



МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО
ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
федеральное государственное бюджетное
образовательное учреждение высшего образования

**«Уральский государственный
юридический университет
имени В. Ф. Яковлева»**

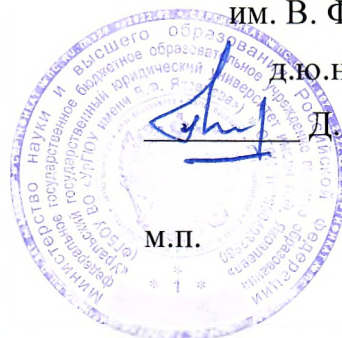
Комсомольская ул., д. 21, г. Екатеринбург, 620137
телефон 374-43-63, факс 374-50-34
e-mail: rektorat@usla.ru, www.usla.ru
ОКПО 02069220, ОГРН 1026604932860
ИНН / КПП 6660008159 / 667001001

14.07.2022г. № 2587/03

на № _____ от _____

«УТВЕРЖДАЮ»

И.о. ректора УрГЮУ
им. В. Ф. Яковлева,
Д.Ю.Н., доцент
Д. В. Грибанов



В Диссертационный совет Д 170.003.03,
созданный на базе Федерального
государственного бюджетного
образовательного учреждения высшего
образования «Российский
государственный университет правосудия»
117418, г. Москва,
ул. Новочеремушкинская, д. 69

ОТЗЫВ ВЕДУЩЕЙ ОРГАНИЗАЦИИ

**Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения
высшего образования «Уральский государственный юридический
университет им. В. Ф. Яковлева»**

**на диссертацию Шелкунова Александра Дмитриевича на тему:
«Нейтральность НДС как специальный принцип института правового
регулирования взимания НДС», представленную на соискание ученой степени
кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 – финансовое право;
налоговое право; бюджетное право (юридические науки)**

Представленная Шелкуновым Александром Дмитриевичем диссертация по теме «Нейтральность НДС как специальный принцип института правового регулирования взимания НДС» (на соискание ученой степени кандидата юридических наук) посвящена выработке научно-значимых положений о принципе нейтральности налога на добавленную стоимость (далее – НДС) как специальном принципе института правового регулирования взимания НДС.

Актуальность избранной темы исследования не вызывает сомнений. Диссертант справедливо отмечает, что в российской доктрине принцип нейтральности НДС в должной степени не изучен. При этом нельзя отрицать значимость данного принципа для НДС (и для косвенного налогообложения в целом), что признается и обосновывается в отдельных научных работах и судебной практике Верховного Суда Российской Федерации (далее – ВС РФ).

Диссертантом верно указано, что комплексное правовое исследование принципа нейтральности НДС и последующее совершенствование российского законодательства о налогах и сборах с учетом данного принципа может привести 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 (с. 4-5 диссертации).

Следует поддержать мнение автора (с. 5 диссертации) в части оценки степени научной разработанности темы исследования. Комплексное и системное изучение принципа нейтральности НДС в современной правовой науке (по крайней мере, российской) не проводилось, также не проанализировано соответствие данному принципу норм российского законодательства о налогах и сборах и связанной с ними правоприменительной практики.

Представленная рукопись позволяет с уверенностью сделать вывод о том, что автор верно оценил перспективность избранного им научного направления и в целом успешно справился с избранной им непростой темой исследования.

Структура работы научно и логически обоснована и позволила автору достаточно полно и последовательно рассмотреть поставленные для исследования задачи и предложить оригинальные подходы к решению ряда общетеоретических и практических вопросов.

Изучение представленного диссертационного исследования позволило прийти к выводу о том, что выработанные диссертантом положения на защиту в необходимой степени основаны на исследованных диссертантом работах ученых-правоведов, нормативных правовых актах, документах международных организаций (в частности, Организации экономического сотрудничества и развития), многочисленной судебной практике (в том числе судебных актах Суда Европейского Союза), публикациях в научных и профессиональных изданиях.

Основные положения научного исследования, вынесенные на защиту, соответствуют содержанию и логике диссертационной работы, отражены

в публикациях соискателя, список которых представлен в автореферате диссертации. В свою очередь, автореферат диссертации соответствует содержанию диссертационной работы.

Выводы диссертанта могут быть использованы в будущем с целью совершенствования законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также подготовки учебно-методической литературы по дисциплинам финансово-правового цикла.

