



**Ольга Игоревна
ЛЮТОВА,**

ведущий научный
сотрудник

Института

государственного

и муниципального

управления,

доцент Департамента

политики и управления

НИУ «Высшая школа

экономики»,

кандидат юридических наук

olyutova@hse.ru

101000, Россия, г. Москва,

ул. Мясницкая, д. 11

Трансформация принципа нейтральности НДС в цифровую эпоху

Аннотация. Нейтральность всегда представляла собой ключевой принцип налогообложения, на основании которого изначально формировалась экономико-правовая конструкция налога на добавленную стоимость. Вместе с тем установление обязанности постановки на учет иностранной организации, оказывающей российским потребителям услуги в электронной форме, фактически нивелирует действие такого принципа. В статье рассматриваются проблемные вопросы правового регулирования получения налогового вычета по НДС иностранным налогоплательщиком, предусмотренного под условием, конструкции, противоречащие НДС и ставящие в неравное положение российских и иностранных налогоплательщиков-поставщиков. Обращено внимание на актуальные сложности идентификации новых цифровых явлений с точки зрения их отнесения к объектам налогообложения НДС. Отмечено, что в настоящее время существенной является проблема выработки основополагающих идей о том, каким образом облагать налогом и администрировать подпадающую под НДС деятельность иностранных компаний в новых цифровых реалиях на российском и наднациональном уровнях.

Ключевые слова: цифровизация, налог на добавленную стоимость, принцип нейтральности, услуги в электронной форме, иностранный налогоплательщик, объект налогообложения.

DOI: 10.17803/2311-5998.2023.107.7.142-151

Olga I. LYUTOVA,

Leading Researcher,

Institute of State and Municipal Administration,

Associate Professor,

Research University Higher School of Economics,

Cand. Sci. (Law)

olyutova@hse.ru

11, ul. Myasnitskaya, Moscow, Russia, 101000

Transformation of the principle of VAT neutrality in the digital age

Abstract. Neutrality has always been a key principle of taxation, on the basis of which the economic and legal structure of value added tax (VAT) was initially formed. At the same time, the establishment of the obligation to register a foreign organization that provides electronic services to Russian consumers actually negates the effect of such a principle. The article deals with

problematic issues of legal regulation of obtaining a VAT deduction by a foreign taxpayer provided for under the condition that contradict the VAT structure and put Russian and foreign taxpayer suppliers in an unequal position. Attention is drawn to the actual difficulties of identifying new digital phenomena from the point of view of their attribution to the objects of VAT taxation. It is noted that at present the problem of developing fundamental ideas on how to tax and administer the activities of foreign companies subject to VAT in the new digital realities at the Russian and supranational levels is significant.
Keywords: digitalization, value added tax (VAT), the principle of neutrality, electronic services, foreign taxpayer, the object of taxation.

Влияние цифровизации экономики, государства и общества на процесс установления, изменения и исполнения налоговых обязанностей выражается не только в необходимости нормативной регламентации новых правовых реалий в сфере налогообложения, вызванных активизацией использования информационно-коммуникационных технологий. Оно проявляется в трансформации положений теории налогового права, и в первую очередь в развитии структуры и содержания принципов налогового права, выполняющих роль основ построения и функционирования современной модели налоговой системы.

Потребность в исследовании проблем усовершенствования налогового-правовых принципов обусловливается возникновением нетипичной для налогового права ситуацией, связанной с появлением новых видов налоговых отношений, например, регулирующих налог на профессиональный доход, налоговый контроль за исчислением и уплатой НДС с помощью автоматизированной системы АСК «НДС», активное внедрение налогового мониторинга, и т.д.¹ Подобные отношения предполагают преобразование основ, сущности налоговых отношений, которую отражают принципы права.

Концептуальная проблема цифровой трансформации принципов налогообложения периодически затрагивается в научной литературе, причем преимущественно в контексте соответствия цифровых процессов и явлений общим основополагающим принципам налогового права (основам налогового законодательства)².

Что касается специальных принципов налогового права, связанных с исчислением и уплатой отдельных налогов, то взаимосвязь цифровизации и

¹ См.: Лютова О. И. Трансформация структуры и содержания принципов налогового права в эру цифровой экономики // Принципы финансового права : монография / под ред. И. А. Цинделиани. М. : Проспект, 2023. С. 223.

