношении принципа нейтральности НДС с принципами взимания НДС при трансграничных объектах (с. 71-73).

К развивающим российскую налогово-правовую доктрину следует отнести аргументацию и обобщения относительно несоответствия действующего правового регулирования НДС в России принципу нейтральности (с. 78-98).

Изложенное позволяет заключить, что результаты диссертационного исследования А.Д. Шелкунова обладает несомненной теоретической значимостью. Автором представлен комплекс взаимосвязанных положений, отражающих сущность принципа нейтральности НДС, его характеристики, причины и условия возникновения, функции и правовые формы его реализации. Обогащают науку налогового права не только положения, сформулированные как выносимые на защиту. К не менее значимым также можно отнести проведенную автором систематизацию и обобщение признаков и характеристики нейтральности НДС, сложившихся в зарубежной науке, а также их применимость к российским экономическим условиям.

Практическая значимость исследования традиционно связывается с наличием аргументированных авторских предложений по совершенствованию правового регулирования. Представленные А.Д. Шелкуновым разработки этого направления также представляют несомненный интерес.

Абсолютно правомерна аргументация отсутствия необходимости подтверждения права на налоговый вычет по НДС только таким документом как счет-фактура, поскольку в условиях расширения цифровизации налогового контроля за уплатой НДС налоговый орган получает эту информацию самостоятельно на основе сервиса АСК НДС-2, отслеживая одновременное начисление «входящего» и «исходящего» НДС у контрагентов реализации, а, следовательно, допустимость налогового вычета для покупателя в этой сделке при последующей реализации произведенной им продукции (работ, услуг).

Особо необходимо подчеркнуть практическую значимость обобщения и систематизации материалов российской судебной практики, осуществленных А.Д. Шелкуновым, что позволило ему выявить ошибочные подходы судейского корпуса к пониманию сущности НДС и предложить

направления их корректировки. Следует отметить как позитивный методологический момент исследования использование автором аутентичных текстов нормативных правовых актов, определяющих порядок исчисления НДС в государствах Европейского союза.

Работа А.Д. Шелкунова не лишена и дискуссионных аспектов либо моментов, требующих уточнения.

1. На с. 4-5 диссертации автор пишет: «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».

Данное утверждение в этой части введения звучит как преждевременное и малообоснованное. Дальнейший текст работы, конечно, отражает и наличие отмеченных коллизий и разработки автора по их устранению. Но все же нужно отметить, что изложение результатов научного исследования должно начинаться с обозначения актуальности рассмотренной проблематики, т.е. круга тех проблемных вопросов, которые с очевидностью определяют необходимость глубоких научных изысканий, т.к. ответы на них не даны и не лежат на поверхности.

Можно также добавить, что и заключение сформировано как дублирующая часть положений, выносимых на защиту. Очевидно, что функциональная роль заключения все же несколько иная: представить краткое, но конкретизированное изложение основных выводов и положений диссертации.

2. Абсолютно поддерживая позицию автора относительно нейтральности НДС именно как принципа права, тем не менее, можно отметить некоторую дискуссионность авторских размышлений относительно понимания правовой природы принципа как такового и принципа нейтральности, в частности.

Понимая под принципом права основную идею, проявляющуюся в правовом регулировании, автор идет по пути умножения количества принципов права. По сути, у любого правового института одну или даже несколько базовых идей мы можем выявить всегда. Достаточно ли этого для того, чтобы считать эту идею принципом права? Очевидный минус такого подхода заключается в том, что теряется основное функциональное значение правового принципа как инструмента, позволяющего толковать нормы при наличии коллизий или пробелов правового регулирования, осуществлять проверку норм на соответствие базовым ценностям. Чем больше положений, обозначенных как правовой принцип, тем сложнее уяснить систему их внутренних взаимосвязей, а, следовательно, сложнее их применять.

Общеизвестна сложность толкования нормативного предписания на предмет соответствия правовым принципам, которое всегда должно иметь системный характер, когда необходимо исключить возможность игнорирования одного или группы принципов в угоду другим. Очевидно, что иерархичность принципов права определяется иерархией конституционно защищаемых ценностей. Поэтому важно было определиться, какая конституционно защищаемая ценность закладывается в основе принципа нейтральности НДС.

3. В параграфе 1.3 автором на основе анализа позиций Суда Европейского союза, разъяснений ОЭСР и научных источников исследованы содержательные характеристики нейтральности НДС, в том числе допустимые ограничения этого принципа. Из текста, представленного на с. 66-67 можно заключить, что к ограничениям принципа НДС в большинстве случаев относятся ситуации, когда отсутствует экономическая основа для взимания НДС (отсутствие дальнейших экономических операций) либо присутствуют признаки неправомерности (злоупотребление правом или невозможность документально подтвердить его наличие). Перечисленные случаи, скорее, можно отнести к ситуациям невозможности применения этого принципа, чем к его ограничению.

