

ПРИНЦИП НЕЙТРАЛЬНОСТИ НДС: СОДЕРЖАНИЕ И СООТНОШЕНИЕ С ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВОМ О НАЛОГАХ И СБОРАХ

А.Д. Шелкунов

*Российский государственный университет правосудия (Северо-Западный филиал),
г. Санкт-Петербург, Россия*

Информация о статье

Дата поступления –
13 июня 2021 г.
Дата принятия в печать –
10 декабря 2021 г.
Дата онлайн-размещения –
20 марта 2022 г.

Ключевые слова

Налог на добавленную
стоимость, принцип
нейтральности, налоговый
вычет, законодательство о
налогах и сборах, возмещение
НДС, счет-фактура

Рассматривается принцип нейтральности налога на добавленную стоимость (НДС) как самостоятельный принцип налогового права, его содержание и действие в качестве самостоятельного средства правового регулирования. В целях определения принципа нейтральности НДС автором проанализированы зарубежные источники, посвященные правовой природе и принципу нейтральности НДС. Кроме того, рассматривается соотношение положений российского законодательства о налогах и сборах, регулирующих взимание НДС, с указанным принципом.

По итогам исследования дается авторское определение принципа нейтральности налога на добавленную стоимость, а также излагаются составляющие указанного принципа. Приводятся характеристики для каждой из составляющих принципа нейтральности НДС. Применительно к законодательству о налогах и сборах идентифицируются нормы, вступающие в противоречие с указанным принципом: делается вывод, что не соотносятся с принципом нейтральности НДС как нормы, устанавливающие жесткие документальные требования к праву на налоговый вычет и ограничивающие такое право для иностранных предпринимателей, так и нормы, предусматривающие освобождение от уплаты НДС для операций между налогоплательщиками, различные налоговые ставки для схожих операций и освобождающие от исполнения обязанностей налогоплательщика по уплате НДС субъектов специальных налоговых режимов. В итоге формулируются предложения по изменению законодательства о налогах и сборах для устранения ряда выявленных противоречий между положениями гл. 21 Налогового кодекса РФ и принципом нейтральности НДС. Предлагается смягчить требования к праву на налоговый вычет, а также исключить существующее дополнительное ограничение такого права для иностранных предпринимателей, различные налоговые ставки для схожих операций и освобождение от уплаты НДС для операций между налогоплательщиками. Кроме того, предлагается сделать правом освобождение от уплаты НДС для всех субъектов специальных налоговых режимов.

THE PRINCIPLE OF VAT NEUTRALITY: CONTENT AND RELATIONSHIP WITH TAX LEGISLATION

Alexander D. Shelkunov

Russian State University of Justice (North Western branch), St. Petersburg, Russia

Article info

Received –
2021 June 13
Accepted –
2021 December 10
Available online –
2022 March 20

Keywords

Value added tax, principle of
neutrality, tax deduction, tax
legislation, refund of VAT, invoice

The subject. The principle of VAT neutrality is actual for Russia as VAT is one of the taxes levied in Russia. The principle of VAT neutrality has been upheld by the Russian Supreme Court. Therefore, the subject of the research is the definition of this principle as well as the problems of its relationship with the Russian tax law.

Purpose of the study. The article considers the principle of value added tax neutrality as an independent principle of tax law, analyzes its content and regulatory role as independent means of legal regulation. Dealing with foreign doctrine regarding to the referred principle, the article shows the problems of its implementation in Russia and includes suggestions re its harmonization with the Russian tax legislation.

Methodology. The author uses the formally legal interpretation of the legal provisions, comparative analysis of Russian and European literature as regards the nature and neutrality principle of VAT as well as the systemic analysis.

The main results. The author has formulated the definition of the principle of VAT neutrality and determined the elements of the referred principle. Each element of the principle has

been described. The author divided the content of the referred principle on property, legal, economic and competitive elements. However, all these elements should be considered systemically as VAT is supposed to be neutral for businesses in terms of each sphere of their business activity. The author concluded that VAT is the tax on consumption and the burden of this tax should be transferred on final consumers. Taxable persons are only public agents to collect VAT after taxable transactions with final consumers. Therefore, there should be no obstacles as regards the right to deduct input VAT as well as any rules distinguishing the tax burden for similar taxable transactions. Also, due to the deduction mechanism the burden of VAT in the same price of goods (services, work) should be equal and does not depend on the quantity of transactions to be previous to the sale to any final consumer.

As regards the Russian tax legislation, the author identified the rules infringing the principle of VAT neutrality. Thus, the author has concluded that the Russian tax rules establishing strict documentary requirements to the right to deduct input VAT and limiting this right for foreign businesses contradict the principle of VAT neutrality. Also, the rules of the Russian Tax Code which stipulate the exemptions for the transactions between taxable persons and the different tax rates for the similar transactions as well as exclude the persons of the special tax schemes from VAT regime are not in line with referred principle.

Conclusions. According to the results of the study, the author has formulated the suggestions regarding to the amendments to the tax legislation in order to correct the revealed mismatches between the provisions of the chapter 21 of the Russian Tax Code and the principle of VAT neutrality. It is proposed to reduce the requirements to the right to deduct as well as exclude the current limitation of this right for foreign businesses, the different tax rates for the similar transactions and the exemptions for the transactions between taxable persons. In addition, the author has suggested to entitle the persons of the special tax schemes to refuse their excluding from VAT regime.

1. Введение

В зарубежной правовой доктрине принцип нейтральности налога на добавленную стоимость (далее – НДС) признаётся в качестве основополагающего принципа, задающего смысл совокупности элементов указанного налога [1, с. 23–24]. Можно встретить значительное количество иностранных научных источников, где вопросы исчисления НДС исследуются с учетом его нейтрально-правовой природы [2–10].