² См., например: Журавлева О. О. Финансовая поддержка людей и экономики: принцип всеобщности vs принцип адресности // Финансовое право. 2020. № 9. С. 7—11 ; Лютова О. И. Принцип самостоятельности исполнения налоговой обязанности в условиях цифровизации экономики // Теоретическая и прикладная юриспруденция. 2023. № 1 (15). С. 99—105 ; Напса М. Б. Актуальные проблемы нормотворчества в сфере регулирования налоговых правоотношений: действие принципа самостоятельности исполнения обязанности по уплате налога (часть 2) // Налоги. 2022. № 2. С. 10—17.



налогообложения по большей части исследуется в контексте налогообложения прибыли и доходов. Например, Е. А. Цепова в своих работах рассматривает проблему усиления фискального контроля за трансграничными операциями налогоплательщиков в контексте развития принципов налогообложения дохода в виде прибыли контролируемых иностранных компаний на мировом уровне³. В свою очередь, А. Б. Берберов и М. С. Волков указывают на «выработку ОЭСР на национальном уровне новых принципов налогообложения прибыли, полученной в результате выручки от продажи цифровых продуктов (товаров), что также соотносится с идеей введения цифрового налога»⁴.

С точки зрения развития национального правового регулирования принципиально важным на сегодняшний день является исследование трансформации содержания принципов налогообложения для косвенных налогов, что влияет на эффективность налогообложения добавленной стоимости при реализации цифровых услуг. Это выражается, в частности, в появлении с 1 января 2019 г. так называемого «налога на Google», а также связанной с ним налоговой обязанности по постановке на учет иностранных организаций, возникающей при реализации электронных услуг на территории России⁵.

Сам по себе НДС является одним из наиболее сложных налогов с точки зрения его экономико-правовой конструкции. Несмотря на универсальность этого налога, о которой повсеместно упоминается в научной и учебной литературе и которая фактически означает его взимание на всех стадиях производства и практически со всех операций, НДС представляет собой искусственно созданную конструкцию, функционирование которой обеспечивается нейтральностью НДС как основным его принципом, означающим логичность структуры НДС и его применимость на практике.

По справедливому замечанию профессора И. А. Майбурова, сделанному им в работе «Теоретико-методологическая палитра косвенного налогообложения», существуют различные подходы к пониманию принципа нейтральности⁶. Так, профессор Л. И. Гончаренко упоминает о нейтральности налоговой системы в целом и соответствующей ей нейтральности НДС как о частном случае функционирования и развития особенностей налогообложения того или иного государства. По ее мнению, нейтральной является такая налоговая система, которая не влияет на выбор форм собственности, организационно-правовых форм бизнеса, налоговая система не должна оказывать решающего влияния при принятии бизнес-решений⁷. А условия налогообложения косвенными налогами аналогичным

³ Цепова Е. В. Перспективы развития российского законодательства о контролируемых иностранных компаниях // *Налоги*. 2022. № 1. С. 41—44.

⁴ Берберов А. В., Волков М. С. О многосторонних налоговых соглашениях: первый компонент ОЭСР и налоговая политика России // *Закон*. 2022. № 11. С. 48—57.

⁵ См.: Лютова О. И. «Налог на Google»: актуальные результаты и перспективы // *Налоги*. 2022. № 5. С. 36.

⁶ Теоретико-методологическая палитра косвенного налогообложения / под ред. И. А. Майбурова. М. : Юнити-Дана, 2020.

⁷ *Налоги и налоговая система Российской Федерации : учебник и практикум для академического бакалавриата* / отв. ред. Л. И. Гончаренко. М. : Юрайт, 2019.

образом не должны выступать фактором, определяющим для плательщика выбор той или иной налоговой юрисдикции.

Прежде всего отметим, что в основе принципа нейтральности лежит концепция переложения НДС на конечного потребителя, составляющая сущность косвенного налогообложения. Это означает, что основной идеей нейтральности НДС является не следование налога за плательщиком, а его привязка к реализации цепочке. Эта идея является основой конструирования системы налоговых вычетов по НДС, свойственная российской налоговой системе, в соответствии с которой любой продавец — это только звено, участвующее в процессе, конечным результатом которого является перечисление в бюджет налога со всей стоимости реализованных товаров, работ или услуг.