Далее отметим результаты проведенного исследования, которые, на наш взгляд, имеют значимость для развития науки финансового (налогового) права:

1. Достоинством представленного диссертационного исследования, на наш взгляд, является привнесение диссертантом в правовую доктрину новых взглядов и научных положений относительно принципов налогового права в целом и принципа нейтральности НДС, в частности. Диссертант предлагает оригинальный подход к изучению принципов налогового права с точки зрения интегративного правопонимания и демонстрирует данную методологию на принципе нейтральности НДС (с. 15-31 диссертации), что выражено в том числе в *положениях на защиту № 1 и № 2*. Несмотря на то, что данные положения на защиту, по нашему мнению, нуждаются в дополнительном разъяснении и обосновании (о чем будет отмечено далее по тексту отзыва), сама методологическая основа понимания принципов налогового права через теорию интегративного правопонимания заслуживает внимания и может считаться определенным вкладом в науку финансового (налогового) права.

2. Можно отнести к заслугам диссертанта ярко выраженный фокус на проблеме нейтральности косвенного налогообложения и придание принципу нейтральности НДС конкретных контуров (и, соответственно, их наполнение). Нейтральность НДС (или, в контексте представленной работы, принцип нейтральности НДС), выступающую предметом исследования не только юридической науки, но и экономической теории, диссертант предлагает наполнить конкретным юридически и экономически значимым содержанием, что выражается в предложенной структуре принципа нейтральности НДС (*положение на защиту № 3*): а) конкурентный элемент – исключение влияния НДС на конкурентное положение налогоплательщиков на рынке; б) имущественный элемент – отсутствие осязаемого влияния на имущественное положение налогоплательщиков, освобождение налогоплательщиков от бремени НДС, претерпеваемого для целей дальнейшей облагаемой операции; в) формально-юридический элемент – отсутствие

зависимости налоговых последствий по НДС от правовых форм организации и ведения предпринимательской деятельности; г) экономико-правовой элемент – отсутствие зависимости налоговых последствий по НДС от способов (средств производства и распределения) и иных обстоятельств собственно ведения предпринимательской деятельности.

3. Выделяется и заслуживает поддержки стремление автора не только раскрыть теоретико-правовую природу принципа нейтральности НДС, но и придать ему законодательное значение, что воплощено в следующем: а) в утверждении автора о конкретизации принципа нейтральности НДС в нормах законодательства о налогах и сборах, посвященных условиям применения налоговых вычетов по НДС (*положение на защиту № 5*); б) в предложениях автора по совершенствованию норм законодательства о налогах и сборах, которые, по мнению автора, входят в противоречие с принципом нейтральности НДС (*положения на защиту № 6 и № 7*). Вместе с тем отметим, что указанные положения не являются бесспорными и нуждаются в публичном экспертном обсуждении.

4. Неизбежным для подобного рода исследований (о косвенном налогообложении) является анализ сущности косвенных налогов. В этой части автор соотносит рассматриваемый им принцип нейтральности НДС с концепцией переложения косвенных налогов (с. 73-75 диссертации), тем самым дополняя имеющийся научные разработки в части теории косвенного обложения. Кроме того, представляют научный интерес рассуждения автора о том, что объектом обложения НДС не является добавленная стоимость как таковая (с. 45-48 диссертации). Представляется, что представленные диссертантом аргументы дают повод для продолжения научной дискуссии по данным «вечным» вопросам теории налогообложения.

5. Учитывая тему и характер исследования, диссертант обоснованно обращается к зарубежной правовой доктрине и практике Суда Европейского Союза, поскольку в данных правовых источниках проблема нейтральности НДС находится в зоне внимания уже несколько десятилетий. Данный научный задел, безусловно, не может быть проигнорирован. Так, в ходе исследования диссертант подробно анализирует как минимум 33 научных работы зарубежных ученых-правоведов и 20 решений Суда Европейского Союза (по данным библиографического списка и текста самой работы). Учитывая специфику и некую «локальность» темы исследования данный эмпирический и теоретический материал выглядит серьезным и не только придает необходимую основу результатам диссертационного

исследования, но и может послужить фундаментом для дальнейших теоретических и практических исследований в развитие представленной темы или по смежным темам.

В целом можно положительно оценить проделанную диссертантом работу, вносящую вклад, по нашему мнению, в развитие науки финансового права. Стоит отметить концептуальность диссертационной работы, а также творческий подход в ходе проведения исследования.

С точки зрения оформления работы и ее основных положений заметны некоторые особенности. Так, система положений на защиту в целом соответствует тем задачам, которые поставил перед собой диссертант. В то же время в положения на защиту по каким-то причинам диссертант не вынес сформулированные им предложения по введению в Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – НК РФ) отдельной статьи 144 «Принцип нейтральности налога на добавленную стоимость» (с. 102-103 диссертации) и предложения по принятию официальных разъяснений ВС РФ и ФНС России, связанных с применением предлагаемой нормы (с. 132-138 диссертации). На наш взгляд, столь значимые предложения, по сути выступающие основным способом решения выявленной диссертантом проблемы отсутствия нормативной основы, обеспечивающей реализацию принципа нейтральности НДС, заслуживали включения в положения на защиту (что, впрочем, не препятствует их отдельному анализу и правовой оценке).