Модель российского НДС является аналогом европейской модели НДС, первоначально разработанной во Франции [11, с. 113; 12, с. 158; 13, с. 110–111; 14, с. 29]. В частности, к плательщикам этого налога относятся организации и индивидуальные предприниматели (п. 1 ст. 143 Налогового кодекса (далее – НК) РФ). Облагаемыми признаются операции, совершаемые налогоплательщиками в цепочке сделок по производству и доведению товаров (работ, услуг, имущественных прав) до конечного приобретателя (п. 1 ст. 146 НК РФ). Кроме того, налогоплательщики обладают правом на налоговый вычет, который является неотъемлемым элементом европейской модели НДС. Право на налоговый вычет предполагает возможность налогоплательщика

уменьшить сумму налога, полученного от покупателя при реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), на сумму предъявленного ему ранее НДС («входящий» НДС, п. 2 ст. 171 НК РФ). Налогоплательщик также обладает правом на возмещение разницы между НДС, исчисленным к уплате, над «входящим» НДС в случае, когда такая разница имеет положительное значение. Следовательно, российский НДС выступает универсальным налогом на потребление, бремя которого должно перелазаться на конечного потребителя в связи с применением со стороны налогоплательщиков механизма налоговых вычетов, который преследует цель их освобождения от бремени предъявленного НДС, но при условии его несения в целях совершения дальнейшей облагаемой операции. Соответственно, в основе российской модели указанного налога также заложен принцип нейтральности.

Важно также подчеркнуть, что признание указанного принципа нашло место в практике Верховного Суда РФ¹. Верховный Суд РФ ориентировал и ранее на необходимость учета экономико-правовой природы НДС при интерпретации положений гл. 21 НК РФ [15, с. 34].

¹ См.: Определение Верховного Суда РФ от 21 декабря 2018 г. № 306-КГ18-13567.

2. Содержание принципа нейтральности НДС

Применительно к принципу нейтральности НДС в зарубежной научной литературе отмечается, что, когда налогоплательщики уплачивают предъявляемый НДС в отношении приобретаемых ими товаров и услуг для целей совершения в дальнейшем операций, облагаемых НДС, то это всего лишь технический процесс, направленный на обеспечение фактического взимания налога на заключительной стадии реализации товаров (услуг) конечному потребителю. Отмечается, что налогоплательщики не должны нести фактическое бремя уплаты НДС, что не исключает несения административных расходов, связанных с исчислением и уплатой налога. Такие административные расходы не должны компенсироваться налогоплательщикам, но должны быть минимизированы [16, р. 236].

Соответственно, применительно к принципу нейтральности НДС речь идет об исключении ощутимого влияния на предпринимателей, в том числе о предотвращении непосредственного взимания суммы налога за счет их имущества. Система налога на добавленную стоимость создана как нейтральная система, предусматривающая, что НДС не должен быть имущественным бременем для налогоплательщиков, совершающих облагаемые налогом операции [17, р. 272].

Нейтрально-правовая природа НДС предполагает обложение общей стоимости экономического продукта, сформированной предпринимателями по частям в процессе производства и доведения такого продукта до конечного приобретателя. То есть НДС призван облагать потребление итогового экономического продукта конечным приобретателем. В свою очередь, роль налогоплательщиков-предпринимателей в механизме взимания НДС сводится лишь к заблаговременному перечислению частей итоговой суммы налога, которая предъявляется конечному приобретателю. В момент потребления итогового экономического продукта конечный приобретатель уплачивает всю сумму предъявленного ему налога, которая рассчитывается пропорционально всей стоимости указанного продукта. Однако в связи с тем, что такая сумма предварительно перечисляется частями, в момент реализации конечному приобретателю в государственный бюджет перечисляется

лишь последняя часть указанной суммы налога, либо в бюджет перечисляется вся указанная сумма – в случаях, когда налогоплательщику налоговый вычет был предоставлен заранее посредством полного возмещения суммы налога, либо в бюджет вовсе не перечисляется какая-либо часть из указанной суммы – в случаях, когда реализация конечному приобретателю происходит без наценки или даже с убытков, ведь в таком случае сумма НДС со всей стоимости потребления уже была перечислена предпринимателями в бюджет на предшествующих этапах процесса производства и распределения.

В конечном итоге, при различном числе налогоплательщиков, участвующих в процессе производства и распределения, размеры приходящихся на них прибавляемых частей стоимости финального экономического продукта, реализуемого конечному приобретателю, могут отличаться. Но при одинаковой рыночной цене на схожие товары (работы, услуги) итоговый размер суммы таких разниц будет одним и тем же. Соответственно, пропорциональные им суммы налога на добавленную стоимость также будут одинаковыми.

Таким образом, применительно к имущественной сфере налогоплательщиков принцип нейтральности налога на добавленную стоимость предполагает исключение ощутимого влияния указанного налога на имущественное положение налогоплательщикам посредством предоставления налогоплательщикам права на налоговый вычет, предполагающего фактическое освобождение от бремени уплаты НДС, понесенного в целях совершения дальнейшей облагаемой указанным налогом операции.

Суд ЕС при рассмотрении одного из дел отметил, что принцип нейтральности НДС не предполагает обязательного использования приобретаемых товаров в дальнейшей облагаемой операции не позднее того же налогового периода, в котором налогоплательщиком приобретены такие товары².

Следует отметить, что принцип нейтральности НДС предусматривает отсутствие ощутимого влияния взимания налога и на иные сферы деятельности налогоплательщиков. В целях систематизировать принцип нейтральности НДС в зарубежной литературе выделяют, в частности, внутреннюю и внешнюю нейтральность [18, р. 102; 19, р. 204; 20, р. 375; 21, р. 284].