Основы толкования принципа нейтральности НДС в российском налоговом праве были заложены и обоснованы профессором Е. В. Кудряшовой. По ее мнению, под нейтральностью НДС понимается, с одной стороны, нейтральность по отношению ко всем товарам и услугам (горизонтальная нейтральность), а с другой — нейтральность по отношению к их производителям, а также к организациям, реализующим товары и услуги (вертикальная нейтральность)⁸.

Таким образом, принцип нейтральности является основополагающим для НДС и предполагает, что на равных условиях обязанность его уплаты устанавливается в отношении всех потенциальных налогоплательщиков, равно как и исключение каких-либо объектов из числа облагаемых НДС является крайне нежелательным и встречается редко.

При характеристике принципа нейтральности НДС принципиально важным также является выделение его внутренней и внешней стороны⁹. Внутренняя нейтральность косвенного налога подразумевает универсальность его объекта налогообложения: установление НДС в отношении всех товаров, работ и услуг; незначительное влияние уплаты налога на положение производителей и продавцов в связи с применением правила переноса налогового бремени на конечного потребителя (покупателя); отсутствие воздействия НДС на конкурентное положение соответствующих компаний, т.е. невозможность использования обязанности уплаты НДС или изменение отдельных его элементов для стимулирования или дестимулирования тех или иных реализационных операций; независимость налоговых платежей от организационно-правовой формы налогоплательщика или иных особенностей организации и осуществления им бизнес-процессов.

Внешняя же нейтральность НДС указывает на то, что налоговое бремя не различается в отношении национальных или иностранных налогоплательщиков; трансграничные операции облагаются в том же объеме, что и внутригосударственные; налогом облагаются все товары, работы и услуги, соответствующие признакам объекта налогообложения.

Безусловно, нейтральность НДС, как и любое общее правило, всегда предполагала отдельные исключения. В этой связи профессор Е. В. Кудряшова отмечала: несмотря на то, что теория налогового права максимально последовательно

⁸ Кудряшова Е. В. Налог на добавленную стоимость во всей своей универсальности // *Налоги*. 2015. № 3. С. 5—9.

⁹ Теоретико-методологическая палитра косвенного налогообложения.



применяет принцип горизонтальной нейтральности НДС, на практике приходится учитывать, что НДС взимается в определенных социальных и культурных условиях и в конкретной стране с ее привычками. По льготам, установленным в разное время в системе НДС, можно изучать пристрастия и традиции стран и народов¹⁰.

Таким образом, по мнению автора, отход от нейтральности лишь в отдельных случаях выглядит целесообразным и не противоречит основополагающей идее самого принципа и смысловой конструкции налога. При этом по общему правилу в силу универсального характера и искусственности создания НДС, правила косвенного налогообложения не должны различаться по критерию вида субъекта налога.

Цифровизация существенным образом меняет положение вещей в вопросах реализации принципа нейтральности НДС. Исследуя вызовы технологий принципу нейтральности НДС¹¹, профессор Е. В. Кудряшова указывает, что НДС перестает быть нейтральным к бизнесу, что выражается в появлении конструкции налога на Google, а также в увеличении количества реализационных операций электронных услуг.

А. Д. Шелкунов, развивая идеи профессора Е. В. Кудряшовой о видах нейтральности НДС, а также анализируя современные реалии эволюции правового регулирования и правоприменения этого принципа, также отмечает необходимость реализации нейтральности НДС с точки зрения «вертикали». В своих работах по теме нейтральности как самостоятельного и непосредственного средства налогового правового регулирования отношений в области косвенного налогообложения, подчеркивает, что «составляющие принципа нейтральности НДС актуальны как для торговых отношений национальных предпринимателей, так и для трансграничных торговых отношений, затрагивающих иностранных предпринимателей или территорию иностранного государства, поскольку каких-либо объективных причин проводить дискриминацию между указанными торговыми отношениями нет»¹².

Так, по мнению А. Д. Шелкунова, ряд правовых норм гл. 21 НК РФ вступают в формальное противоречие с принципом нейтральности¹³. Несоответствием, по его мнению, является механизм исчисления и уплаты НДС при реализации электронных услуг (например, услуг по предоставлению доступа к электронным ресурсам) иностранными поставщиками на территории Российской Федерации, получивший неофициальное название «налог на Google». Налоговый законодатель установил ограничения в отношении права на получение вычета иностранным налогоплательщиком в случае, если он фактически понесет расходы на уплату НДС, но при этом не осуществит постановки на налоговый учет в российском налоговом

¹⁰ См.: Кудряшова Е. В. Нулевая ставка НДС по экспорту и принцип нейтральности // Налоговая политика и практика. 2010. № 6. С. 40—43.