Далее следует отметить, что выполненное диссертационное исследование при всех его положительных характеристиках, как и всякая творческая работа, содержит утверждения, выводы, предложения и положения, которые представляются дискуссионными, требующими уточнения или дополнительной аргументации в ходе защиты.

В этой связи, считаем необходимым поставить перед автором следующие вопросы:

1. Представляется, что оглавление работы и ее содержание (местами) перегружены наукообразной терминологией и громоздкими теоретическими конструкциями, многие из которых, вероятно, можно было бы сократить (упростить) без ущерба основным идеям и мыслям автора.

В частности, перегруженность выражений проявляется при анализе *названия и оглавления работы (например, наименования §1)*, в связи с этим автору предлагается раскрыть:

- Почему специальный принцип института правового регулирования может быть осознан только с позиции интегративного правопонимания?
- Чем в целом оправдано значительное число уточнений в части дефинирования данного принципа (во-первых, «специальный», во-вторых, «с точки зрения интегративного правопонимания») и можно ли при стольких уточнениях говорить именно о принципе права?

2. При всей значимости выводов проведенного исследования *положения на защиту № 1 и № 2* выглядят излишне абстрактными и для их правильного восприятия требуется разъяснение отдельных, наиболее сложных словесных конструкций, в частности:

2.1. фраза *«специальные принципы института правового регулирования взимания НДС – первичные регуляторы налоговых правоотношений, связанных с установлением и взиманием НДС»* (с. 8 диссертации) вызывает следующие вопросы:

- Все ли специальные принципы именно первичные регуляторы?
- В чем проявляется реальный эффект от того, что одни регуляторы являются первичными, а другие – вторичными?

2.2. фраза *«специальные принципы института правового регулирования взимания НДС – ... основополагающие элементы единой системы форм налогового права, связанных с установлением и взиманием НДС, наделенные общеобязательностью (высшей императивностью) и имеющие объективный характер содержания»* (с. 9 диссертации) вызывает следующие вопросы:

- Почему общеобязательность является высшей императивностью? Есть ли примеры низшей императивности?
- Зачем подчеркивать именно объективный характер содержания? Есть ли у принципов права субъективный характер содержания?

3. В *положении на защиту № 4* (с. 9-10 диссертации) диссертант утверждает, что: а) «принцип нейтральности НДС... конкретизируется в нормах права, предусматривающих вычеты по НДС...» б) «... 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».

В этой связи возникает ряд практических вопросов, которые предлагается прокомментировать диссертанту в ходе публичной защиты диссертации в целях уточнения и конкретизации заявленного положения на защиту № 4:

- Как обосновывает диссертант, принцип нейтральности НДС предполагает снятие с налогоплательщика бремени уплаты указанного налога путем предоставления права на вычет (с. 39, 68 диссертации). Как в таком случае принцип нейтральности НДС, являющийся, по мнению диссертанта, первичным регулятором налоговых правоотношений и характеризующийся «высшей императивностью» и «объективным характером содержания» (*положение на защиту № 1*), коррелирует с **правом** налогоплательщика на вычет по НДС? С этой точки зрения нет ли противоречия между положением на защиту № 1 и положением на защиту № 2? Если у налогоплательщика есть право на вычет, то, следовательно, реализация принципа нейтральности НДС через вычет зависит только от действий и усмотрения налогоплательщика, что, судя по всему, не позволяет утверждать о высшей императивности данного принципа и объективном характере его содержания?
- Диссертант утверждает, что 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. Но если принцип нейтральности НДС конкретизируется в нормах НК РФ о вычете, означает ли это, что указанные нормы (статьи 171, 172) имеют приоритет перед нормами о налоговых ставках и освобождении? Из действующей редакции НК РФ такого приоритета и подобной иерархии норм не следует.
- Также диссертант предлагает существенно изменить нормы НК РФ, чтобы снять противоречия между ними и принципом нейтральности (положения на защиту № 6). С учетом этого может сложиться впечатление, что данный принцип все-таки не имеет приоритета перед остальными нормами НК РФ, поскольку для снятия выявленных диссертантом противоречий между принципом нейтральности НДС и нормами НК РФ необходимо изменить сами нормы НК РФ, но не применять принцип напрямую «поверх» норм НК РФ.