² C-153/11, Klub OOD v. Direktor na Direktsia 'Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto' – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, ECJ, 22 March 2012, para. 52. URL: <http://curia.europa.eu/juris/document/>

document.jsf?text=&docid=120765&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1837962 (дата обращения: 13.06.2021).

При этом внутреннюю нейтральность определяют как нейтральность НДС в отношении взаимоотношений налогоплательщиков-предпринимателей на внутреннем рынке, а внешнюю – как нейтральность в отношении трансграничных рыночных отношений налогоплательщиков-предпринимателей, т. е. затрагивающих иностранного предпринимателя либо территорию иностранного государства.

В рамках внутренней нейтральности выделяют экономическую, формально-юридическую и конкурентную составляющие.

Экономическая составляющая предусматривает, что взимание НДС не должно влиять на выбираемые предпринимателем-налогоплательщиком средства производства (и дальнейшего распределения), а также на какие-либо его коммерческие интересы. При этом формально-юридическая составляющая предполагает, что сумма налога (налогов) в себестоимости в отношении одного и того же экономического продукта при равной цене должна быть одной и той же. Однако при этом авторами не обосновывается, почему указанная составляющая внутренней нейтральности налога на добавленную стоимость должна именоваться именно как формально-юридическая.

В свою очередь, исходя из конкурентной составляющей, налог на добавленную стоимость не должен негативно влиять на конкуренцию среди налогоплательщиков-предпринимателей, поскольку сумма налога (налогов) в себестоимости экономического продукта при указанном налоге не зависит от объема бизнеса и количества сделок, предшествующих моменту реализации такого продукта конечному приобретателю.

При этом при описанном подходе остается неясно, почему такое дробление внутренней нейтральности неприменимо к внешней нейтральности.

С учетом изложенного, в рамках содержания принципа нейтральности налога на добавленную стоимость следует выделять следующие составляющие:

1) *имущественная* – исключает ощутимое влияние на имущественное положение налогоплательщика, в том числе предполагает освобождение от фактического бремени уплаты указанного налога;

2) *конкурентная* – предполагает исключение влияния на рыночную конкуренцию среди налогоплательщиков;

3) *формально-юридическая* – подразумевает исключение воздействия на выбор налогоплательщиком правовых форм организации либо осуществ-

ления деятельности, направленной на извлечение прибыли;

4) *экономическая* – предполагает отсутствие влияния на выбираемые налогоплательщиком средства производства и иные обстоятельства непосредственного осуществления деятельности, направленной на извлечение прибыли.

Описанные составляющие системно исключают ощутимое влияние НДС на сферы деятельности налогоплательщика, что и делает указанный налог нейтральным.

С позиции принципа нейтральности НДС важно, чтобы налогоплательщики находились в равных условиях относительно оснований возникновения и порядка реализации права на принятие НДС к вычету [22, с. 125].

Кроме того, в зарубежных источниках отмечается, что описанное содержание принципа нейтральности НДС можно изложить в рамках следующих постулатов: а) освобождение налогоплательщиков от фактического несения бремени налога на добавленную стоимость, претерпеваемого для целей дальнейших облагаемых операций; б) исключение нарушения рыночной конкуренции среди налогоплательщиков; в) равенство налоговых последствий для схожих облагаемых операций вне зависимости от выбираемых налогоплательщиком правовых форм организации и иных обстоятельств непосредственного осуществления предпринимательской деятельности [18, р. 102].

Принцип нейтральности НДС не предполагает каких-либо различий при определении налоговой составляющей в себестоимости схожих товаров (работ, услуг) в зависимости от количества сделок между налогоплательщиками.

Документы налогоплательщика должны лишь подтверждать возникновение объективных обстоятельств возникновения права на налоговый вычет, в том числе облагаемую операцию и сумму предъявленного НДС для целей совершения последующей облагаемой операции [23, с. 162]. В этой связи какие-либо технические дефекты счета-фактуры либо даже ее отсутствие не должны препятствовать налогоплательщику в оперативной реализации права на налоговый вычет [24, с. 153].

Если консолидировать описанные выше составляющие, то под *принципом нейтральности НДС* следует понимать освобождение налогоплательщика от бремени фактической уплаты НДС, претерпеваемого налогоплательщиком для совершения

дальнейшей облагаемой указанным налогом операции, и исключение влияния указанного налога на рыночную конкуренцию среди налогоплательщиков, а также на выбираемые ими правовые формы организации и ведения, способы и иные обстоятельства непосредственного ведения деятельности, направленной на извлечение прибыли.

Нейтрально-правовая природа налога на добавленную стоимость получила свое признание на международном уровне, о чем свидетельствуют зарубежные источники [25–32], и представляется, что в будущем развитие в понимании принципа нейтральности НДС в рамках правоприменительной деятельности будет способствовать развитию цифровой экономики [33; 34].

3. Соотношение с законодательством о налогах и сборах

Принцип нейтральности НДС напрямую в российском законодательстве не определен. Однако данный факт не исключает действия данного принципа в качестве самостоятельного средства правового регулирования.

Именно принцип нейтральности НДС задает смысл и значение элементов указанного налога, позитивированных со стороны российского законодателя [1, с. 55]. Указанный принцип дает должное понимание механизма взимания НДС, который изначально был определен в целях обеспечения максимальной эффективности и сбалансированного косвенного налогообложения для целей развития экономики.

Принцип нейтральности НДС выступает самостоятельным средством правового регулирования, действие которого осуществляется вне зависимости от его формального закрепления в тексте НК РФ.

Вместе с тем отдельные правовые нормы, закрепленные в гл. 21 НК РФ, вступают в формальное противоречие с указанным принципом.

