

Диалектика противоречий в правовом регулировании налогообложения добавленной стоимости



Д.Г. Бачурин

Ведущий научный сотрудник, сектор финансового, налогового, банковского и конкурентного права Института государства и права Российской академии наук, кандидат юридических наук. Адрес: 119019, Российская Федерация, Москва, ул. Знаменка, 10. E-mail: 01ter@mail.ru



Аннотация

В статье исследуется комплекс противоречий в отечественном налогообложении добавленной стоимости, которые обнаруживаются на границах систем государственного управления, налогово-бюджетного распределения, социального и хозяйственного воспроизводства. В числе общественных противоречий, которые не удается преодолеть в рамках законодательства и которые обнаруживают тенденцию к нарастанию во всех группах рассматриваемых правоотношений, обращено внимание на следующие: экономико-правовые (проявляющиеся в основном в сфере производства материальных благ); между характером правового регулирования налогообложения добавленной стоимости и уровнем развития производительных сил, между трудом и капиталом как основными факторами производства, влияющими на результативность правового регулирования налогообложения добавленной стоимости; финансово-правовые: между фактическим характером современной российской модели финансового перераспределения добавленной стоимости и социально-ориентированными целями использования средств, поступающих от налогообложения добавленной стоимости; правоохранные: между объявлением борьбы с коррупцией и положением, когда в основу большинства налоговых мошенничеств с НДС, выявленных в России, положены схемы, организованные и исполненные с участием должностных лиц контрольных и правоохранительных органов; между затратами сил и средств, которые отвлекаются на совершенствование правового регулирования НДС, и устойчивой неспособностью государства к ликвидации сетей НДС-мошенничеств, образующих новый сектор криминального бизнеса; социально-правовые, проявляющиеся в процессе структурных деформаций гражданского общества. Сделан вывод о необходимости реформирования НДС в русле сознательного, планомерного разрешения противоречий в правовом регулировании налогообложения добавленной стоимости, выраженных в действующем законодательстве. Основными условиями преодоления противоречий в правовом регулировании НДС выступают следующие законодательные ограничения: правовая политика государства направляется на справедливое финансово-правовое распределение поступлений НДС и фактическое сокращение неравенства в доходах между богатейшей и беднейшей частями населения; наибольшая часть налоговых платежей затрачивается в социальных секторах экономики на нужды большинства граждан; промышленная политика государства нацелена на рост капиталоемкого современного производства и производительности труда.



Ключевые слова

налог на добавленную стоимость, товары, услуги, труд, капитал, противоречия правового регулирования НДС.

Для цитирования: Бачурин Д.Г. Диалектика противоречий в правовом регулировании налогообложения добавленной стоимости // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2021. № 3. С. 56–81.

УДК: 34

DOI: 10.17323/2072-8166.2021.3.56.81

Введение

Если принять за основу положение о том, что налоговая система занимает подчиненное место по отношению к экономике, то трудно настаивать, что налогообложение в течение долгого времени может находиться в резком противоречии с интересами хозяйственного развития [Соколов А.А., 2003: 194]. История многократно подтверждает, что ценой неведения законодателя может быть неудобное и неэффективное налогообложение товаров и услуг, стимулирующее эрозию налоговой базы. Об этом свидетельствует опыт не только множества малых государств, но и отдельных крупных экономик. В частности, авторы публикаций отмечают, что современная Бразилия не является примером тщательно выверенных налоговых реформ [Kee J., 2003: 15]; [Amaral G., Olenike J., Amaral Viggiano L., 2008]; [Lukic M., 2007: 1–30], терпит поэтому значительные издержки [Rezende F., 2009: 1–50] и ведет активную подготовку к изменению налогообложения добавленной стоимости.

Современная практика свидетельствует, что действенность правового регулирования НДС обусловлена степенью его гармонизирующего воздействия на общественные структуры производства и потребления. Успех применения налогообложения добавленной стоимости в качестве регулятора экономического развития всецело зависит от понимания социальной картины мира и фактических условий финансово-правового распределения добавленной стоимости, а также набора правовых средств, которые можно использовать для тщательно выверенного совершенствования рассматриваемых отношений. Поэтому логично, что исследование правового регулирования НДС пересекается с новым осмыслением динамики, которую можно обнаружить в сферах хозяйственного воспроизводства и налогово-бюджетного распределения.

Механизм правового регулирования НДС, оказавшегося в зоне внутреннего и внешнего хищничества, охватившего страну, становится частью этой системы. На ее полюсах находятся две группы граждан России, положение и

устремления которых характеризует Д. Малган: «Трудно найти какие-либо примеры движений бедняков или обнищавших масс, требовавших «больше капитализма». Даже в застойных коммунистических обществах самые ревностные энтузиасты быстрого перехода к капитализму были инсайдерами, которые видели в рынках и приватизации более быстрый путь к обогащению и получению статуса» [Малган Д., 2014: 112–113].