¹¹ Кудряшова Е. В. Принцип нейтральности НДС: вызовы технологий // Налоговед. 2020. № 8. С. 52—55.

¹² Шелкунов А. Д. Принцип нейтральности налога на добавленную стоимость. М. : М-Логос, 2017.

¹³ Шелкунов А. Д. С. Нейтральность НДС как специальный принцип института правового регулирования взимания НДС : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2022. 82—83.

органе. При этом автором отмечаются причины невыгодности регистрации иностранных организаций, за исключением крупных поставщиков электронных услуг, в качестве российских налогоплательщиков.

Также важно, что указанные суммы могут быть приняты к вычету только после уплаты российским налоговым агентом налога, удержанного из доходов этого иностранного поставщика услуг, и только в той части, в которой приобретенные услуги использованы при производстве товаров (работ, услуг), реализованных удержавшему НДС российскому налоговому агенту.

Интересно, что изначально налоговым законодательством было предусмотрено, что НДС с приобретения услуг в электронной форме в качестве налоговых агентов должны были исчислять, удерживать и перечислять налоговые агенты-покупатели. Однако с 01.01.2019 произошли изменения, в соответствии с которыми НДС обязаны перечислять в бюджет сами иностранные организации.

В 2022 г. по причине введения в отношении Российской Федерации рядом стран санкций иностранные поставщики столкнулись со сложностями перечисления денежных средств на счета Федерального казначейства со счетов иностранных банков, и ФНС России в письме от 30.03.2022 № СД-4-3/3807@ предложила российским налогоплательщикам самостоятельно уплачивать НДС при покупке электронных услуг у иностранных поставщиков и взять на себя осуществление обязанностей налоговых агентов. При этом российские организации самостоятельно определяют сумму НДС, даже если в договоре на оказание соответствующих услуг она не указана.

Таким образом, в 2022 г. был осуществлен возврат к первоначальным правилам исчисления и уплаты НДС.

Итак, свидетельством нарушения принципа нейтральности является установление более благоприятных налоговых условий для российских организаций за счет снятия с них бремени уплаты НДС, что, в свою очередь, дестимулирует конкуренцию иностранных и российских поставщиков электронных услуг, а также является безусловным противоречием принципа внешней нейтральности НДС.

Что касается внутренней нейтральности НДС, предполагающей единый унифицированный подход к правовому регулированию объектов налогообложения НДС, то исследуемый принцип также будет сложно применять в условиях, когда появляются новые явления и объекты, трудно идентифицируемые с использованием классической триады «товар, работа и услуга»¹⁴.

Например, профессор Д. М. Мошкова отмечает актуальность решения вопроса относительно определения понятия объекта налогообложения в контексте проблемы установления соответствующих налоговых последствий в отношении новых бизнес-моделей, например различных видов электронной коммерции в виде продажи товаров и торговли, так как объект налогообложения при совершении таких сделок обладает специфическими признаками, которые отличают его от традиционного понимания объекта налогообложения.

¹⁴ Лютова О. И. Объект налогообложения в условиях цифровизации // Вестник Российского университета дружбы народов. Серия : Юридические науки. 2020. Т. 24. № 3. С. 695—716.



Помимо этого, Д. М. Мошкова отмечает особую важность решения вопроса трансформации понятия объекта налогообложения с точки зрения исчисления и уплаты НДС¹⁵. Действительно, для косвенного налогообложения вопросы однозначности толкования понятия объекта налогообложения являются первоочередными. В этом смысле объект обложения подоходными налогами более стабилен в контексте развития цифровизации, хотя и на него могут повлиять внедрение искусственного интеллекта и попытки преимущественного замещения им выполнения различных трудовых функций людьми.

Соответственно, тем самым затрудняется возможность объективного применения льгот для целей «нейтрального» НДС, поскольку отсутствует однозначное понимание правовой сущности того или иного нового объекта обложения НДС.