Так, в соответствии с российским законодательством о налогах и сборах право налогоплательщика на применение налогового вычета по НДС поставлено в зависимость от обязательного соблюдения жестких формальных требований, связанных с оформлением документов (ст. 171–172 НК РФ).

В частности, до сих пор остаются неизменными нормы НК РФ, в соответствии с которыми налогоплательщик вправе применить налоговый вычет сугубо на основании счета-фактуры, оформляемого продавцом (ст. 171 НК РФ). При этом в счете-фактуре указываются данные, которые на текущий момент доступны налоговым органам из других источников (п. 5, 5.1, 6 ст. 169 НК РФ).

Также в соответствии с п. 1 ст. 172 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав) суммы НДС могут быть приняты к вычету только после принятия на учет приобретенных товаров (работ, услуг, имущественных прав) при наличии соответствующих первичных документов. Иными словами, текст положений ст. 172 НК РФ при его буквальном толковании предполагает прямую зависимость признания права на налоговый вычет от факта принятия налогоплательщиком приобретенных товаров (работ, услуг, имущественных прав) на учет и наличия у него первичных документов.

В этой связи если у налогоплательщика будут отсутствовать первичные документы и (или) счет-фактура либо налогоплательщик не отразит в учете приобретенные товары (работы, услуги), то такому налогоплательщику должно быть отказано в применении налогового вычета [23, с. 160].

Изложенный формальный подход представляется необоснованным, поскольку он предполагает условия для неоправданного отказа в налоговых вычетах в противоречие с принципом нейтральности НДС. Как отмечено выше, исходя из указанного принципа, документы налогоплательщика сами по себе не являются основаниями для возникновения права на вычет НДС.

Более того, сведения об облагаемых операциях и суммах исчисленного в отношении них НДС доступны налоговым органам с учетом внедрения сервиса АСК «НДС-2». В этой связи требования к обязательному наличию у налогоплательщика счета-фактуры, соответствующих первичных документов, принятию приобретенных товаров (работ, услуг, имущественных прав) на учет не имеют принципиального значения для налоговых органов.

Также следует отметить, что вступают в противоречие с принципом нейтральности НДС и правила применения налоговых вычетов со стороны иностранных лиц [22, с. 130–131].

Так, суммы НДС, предъявленные налогоплательщику – иностранному лицу при приобретении товаров (работ, услуг) для целей его предпринимательской деятельности, могут быть приняты к вычету только после постановления таких лиц на налоговый учет в России (п. 4 ст. 171 НК РФ). Также указанные суммы могут быть приняты к вычету только после уплаты российским налоговым агентом налога, удержанного из доходов этого иностранного лица, и только в той части, в которой приобретенные товары (работы, услуги) использованы при производстве то-

варов (работ, услуг), реализованных удержавшему НДС российскому налоговому агенту.

Соответственно, право на налоговый вычет для налогоплательщика – иностранного лица существенно ограничено, что противоречит принципу нейтральности НДС как налога на потребление, который предполагает оперативное и полное исключение бремени налога, понесенного в целях хозяйственной деятельности, в отношении каждого налогоплательщика.

Кроме того, вступает в противоречие с принципом нейтральности НДС и установление освобождений от НДС для операций, опосредующих реализацию итогового экономического продукта конечному приобретателю (стадию потребления).

Может показаться, что освобождение от НДС должно предполагать сугубо позитивный эффект для налогоплательщика, поскольку такое освобождение исключает возложение обязанности по исчислению и уплате в бюджет налога на добавленную стоимость.

Однако освобождение от НДС будет влечь положительный эффект только в ситуациях, когда оно будет распространяться только на операции по реализации товаров (работ, услуг) конечному приобретателю. В таких ситуациях сумма налога, пропорциональная финальной наценке, не будет включаться в общую сумму НДС, предъявляемого конечному приобретателю. При этом конечный приобретатель в любом случае будет оплачивать в цене за свой счет любую сумму перелагаемого на него НДС.

При этом если освобождение от НДС будет распространяться на операции по реализации товаров (работ, услуг) между самими налогоплательщиками, то в таком случае освобождение от НДС будет вызывать негативный эффект.

Освобождение от НДС операции, совершаемой между налогоплательщиками, не будет предполагать права налогоплательщика-покупателя на принятие к вычету суммы НДС, перелагаемой на него продавцом в себестоимости в отношении такой необлагаемой операции.

Кроме того, из сферы действия принципа нейтральности НДС российским законодателем исключены плательщики налогов по ряду специальных налоговых режимов. В частности, речь идет об упрощенной системе налогообложения и патентной системе налогообложения.

Российское налоговое законодательство императивно освобождает налогоплательщиков применительно к указанным специальным налоговым режимам плательщиков от исполнения обязанностей

налогоплательщика по НДС (ст. 346.11, 346.43 НК РФ). Однако такое освобождение подразумевает под собой и отсутствие у таких налогоплательщиков права на предъявление к вычету сумм НДС, предъявленных им при приобретении товаров (работ, услуг, имущественных прав) для совершения дальнейших операций, отвечающих признакам облагаемых операций по НДС.

Однако, как отмечено выше, принцип нейтральности НДС подразумевает освобождение от бремени указанного налога для всех предпринимателей, участвующих в цепочке сделок, опосредующих финальную реализацию экономического продукта конечному приобретателю, посредством предоставления права на налоговый вычет. Налогоплательщики, применяющие специальные налоговые режимы, также совершают такие операции. Вместе с тем такие плательщики от бремени уплаты предъявленного им НДС не освобождаются даже в случае, если налогоплательщик, купивший продукцию у таких субъектов, использовал ее в операциях, облагаемых НДС [1, с. 76].

Также следует отметить, что российское законодательство о налогах и сборах в нарушение принципа нейтральности НДС ставит в неравное положение плательщиков НДС в зависимости от их происхождения в отношении применимых налоговых ставок по НДС. В частности, в ряде случаев право на применение ставки 0 % по облагаемым операциям имеют только российские налогоплательщики (п. 1 ст. 164 НК РФ).