4. В представленной диссертации автор рассматривает принцип нейтральности в контексте правового регулирования исключительно НДС. В связи с этим возникает ряд вопросов, а именно:

- Насколько вообще допустимо выделение принципов отдельных институтов налогового права (на с. 30 диссертации автор на примере института правового регулирования НДС лишь отмечает наличие специальных принципов институтов, не поясняя причины их выделения) и как в таком случае они соотносятся с закрепленными (статья 3 НК РФ) и не закрепленными в законе принципами налогового права?
- Как соотносится принцип нейтральности НДС с распространенной в теории налогового права общей категорией (принципом) нейтральности налогов¹? Чем обусловлена потребность исследования принципа нейтральности НДС отдельно, а не в контексте указанного общеправового, не закрепленного в законе принципа (категории)?
- Можно ли утверждать, что для наиболее близкого к НДС налогу – акцизу – принцип нейтральности имеет существенно иное содержание? В том случае, если имеются основания для формирования принципов отдельных институтов налогового права, то допустимо ли ставить вопрос о выделении единого (общего) принципа нейтральности косвенных налогов?

5. В диссертационной работе автор неоднократно приводит примеры того, что неравное (дискриминационное) положение участников налоговых правоотношений в области НДС является следствием нарушения принципа нейтральности.

Так, например, на с. 82-83 диссертации автор в таком ключе рассматривает проблему вычета НДС иностранными организациями, не состоящими на учете в налоговых органах РФ. По мнению автора, «такой подход создает более благоприятные условия для российских хозяйствующих лиц в сравнении с иностранными предпринимателями - за счет снятия с них бремени уплаты НДС, что негативно сказывается на конкуренции между указанными субъектами на российском рынке и также свидетельствует о нарушении принципа нейтральности».

На с. 88-89 диссертации исследован вопрос освобождения от НДС любых операций по реализации товаров (работ, услуг), совершаемых должниками,

¹ См., например: Налоговое право: учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Юристъ, 2004. С. 72.

признанными в соответствии с законодательством РФ несостоятельными (банкротами), на основании подпункта 15 пункта 2 статьи 146 НК РФ. По мнению диссертанта, «...норма подп. 15 п. 2 ст. 146 НК РФ необоснованно подрывает принцип нейтральности НДС, поскольку в отсутствие каких-либо обоснованных причин: б) влияет на конкуренцию налогоплательщиков-предпринимателей на рынке, отвлекая потенциальных покупателей от сделок с налогоплательщиками, признанными банкротами...».

На с. 93 диссертации отмечается, что «...различие в размерах налоговых составляющих себестоимости идентичной продукции со схожим размером затрат на ее производство напрямую повлияет на размер прибыли, получаемой соответствующими предпринимателями, а следовательно, отражается на конкуренции: налогоплательщики, применяющие специальные налоговые режимы, находятся в худшем положении нежели плательщики НДС. Представляется, что такое положение противоречит принципу нейтральности НДС».

Число соответствующих примеров может быть продолжено, они в большом количестве встречаются в диссертации. В связи с этим возникает несколько вопросов:

- Насколько диссертант вообще допускает саму возможность различий в правовом положении участников налоговых правоотношений, совершающих очень близкие (аналогичные) коммерческие операции или обладающие схожими объектами налогообложения (к примеру, известный пример с взиманием НДФЛ по ставке 13% в отношении доходов налоговых резидентов РФ и обложением по ставке 30% доходов нерезидентов), в т.ч. и с учетом практики Конституционного Суда Российской Федерации, неоднократно рассматривавшего соответствующие вопросы?
- Не возникает ли применительно к вышеуказанным примерам противоречия между принципом нейтральности НДС, рассматриваемым в диссертации, и предусмотренным в пункте 2 статьи 3 НК РФ запретом на дискриминацию участников налоговых правоотношений? Возможно, обоснованность (необоснованность) соответствующих спорных ситуаций должна в первую очередь анализироваться с точки зрения этого запрета, практика изучения² и

² См., например: Савицкий А.И. Режим недискриминации в налоговом праве Российской Федерации, Республики Беларусь и Республики Казахстан: сравнительно-правовое исследование: дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2012.

применения которого в данном случае и может стать ответом об их допустимости (недопустимости)?