Анализируя возможные причины установления российским законодателем подобных правил, важно отметить, что в отношении НДС некорректно применять такое понятие, как «агрессивное налоговое планирование», поскольку оптимизация НДС путем выбора налоговой юрисдикции или попытка ухода от агрессивной налоговой политики того или иного государства не являются распространенным способом уклонения от уплаты НДС. В случае НДС уклонение/избегание уплаты налога часто заключается в использовании лазеек в правовом регулировании косвенного налогообложения или в применении освобождений налогоплательщиками, не имеющими на это права, что является правонарушением или преступлением. В этой связи Р. Шишкин, например, отмечал, что «безопасно оптимизировать НДС не получится ни у одного консультанта»¹⁶, соответственно, минимальными являются в данном случае риски выбора потенциальным налогоплательщиком юрисдикции государства с более выгодными налоговыми условиями с точки зрения реализации цифровых услуг.

Зачастую уклонения от уплаты НДС связаны с недостатками администрирования этого налога, и не все из них являются техническими. Например, при появлении новых видов услуг, форм организации бизнеса, способов продаж и т.п. возможны ситуации «отставания» развития форм и методов налогового контроля, что приводит к росту количества налоговых правонарушений, связанных с неуплатой косвенных налогов.

Так, при росте объемов интернет-продаж растут масштабы уклонения от НДС в связи с тем, что интернет-продавцы умышленно не встают на налоговый учет в целях уплаты НДС, а налоговые органы не могут идентифицировать соответствующие компании или произведенные ими операции из-за регистрации серверов в иных, в том числе офшорных, юрисдикциях и использовании большого числа посредников, что зачастую объективно необходимо.

В случае если цифровые компании регистрируются для целей уплаты НДС, они обычно не декларируют стоимость всех своих операций, занимая тем самым налоговую базу по НДС неправомерно. При трансграничных

¹⁵ Мошкова Д. М. Трансформация налоговых правоотношений в условиях цифровизации экономики России // Право и цифровая экономика. 2021. № 4. С. 56—62.

¹⁶ Шишкин Р. Показания генерального директора как доказательство реальности сделки по ст. 54.1 НК РФ // Юридический справочник руководителя. 2021. № 1. С. 11—16.

онлайн-поставках основная трудность состоит в выявлении конечного потребителя, поскольку для этого необходим доступ к работе на таких онлайн-платформах, в платежных системах и с другими электронными и цифровыми посредниками, которые не являются частью цепочки операций, но такой доступ принципиально важен для выявления любых реальных платежных и задекларированных несоответствий.

Что касается российской налоговой системы, то налоговые органы имеют право обращаться с запросами в рамках проведения проверок IT-компаний к таким контрагентам-посредникам. Однако, пока необходимая налоговым органам информация от посредников не будет поступать в автоматическом режиме, о полноценном контроле речь не идет. Отметим также, что в указанном контексте интересным представляется вывод В. В. Понкратова о том, что «для повышения эффективности налоговой системы большую значимость в области гармонизации налогов на сегодняшний день приобретает не изменение ставок, а вопросы улучшения их качественных характеристик, включая налоговое администрирование и систему взаимоотношений с налогоплательщиками»¹⁷.

С точки зрения международного налогообложения исследователями отмечается важность повышения эффективности налогового администрирования НДС, а также гармонизации налоговой политики государств при использовании принципа страны назначения в отношении косвенного налогообложения международной торговли электронными услугами.

По справедливому замечанию Н. С. Милоголова, методологические принципы, на которых строится система исчисления и взимания НДС при трансграничной электронной торговле как товарами, так и услугами, не вызывает существенных разногласий между странами. Страны пытаются максимально, насколько это позволяют возможности налогового администрирования, реализовывать принцип страны назначения по отношению к международной торговле и, соответственно, обеспечивать равные условия конкуренции и нейтральное перемещение экономического бремени НДС в юрисдикцию конечного потребления продукции, в том числе реализуемой в электронной форме¹⁸.

Однако с точки зрения правоприменения реализация принципа страны назначения связана с различными трудностями осуществления налогового контроля плательщиков, стоящих на налоговом учете иностранных государств. Отметим, что в российской научной литературе на сегодняшний день имеется незначительное количество исследований о том, каким образом, на базе каких основополагающих идей облагать налогом и администрировать реализационную деятельность иностранных компаний, являющуюся объектом налогообложения НДС, в новых цифровых реалиях.

К аналогичному выводу приходит также, например, А. И. Погорлецкий, который указывает, что налоговая конкуренция является не лучшим вариантом

¹⁷ Понкратов В. В. Формирование устойчивых конкурентных преимуществ в налоговых системах государств — участников ЕАЭС в условиях нарастания интеграционных процессов // Экономика и предпринимательство. 2016. № 12-1. С. 713—717.