Например, в отношении услуг по перевалке товаров в морских портах нулевая ставка применима, если такие услуги оказываются российской организацией (пп. 2.5 п. 1 ст. 164 НК РФ). Аналогичным образом, для услуг по перевозке на железнодорожном транспорте экспортируемых за пределы территории Российской Федерации товаров нулевая ставка применима только для российских перевозчиков (пп. 9 п. 1 ст. 164 НК РФ). Схожее правило предусмотрено и в пп. 2.2 п. 1 ст. 164 НК РФ, в соответствии с которым к организациям трубопроводного транспорта нефти и нефтепродуктов относятся сугубо российские организации, осуществляющие деятельность в сфере транспортировки нефти и нефтепродуктов по магистральным нефтепроводам.

Также российский законодатель допускает отклонение от принципа нейтральности НДС в прямой зависимости от технологии производства товара, сырья и иных обстоятельств, не влияющих на общую цель потребления в отношении реализуемого товара.

Например, российское законодательство о налогах и сборах предусматривает применение пониженной ставки по НДС в размере 10 % в отношении реализации детской обуви, исключая спортивную обувь (пп. 2 п. 2 ст. 164 НК РФ). Однако с точки зрения конечного потребителя обувь используется для одной и той же цели. В этой связи затруднительно предположить, какое объективное экономическое или иное обоснование оправдывает взимание НДС с реализации спортивной обуви по ставке 20 % по сравнению с реализацией какого-либо иного вида детской обуви.

Кроме того, положения НК РФ предусматривают применение пониженной ставки 10 % в отношении швейных изделий только из натуральных овчины и меха кролика (пп. 2 п. 2 ст. 164 НК РФ). Аналогично затруднительно определить, какие объективные причины побудили российского законодателя установить различные налоговые последствия в зависимости от того, какой вид меха будет использован в отношении швейных изделий, и отдать приоритет именно овчине и меху кролика.

Приведенные примеры подтверждают, что ряд правил по пониженным ставкам вступает в противоречие с экономической составляющей принципа нейтральности НДС, поскольку такие правила предусматривают прямую и логически необъяснимую связь между размером налоговых обязательств по НДС и определенным обстоятельством непосредственного ведения налогоплательщиком хозяйственной деятельности.

Перечисленные выше противоречия между нормами российского законодательства о налогах и сборах и принципом нейтральности НДС ведут к искажению рыночной конкуренции среди налогоплательщиков, а также к установлению прямой зависимости между размером налоговых обязательств по НДС и определенными обстоятельствами непосредственного ведения хозяйственной деятельности, что означает нарушение конкурентной, формально-юридической и экономической составляющих указанного принципа.

Таким образом, с позиции принципа нейтральности НДС требуются законодательные изменения в следующие нормы гл. 21 НК РФ:

1) нормы, которые для целей реализации налогоплательщиком права на налоговый вычет по НДС устанавливают жесткие требования к наличию у налогоплательщика должным образом оформленного счета-фактуры, первичных документов, принятию на учет приобретенных товаров (работ, услуг);

2) нормы, которые ставят налогоплательщиков – иностранных лиц в неравное положение по сравнению с российскими налогоплательщиками как в отношении условий реализации права на налоговый вычет по НДС, так и в отношении применения пониженных ставок по налогу на добавленную стоимость;

3) нормы, устанавливающие освобождения для операций между налогоплательщиками по НДС, предшествующих реализации итогового экономического продукта конечному приобретателю;

4) нормы, императивно освобождающие плательщиков, применяющих специальные налоговые режимы, от исполнения обязанностей налогоплательщика по НДС;

5) нормы, устанавливающие различные налоговые ставки по НДС в отношении схожих с точки зрения общей потребительской цели операций по реализации товаров (работ, услуг).

Более того, в целях поддержки непосредственного действия принципа нейтральности НДС при регулировании отношений по взиманию указанного налога представляется необходимым закрепить определение принципа нейтральности НДС в положениях НК РФ. Такое закрепление приведет к появлению законодательно установленного ориентира, дополнительно раскрывающего смысл и значение элементов НДС, что будет способствовать их должному пониманию в правоприменительной деятельности.

В этой связи в гл. 21 НК РФ должна быть предусмотрена отдельная статья, посвященная определению принципа нейтральности НДС. Определение самого принципа нейтральности НДС может быть дано с учетом определения, изложенного выше.

Кроме того, представляется возможным формулирование легальной презумпции несения бремени входящего НДС, которое должно быть компенсировано налогоплательщику в случае, если он документально подтвердит перечисление контрагенту и уплату им в бюджет соответствующей суммы НДС вместо подтверждения факта совершения облагаемой операции.

Описанный подход будет обеспечивать имущественную составляющую принципа нейтральности НДС, которая предполагает оперативное исключение для налогоплательщика бремени фактической уплаты НДС при условии его несения в целях дальнейшей облагаемой операции.

При внесении изменений в положения, устанавливающие жесткие требования к наличию у налогоплательщика соответствующих счета-фактуры и первичных документов, принятия на учет приобре-

тенных товаров (работ, услуг, имущественных прав), необходимо предусмотреть правило о том, что такие требования являются лишь общим правилом, несоблюдение которого еще не является основанием для отказа налогоплательщику в реализации права на налоговый вычет.

Представляется возможным предусмотреть, что налогоплательщик вправе принять к вычету сумму предъявленного НДС в случае, если налогоплательщик какими-либо иными документами подтвердит следующие объективные условия возникновения указанного права:

1) совершение облагаемой НДС операции, в отношении которой такому налогоплательщику контрагентом была предъявлена заявляемая к вычету сумма НДС;

2) факт того, что налогоплательщик участвовал в указанной облагаемой НДС операции в качестве покупателя (заказчика) в целях совершения им дальнейшей операции, облагаемой НДС.