Между тем вопрос об ограничениях принципа НДС (иными словами, об исключениях из общего правила его нейтральности) представляет существенный научный интерес: в каких случаях, при каких условиях и ради каких целей допускается отступление от принципа нейтральности при установлении налога. Может ли рассматриваться как ограничение принципа нейтральности НДС при освобождении от уплаты налога некоторых видов реализации по социальным соображениям, ведь в этом случае продавец

социально-значимой услуги затраты на входящий НДС компенсирует в составе себестоимости реализуемой услуги.

Отмеченные замечания не влияют на высокую оценку проведенного А.Д. Шелкуновым исследования, они имеют дискуссионный характер и направлены на уточнение и дальнейшее развитие авторской позиции.

Следует также подчеркнуть, что проблематика, исследованная А.Д. Шелкуновым, выходит за рамки одной работы и размышления относительно содержания и применения принципа нейтральности как принципа права особого рода (специального) могут быть продолжены как на отраслевом, так и общеправовом уровне. Ряд вопросов вызывает несомненный интерес. В частности, если это принцип конкретного института, то означает ли это, что помимо общих принципов права каждый институт подвержен влиянию своих собственных? Как соотносятся общие и специальные принципы права? Распространяется ли данный принцип нейтральности на иные косвенные налоги? Возникновение подобных вопросов скорее следует рассматривать как позитивный аспект диссертации, отражающий необходимость дальнейшего изучения поднятой проблематики, а, следовательно, ее действительную актуальность.

Обобщая изложенное в отзыве, можно заключить, что диссертация А.Д. Шелкунова посвящена актуальной проблематике, обладает научной новизной как в части поставленных гипотезы, цели и задач исследования, так и в части полученных результатов, которым присущи теоретическая и практическая значимость.

Проведенное исследование позволило разработать комплекс взаимосвязанных теоретических положений о сущности, признаках, функциях и правовых формах реализации принципа нейтральности НДС, который может быть оценен как концептуальная основа правового регулирования установления НДС в Российской Федерации, а также функциональный инструмент анализа правоприменительной практики в части обеспечения нейтральности НДС при его взимании.

В достаточной степени подтверждена достоверность выводов и положений диссертации, в том числе выносимых на защиту. Их комплекс, равно как и примененная автором методология исследования подтверждают, что диссертация А.Д. Шелкунова представляет собой научно-квалификационную работу, в которой на основании выполненных автором исследований разработаны теоретические положения, направленные на решение задачи по расширению научного знания о правовом регулировании

НДС, основанном на принципе его нейтральности. Предложенные автором новые теоретические подходы имеют значимость для развития доктрины финансового права в сфере налогообложения. Разработанные автором рекомендации практического характера могут способствовать совершенствованию правового регулирования исчисления и уплаты НДС, в том числе достижения большей степени баланса частных и публичных интересов при взимании этого налога и обеспечения законных интересов его плательщиков.

Содержание диссертационного исследования соответствует специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право. Автореферат и публикации автора отражают основное содержание и все значимые положения диссертационного исследования.

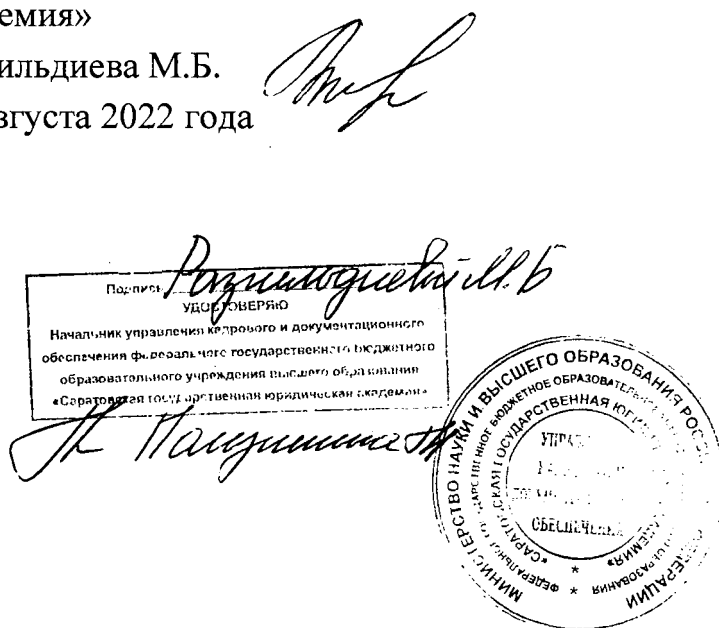
Диссертация соответствует требованиям, предъявляемым к научным исследованиям на соискание ученой степени кандидата юридических наук согласно Положению о присуждении ученых степеней, утвержденному постановлением Правительства РФ от 24 сентября 2013 года № 842 (в ред. от 11.09.2021), а ее автор Александр Дмитриевич Шелкунов заслуживает присуждения ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право.

#### **Официальный оппонент:**

доктор юридических наук, доцент, профессор кафедры финансового, банковского и таможенного права имени профессора Нины Ивановны Химичевой ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия»

Разгильдиева М.Б.

15 августа 2022 года



Контакты: ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия»

410056, г. Саратов, ул. Вольская, д. 1

8(8452) 29-90-20; post@ssla.ru