¹⁸ Российская экономика в 2020 году. Тенденции и перспективы. Вып. 42 / под науч. ред. А. Л. Кудрина [и др.]. М. : Изд-во Института Гайдара, 2021.



конвергенции национальных налоговых систем на общем пространстве экономических интересов, соответственно, процесс налоговой гармонизации является необходимым и экономически обоснованным. Вопрос унификации и гармонизации косвенного налогообложения — отдельный важный вопрос¹⁹.

В качестве вывода отметим, что НДС является косвенным налогом, функционирующим при соблюдении изначально присущего ему принципа нейтральности, и непосредственным образом влияет на свободную торговлю и развитие предпринимательской деятельности (по сравнению с подоходным налогообложением). Это предопределяет и актуализирует возможность гармонизации правил исчисления и уплаты НДС при реализации электронных услуг на над-национальном уровне.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. *Берберов А. В., Волков М. С.* О многосторонних налоговых соглашениях: первый компонент ОЭСР и налоговая политика России // Закон. — 2022. — № 11. — С. 48—57.
2. *Журавлева О. О.* Финансовая поддержка людей и экономики: принцип всеобщности vs принцип адресности // Финансовое право. — 2020. — № 9. — С. 7—11.
3. *Кудряшова Е. В.* Налог на добавленную стоимость во всей своей универсальности // Налоги. — 2015. — № 3. — С. 5—9.
4. *Кудряшова Е. В.* Нулевая ставка НДС по экспорту и принцип нейтральности // Налоговая политика и практика. — 2010. — № 6. — С. 40—43.
5. *Кудряшова Е. В.* Принцип нейтральности НДС: вызовы технологий // Налоговед. — 2020. — № 8. — С. 52—55.
6. *Лютова О. И.* «Налог на Google»: актуальные результаты и перспективы // Налоги. — 2022. — № 5. — С. 36—40.
7. *Лютова О. И.* Объект налогообложения в условиях цифровизации // Вестник Российского университета дружбы народов. — Серия : Юридические науки. — 2020. — Т. 24. — № 3. — С. 695—716.
8. *Лютова О. И.* Принцип самостоятельности исполнения налоговой обязанности в условиях цифровизации экономики // Теоретическая и прикладная юриспруденция. — 2023. — № 1 (15). — С. 99—105.
9. *Мошкова Д. М.* Трансформация налоговых правоотношений в условиях цифровизации экономики России // Право и цифровая экономика. — 2021. — № 4. — С. 56—62.
10. *Налоги и налоговая система Российской Федерации : учебник и практикум для академического бакалавриата / отв. ред. Л. И. Гончаренко.* — М. : Юрайт, 2019. — 470 с.
11. *Напсо М. Б.* Актуальные проблемы нормотворчества в сфере регулирования налоговых правоотношений: действие принципа самостоятельности исполнения обязанности по уплате налога (часть 2) // Налоги. — 2022. — № 2. — С. 10—17.

¹⁹ Теоретико-методологическая палитра косвенного налогообложения.

12. Понкратов В. В. Формирование устойчивых конкурентных преимуществ в налоговых системах государств — участников ЕАЭС в условиях нарастания интеграционных процессов // Экономика и предпринимательство. — 2016. — № 12-1. — С. 713—717.
13. Принципы финансового права: монография / под ред. И. А. Цинделиани. — М. : Проспект, 2023. — 560 с.
14. Российская экономика в 2020 г. Тенденции и перспективы. — Вып. 42 / под науч. ред. А. Л. Кудрина [и др.]. — М. : Изд-во Института Гайдара, 2021. — 707 с.
15. Теоретико-методологическая палитра косвенного налогообложения / под ред. И. А. Майбурова. — М. : Юнити-Дана, 2020. — 375 с.
16. Целова Е. В. Перспективы развития российского законодательства о контролируемых иностранных компаниях // Налоги. — 2022. — № 1. — С. 41—44.
17. Шелкунов А. Д. Нейтральность НДС как специальный принцип института правового регулирования взимания НДС : дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2022. — 174 с.
18. Шелкунов А. Д. Принцип нейтральности налога на добавленную стоимость. — М. : М-Логос, 2017. — 127 с.
19. Шишкин Р. Показания генерального директора как доказательство реальности сделки по ст. 54.1 НК РФ // Юридический справочник руководителя. — 2021. — № 1. — С. 11—16.