Указанные изменения будут способствовать исключению ситуаций, когда налогоплательщик в силу несоблюдения жестких требований к оформлению счета-фактуры и (или) первичных документов (принятию на учет приобретенных товаров (работ, услуг, имущественных прав)) не может реализовать право принятия к вычету сумм НДС, понесенных в целях совершения дальнейших операций, облагаемых указанным налогом.

Важно подчеркнуть, что документы налогоплательщика должны выступать лишь доказательствами возникновения объективных обстоятельств, с которыми правовая природа НДС связывает реализацию налогоплательщиком права на налоговый вычет.

В отношении остальных норм гл. 21 НК РФ, требующих изменений в связи с их несовместимостью с принципом нейтральности НДС, представляется возможным предусмотреть следующие законодательные изменения:

1) установить право налогоплательщиков – иностранных лиц на применение налоговых вычетов в порядке, предусматривающем возможность пол-

ной и оперативной компенсации сумм НДС, предъявленных при приобретении товаров (работ, услуг) у российских контрагентов в целях ведения ими своей хозяйственной деятельности;

2) исключить освобождения от НДС в отношении операций, предшествующих стадии реализации итогового экономического продукта конечному приобретателю;

3) предусмотреть, что освобождение от обязанностей налогоплательщика по НДС для плательщиков, применяющих специальные налоговые режимы, является их правом;

4) исключить установление различных налоговых ставок по НДС для схожих с точки зрения общей цели потребления операций по реализации товаров (работ, услуг).

Представляется, что положения гл. 21 НК РФ не должны предполагать как нарушения рыночной конкуренции среди налогоплательщиков применительно к определенным экономическим продуктам (товарам, работам, услугам), так и прямой зависимости размера налоговых обязательств по НДС от правовых форм организации и ведения, способов производства и иных обстоятельств непосредственного ведения предпринимательской деятельности.

4. Заключение

С учетом изложенного, принцип нейтральности НДС является самостоятельным принципом налогового права, выступающим средством правового регулирования отношений по взиманию НДС.

Именно принцип нейтральности НДС лежит в основе российской модели НДС и в этой связи должен определять подходы к толкованию и применению положений гл. 21 НК РФ, посвященных регулированию отношений по взиманию НДС.

Ряд описанных выше противоречий с указанным принципом, выявленных в ходе анализа гл. 21 НК РФ, требует корректировки конкретных положений указанной главы изложенными выше способами.

Кроме того, в рамках поддержки действия принципа нейтральности НДС представляется необходимым закрепить определение данного принципа в содержании гл. 21 НК РФ.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Шелкунов А. Д. Принцип нейтральности налога на добавленную стоимость / А. Д. Шелкунов. – М. : М-Логос, 2017. – 127 с.
2. Amand Ch. VAT Neutrality: A Principle of EU Law or a Principle of the VAT System? / Ch. Amand // World Journal of VAT/GST Law. – 2013. – Vol. 2, iss. 3. – P. 163–181. – DOI: 10.5235/20488432.2.3.163.

3. Terra B. J. M. Value Added Tax and State Aid Law in EU / B. J. M. Terra // *Intertax*. – 2012. – Vol. 40, iss. 2. – P. 101–111.
4. Kristoffersson E. Policy Note: Value Added Tax as a Legal Transplant / E. Kristoffersson // *Intertax*. – 2021. – Vol. 49, iss. 2. – P. 186–197.
5. López Llopis E. Skandia America and VAT Grouping in Spain / E. López Llopis // *Intertax*. – 2021. – Vol. 49, iss. 1. – P. 29–38.
6. Englisch J. VAT/GST and Direct Taxes: Different Purposes / J. Englisch // *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*. – IBFD Publ., 2009. – P. 1–34.
7. FERIA R. de la. The EU VAT System and the Internal Market / R. de la FERIA. – IBFD Publ., 2009. – 382 p. – (Doctoral Series, Vol. 16)
8. Herbain Ch. A. The Journey of Branches into VAT Schizophrenia / Ch. A. Herbain // *World Journal of VAT/GST Law*. – 2013. – Vol. 2, iss. 3. – P. 203–213. – DOI: 10.5235/20488432.2.3.203.
9. Herbain Ch. A. The Neutrality of VAT and the Refund Procedure in Luxembourg / Ch. A. Herbain // *International VAT Monitor*. – 2013. – Vol. 24, № 6. – P. 349–353.
10. Gregg M. Neutrality and Proportionality in VAT: Making Sense of an (Apparent) Conflict / M. Gregg // *Intertax*. – 2020. – Vol. 48, iss. 1. – P. 122–131.
11. Налоговое право России. Особенная часть : учеб. / отв. ред. Н. А. Шевелева. – М. : Юристъ, 2004. – 670 с.
12. Налоговое право : учеб. / под ред. Е. Ю. Грачевой, О. В. Болтиновой. – М. : Проспект, 2012. – 376 с.
13. Налоговое право : учеб. пособие / под ред. Е. М. Ашмариной. – М. : КНОРУС, 2019. – 294 с.
14. Захаров А. С. Налоговое право ЕС: актуальные проблемы функционирования единой системы / А. С. Захаров. – М. : Волтерс Клувер, 2010. – 656 с.
15. Разгильдеев А. В. Налог на добавленную стоимость и рыночные цены: когда ценовое отклонение не имеет значения. Комментарий к Определению Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 03.10.2017 N 305-КГ17-4111 / А. В. Разгильдеев // *Вестник экономического правосудия Российской Федерации*. – 2017. – № 12. – С. 33–38.
16. Lamensch M. EU VAT Neutrality in Question / M. Lamensch // *International VAT Monitor*. – 2016. – Vol. 27, № 4. – P. 236–237.
17. Tzenova L. The Myth of the Neutrality of VAT / L. Tzenova // *International VAT Monitor*. – 2014. – Vol. 25, № 5. – P. 271–275.
18. Herbain Ch. A. VAT Neutrality / Ch. A. Herbain. – Larcier, 2015. – 344 p.
19. Kolozs B. Neutrality in VAT / B. Kolozs // *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*. – IBFD Publ., 2009. – P. 201–212.
20. Papis M. The Principle of Neutrality in EU VAT / M. Papis // *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*. – IBFD Publ., 2014. – P. 365–390.
21. Terra B. A Guide to the European VAT Directives (Vol. 1) / B. Terra, J. Kajus. – IBFD Publ., 2011. – 1746 p.
22. Шелкунов А. Д. Реализация принципа нейтральности НДС в России в свете новых разъяснений ОЭСР / А. Д. Шелкунов // *Закон*. – 2012. – № 7. – С. 124–131.
23. Шелкунов А. Д. Принцип нейтральности НДС и подходы судебной практики / А. Д. Шелкунов // *Закон*. – 2014. – № 4. – С. 159–164.
24. Шелкунов А. Д. Правовые проблемы оценки счета-фактуры как основания для возмещения НДС в свете подходов российской судебной практики и практики ЕС / А. Д. Шелкунов // *Закон*. – 2010. – № 7. – С. 150–154.
25. Charlet A. An International Perspective on VAT / A. Charlet, J. Owens // *Tax Notes International*. – 2010. – № 12. – P. 943–954.
26. Charlet A. The OECD International VAT/GST Guidelines: Past and Future Developments / A. Charlet, St. Buydens // *World Journal of VAT/GST Law*. – 2012. – Vol. 1, iss. 2. – P. 175–184. – DOI: 10.5235/WJOVL.1.2.175.
27. CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2015 / eds. M. Lang, P. Pistone, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer, D. Raponi. – Linde Publ., 2016. – 367 p. – (Series on International Tax Law, Vol. 99).
28. Consumption Tax Trends 2010: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues. – OECD Publ., 2011. – 167 p.