- Отдельного пояснения требует вышеуказанное соотношение налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы и производящих уплату НДС в рамках общего режима обложения (с. 93 диссертации). Через призму принципа нейтральности НДС диссертант делает заключение об ущемленном положении субъектов специальных налоговых режимов. Насколько вообще обоснованно сравнение в таком ключе? Представляется, что если уж и осуществлять сравнение подобного рода, то анализировать нужно в целом общий режим налогообложения и специальный налоговый режим. Последний, создавая, возможно, некоторые неудобства в части вычета по НДС (по крайней мере, как пишет об этом диссертант), при этом гарантирует ряд ощутимых преимуществ для избравших его субъектов (общее снижение налоговой нагрузки; необременительный формат налоговой отчетности; освобождение от уплаты целого ряда налогов и т.д.). Вероятно, эти обстоятельства в достаточной степени «компенсируют» возможные неудобства, возникающие при использовании специальных налоговых режимов. Не создает ли в таком случае приведенное в диссертации, отчасти «изъятое из контекста» сравнение лишь в части вычета по НДС некое искаженное представление относительно ущемления прав субъектов специальных налоговых режимов? Насколько соответствуют принципу нейтральности НДС изменения в НК РФ, в соответствии с которыми с 01.01.2019 плательщики ЕСХН стали признаваться налогоплательщиками НДС?

6. В представленной диссертации можно наблюдать некую абсолютизацию исследуемого принципа нейтральности НДС. В тексте неоднократно встречаются примеры, где автор указывает на несоответствие ему конкретных норм НК РФ или подходов правоприменительной практики, а затем предлагает их разрешение через призму принципа нейтральности. Соответствующие доводы массово приводятся, например, в положениях на защиту № 5 и № 6.

С одной стороны, можно понять это стремление автора, целиком увлеченного темой своей работы. С другой стороны, возникает закономерный вопрос о том, а не приведет ли возможная практическая реализация такого подхода к некоторому хаосу в налоговых правоотношениях? Усматривая во всех этих примерах повальное

ущемление прав налогоплательщиков и пытаясь их скорректировать, нельзя ли нарушить баланс публичных и частных интересов и в итоге добиться лишь снижения поступлений НДС в бюджетную систему РФ?

Ответ на поставленные вопросы может быть продемонстрирован на примере предложения автора об отмене счета-фактуры как общепризнанного элемента инвойсного метода обложения добавленной стоимости, получившего широкое распространение в мировой практике³.

Поставленные вопросы несколько не умаляют научной значимости работы в целом и качество проведенного исследования.

Содержание представленной работы на соискание ученой степени кандидата юридических наук, по нашему мнению, свидетельствует о высоком уровне проведенного диссертационного исследования.

Автореферат и опубликованные научные работы диссертанта полностью отражают тематику и основные положения диссертационной работы, соответствуют специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право (юридические науки).

На основании изложенного полагаем, что:

1. Представленная диссертация подготовлена Шелкуновым А.Д. самостоятельно, обладает внутренним единством, содержит новые научные результаты и положения, выдвигаемые для публичной защиты, и свидетельствует о личном вкладе автора в науку финансового (налогового) права.

2. Рецензируемое научное исследование является законченной научно-квалификационной работой, содержащей новые результаты, которые можно квалифицировать как решение научной задачи, имеющей значение для развития финансового (налогового) права.

3. Диссертационная работа Шелкунова Александра Дмитриевича на тему «Нейтральность НДС как специальный принцип института правового регулирования взимания НДС» соответствует требованиям, предъявляемым к диссертациям на соискание ученой степени кандидата юридических наук, установленным Положением о порядке присуждения ученых степеней,

³ По указанию экспертов МВФ, приведенному в известной книге «Современный НДС», «практика и общее мнение единодушно склоняются к методу счетов-фактур» (см.: Эбрилл Л., Кин М., Боден Ж.-П., Саммерс В. Современный НДС. М.: Издательство «Весь Мир». 2003. С. 25).

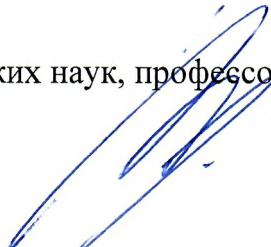
утвержденным Постановлением Правительства РФ от 24.09.2013 № 842 «О порядке присуждения ученых степеней», а ее автор заслуживает присвоения искомой ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право (юридические науки).

Отзыв подготовлен доцентами кафедры финансового права УрГЮУ им. В.Ф. Яковлева, кандидатами юридических наук Д.А. Курочкиным и С.А. Черепановым, отзыв обсужден и утвержден на заседании кафедры финансового права УрГЮУ им. В.Ф. Яковлева (протокол № 12 от «08» июля 2022 года).


Заведующий кафедрой финансового права
Уральского государственного юридического университета
им. В.Ф. Яковлева,

доктор юридических наук, профессор

Д. В. Винницкий



Д. В. Винницкий



Д. В. Винницкий