29. Echevarría Zubeldia G. First Step to a Worldwide VAT System: The OECD Guidelines / G. Echevarría Zubeldia // *International VAT Monitor*. – 2014. – Vol. 25, no. 4. – URL: <https://www.ibfd.org/shop/international-first-step-worldwide-vat-system-oecd-vat-guidelines>.
30. EU VAT Compass 2013/2014 / eds. W. van der Corput, F. Annacondia. – IBFD Publ., 2013. – 550 p.
31. James K. The Rise of the Value-Added Tax / K. James. – Cambridge : Cambridge University Press, 2015. – 476 p. – DOI: 10.1017/CBO9781107358522.
32. Lamensh M. The OECD International VAT/GST Guidelines: Completion of a (First) Major Step towards Global Coordination of Value-Added-Tax Systems / M. Lamensh // *Intertax*. – Vol. 44, iss. 5. – P. 348–437.
33. Tsindeliani I. A. Main elements of taxation in the conditions of the development of digital economy / I. A. Tsindeliani, K. T. Anisina, A. S. Burova, A. A. Kopina, E. V. Migacheva, V. E. Rodygina // *Utopía y Praxis Latinoamericana*. – 2019. – Vol. 24, extra 5. – P. 129–137.
34. Tsindeliani I. A. Transformation of the Legal Mechanism of Taxation Under the Influence of Digitalization: Russian Case Study / I. A. Tsindeliani, K. T. Anisina, M. A. Davydova, E. G. Kostikova, E. V. Migacheva, M. M. Proshunin, O. I. Lyutova, E. Y. Pavlova // *Intertax*. – 2021. – Vol. 49, iss. 5. – P. 435–446.

REFERENCES

1. Shelkunov A.D. *The principle of value added tax neutrality*. Moscow, M-Logos Publ., 2017. 127 p. (In Russ.).
2. Amand Ch. VAT Neutrality: A Principle of EU Law or a Principle of the VAT System? *World Journal of VAT/GST Law*, 2013, vol. 2, no. 3, pp. 163–181. DOI: 10.5235/20488432.2.3.163.
3. Terra B.J.M. Value Added Tax and State Aid Law in EU. *Intertax*, 2012, vol. 40, no. 2, pp. 101–111.
4. Kristoffersson E. Policy Note: Value Added Tax as a Legal Transplant. *Intertax*, 2021, Vol. 49, no. 2, pp. 186–197.
5. López Llopis E. Skandia America and VAT Grouping in Spain. *Intertax*, 2021, vol. 49, no. 1, pp. 29–38.
6. Englisch J. VAT/GST and Direct Taxes: Different Purposes, in: *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, IBFD Publ., 2009, pp. 1–34.
7. Feria R. de la. *The EU VAT System and the Internal Market*, Doctoral Series, Vol. 16. IBFD Publ., 2009. 382 p.
8. Herbain Ch.A. The Journey of Branches into VAT Schizophrenia. *World Journal of VAT/GST Law*, 2013, vol. 2, iss. 3, pp. 203–213. DOI: 10.5235/20488432.2.3.203.
9. Herbain Ch.A. The Neutrality of VAT and the Refund Procedure in Luxembourg. *International VAT Monitor*, 2013, vol. 24, no. 6, pp. 349–353.
10. Gregg M. Neutrality and Proportionality in VAT: Making Sense of an (Apparent) Conflict. *Intertax*, 2020, vol. 48, no. 1, pp. 122–131.
11. Sheveleva N.A. (ed.) *Russian tax law. Special part*, Textbook. Moscow, Yurist Publ., 2004. 670 p. (In Russ.).
12. Gracheva E.Yu., Boltinova O.V. (eds.) *Tax law*, Textbook. Moscow, Prospekt Publ., 2012. 376 p. (In Russ.).
13. Ashmarina E.M. (ed.) *Tax law*, Textbook. Moscow, KNORUS Publ., 2019. 294 p. (In Russ.).
14. Zakharov A.S. *EU Tax law: actual problems of functioning of the united system*. Moscow, Wolters Kluwer Publ., 2010. 656 p. (In Russ.).
15. Razgildeev A.V. Value added tax and market prices: when the price divergency does not matter. Comment to the Decision of the Court chamber on economic disputes of the Russian Supreme Court of 3 October 2017 N305-KG17-4111. *Vestnik ekonomicheskogo pravosudiya Rossiiskoi Federatsii*, 2017, vol. 12, pp. 33–38. (In Russ.).
16. Lamensch M. EU VAT Neutrality in Question. *International VAT Monitor*, 2016, vol. 27, no. 4. pp. 236–237.
17. Tzenova L. The Myth of the Neutrality of VAT. *International VAT Monitor*, 2014, vol. 25, no. 5, pp. 271–275.
18. Herbain Ch.A. *VAT Neutrality*. Larcier, 2015. 344 p.
19. Kolozs B. Neutrality in VAT, in: Lang M., Melz P., Kristoffersson E. (eds.) *Value Added Tax and Direct Taxation: Similarities and Differences*, IBFD Publ., 2009, pp. 201–212.
20. Papis M. The Principle of Neutrality in EU VAT, in: *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, IBFD Publ., 2014, pp. 365–390.
21. Terra B., Kajus J. *A Guide to the European VAT Directives*, vol. 1. IBFD Publ., 2011. 1746 p.
22. Shelkunov A.D. The principle of VAT neutrality and approaches of courts. *Zakon*, 2014, vol. 7, pp. 159–164. (In Russ.).

23. Shelkunov A.D. Application of the principle of VAT neutrality in Russia in line with the new OECD guidelines. *Zakon*, 2012, vol. 7, pp. 124–131. (In Russ.).
24. Shelkunov A.D. The legal problems of considering invoice as a ground of VAT refund in line of approaches of the Russian and EU courts. *Zakon*, 2010, vol. 7, pp. 150–154. (In Russ.).
25. Charlet A., Owens J. An International Perspective on VAT. *Tax Notes International*, 2010, no. 12, pp. 943–954.
26. Charlet A., Buydens St. The OECD International VAT/GST Guidelines: Past and Future Developments. *World Journal of VAT/GST Law*, 2012, vol. 1, no. 2, pp. 175–184. DOI: 10.5235/WJOVL.1.2.175.
27. Lang M., Pistone P., Rust A., Schuch J., Staringer C., Raponi D. (eds.) *CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2015*, Series on International Tax Law, Vol. 99. Linde Publ., 2016. 367 p.
28. *Consumption Tax Trends 2010: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*. OECD Publ., 2011. 167 p.
29. Echevarría Zubeldia G. First Step to a Worldwide VAT System: The OECD Guidelines. *International VAT Monitor*, 2014, vol. 25, no. 4, available at: <https://www.ibfd.org/shop/international-first-step-worldwide-vat-system-oecd-vat-guidelines>.
30. van der Corput W., Annacondia F. (eds.) *EU VAT Compass 2013/2014*. IBFD Publ., 2013. 550 p.
31. James K. *The Rise of the Value-Added Tax*. Cambridge, Cambridge University Press, 2015. 476 p. DOI: 10.1017/CBO9781107358522.
32. Lamensh M. The OECD International VAT/GST Guidelines: Completion of a (First) Major Step towards Global Coordination of Value-Added-Tax Systems. *Intertax*, vol. 44, no. 5, pp. 348–437.
33. Tsindeliani I.A., Anisina K. T., Burova A.S., Kopina A. A., Migacheva E.V., Rodygina V.E. Main elements of taxation in the conditions of the development of digital economy. *Utopía y Praxis Latinoamericana [En línea]*, 2019, vol. 24, extra 5, pp. 129–137.
34. Tsindeliani I.A., Anisina K.T., Davydova M.A., Kostikova E.G., Migacheva E.V., Proshunin M.M., Lyutova O.I., Pavlova E.Y. Transformation of the Legal Mechanism of Taxation Under the Influence of Digitalization: Russian Case Study. *Intertax*, 2021, vol. 49, no. 5, pp. 435–446.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Шелкунов Александр Дмитриевич – преподаватель кафедры государственно-правовых дисциплин
Российский государственный университет правосудия (Северо-Западный филиал)
197046, Россия, г. Санкт-Петербург, Александровский парк, 5
E-mail: adshelkunov@bk.ru

INFORMATION ABOUT AUTHOR

Alexander D. Shelkunov – Lecturer, Department of State Law
Russian State University of Justice (North Western branch)
5, Aleksandrovskaia park, St. Petersburg, 197046, Russia
E-mail: adshelkunov@bk.ru

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Шелкунов А.Д. Принцип нейтральности НДС: содержание и соотношение с законодательством о налогах и сборах / А.Д. Шелкунов // Правоприменение. – 2022. – Т. 6, № 1. – С. 100–110. – DOI: 10.52468/2542-1514.2022.6(1).100-110.

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Shelkunov A.D. The principle of VAT neutrality: content and relationship with tax legislation. *Pravoprimerenie = Law Enforcement Review*, 2022, vol. 6, no. 1, pp. 100–110. DOI: 10.52468/2542-1514.2022.6(1).100-110. (In Russ.).