Такой переход порождает соответствующие финансово-правовые формы. О специфике их применения уже в 1903 г. задумывается П.Х. Шванебах, отмечая, что «преимущество косвенных налогов, в высшей степени ценное при громадных бюджетах XX столетия, заключается в том, что фискальный механизм работает успешно и без шума даже при весьма высоких нормах обложения. Но есть граница и для косвенного обложения, которую переступить нельзя» [Шванебах П.Х., 1903: 46]. Если она нарушается, то правовое регулирование может не справиться с расширением противоречий связанных с ним общественных отношений.

Без надлежащего изучения таких социально-экономических противоречий крайне трудно получить полноценное понятие о проблемах правового регулирования налогообложения добавленной стоимости и сформировать конструктивные предложения по их разрешению.

1. Основные противоречия в правовом регулировании налогового перераспределения добавленной стоимости

Ведя речь об исследованиях, проводимых с целью реформирования налогообложения добавленной стоимости, следует указать на их амбивалентный характер. В научно-популярных изданиях, посвященных НДС, часто применяется прием, на который обращает внимание У. Эко, отмечая возможность построения текста, воплощающего способность к забвению основных идей, «приводя беспорядочное множество деталей... текст скрывает ту беспредельную часть мира, которая его не интересует, заменяет наши представления о мире собственными исключительными представлениями о возможном универсуме так, что те отпечатываются и господствуют в нашем воображении» [Эко У., 2016: 91].

Например, в работе «Современный НДС», выполненной сотрудниками МВФ, приводятся обширные описания применения НДС на материале развивающихся стран [Эбрилл Л., Кин М., Боден Ж.-П., Саммерс В., 2003]. Однако наиболее важные сущностные аспекты налогообложения добавленной стоимости в странах Евросоюза в тексте исследования не затрагиваются. Фундаментальные идеи правового регулирования налогообложения добавленной стоимости остаются за пределами исследования. При этом если рас-

смагивать состояние экономик преимущественно африканских и островных государств и второстепенное положение НДС в системе их фискальных доходов, то возникают устойчивые сомнения в самой целесообразности введения данного налога в национальное налоговое законодательство этих стран.

Осознание важности исходного пункта в исследовании возможностей совершенствованию правового регулирования налогообложения добавленной стоимости позволяет обратиться к высказываниям профессора И.Т. Тарасова в лекциях по финансовому праву, прочитанных в Демидовском юридическом лицее в 1883 г. Он утверждал, что «богатство заключается не в золоте и серебре, а в предметах потребления. Вследствие чего трудящийся класс, производящий эти предметы, составляет главную опору государства, главный источник его сил и богатства. Их труд доставляет доход государству: беден рабочий — бедно и государство. Между тем существующая система налогов, с одной стороны, и не вымершие остатки феодального порядка — с другой, привели народ к крайнему разорению и убили промышленность. Поэтому необходима податная реформа, и реформа эта, исходя из принципа, что всякая привилегия, клонящая к изъятию от налога, несправедлива» [Тарасов И.Т., 2004: 75].

В 1883 г. Российская империя находится на переломе своего развития. Капиталистические отношения, активированные реформой 1861 г., деформируют традиционные социальные уклады и реализуются нередко в ущерб интересам российского общества. Изменения в системе ценностных ориентиров обуславливают безотлагательность проведения реформ, важнейшей из которых ученые-правоведы считают создание справедливых и экономически эффективных порядков правового регулирования в сфере распределения общественного продукта — «предметов потребления».

Замечания И.Т. Тарасова видятся обращением не только к своим современникам, но и к гражданам России, живущим в XXI в., столкнувшимся на очередном витке исторического пути с аналогичными проблемами. Его ценностные установки (с минимальными стилистическими уточнениями) абсолютно актуальны и применимы для выдвижения предложений по формированию юридических норм и правил в сфере налогообложения добавленной стоимости.

В створе данных ценностных ориентиров анализ возможностей реформирования правового регулирования НДС может быть выполнен с последовательным рассмотрением сложившегося комплекса противоречий в системе налогообложения добавленной стоимости. В числе таких противоречий, которые не удастся преодолеть в рамках действующего законодательства и которые обнаруживают тенденцию к постепенному упрочению во всех группах рассматриваемых правоотношений, следует выделить:

экономико-правовые (проявляющиеся в основном в сфере производства материальных благ): между характером правового регулирования налогообложения добавленной стоимости и уровнем развития производительных сил; между трудом и капиталом как основными факторами производства, влияющими на результативность механизма правового регулирования налогообложения добавленной стоимости; между сложносоставным характером российского правового механизма налогообложения добавленной стоимости и экономической моделью преимущественно рентной экономики, которая предполагает относительно простую структуру налоговой системы, где НДС предстает в виде очевидно избыточного элемента;

финансово-правовые (проявляющиеся в процессе распределения и перераспределения материальных благ): между фактическим характером современной российской модели финансового перераспределения добавленной стоимости со встраиваемыми внеэкономическими структурами номенклатурно-криминального распределения и социально-ориентированными целевыми установками использования средств, поступающих от налогообложения добавленной стоимости; между сложившейся моделью налогового федерализма и потребностями страны в территориально-экономическом развитии на основе определения пропорций финансовой достаточности межбюджетного перераспределения НДС;

правоохранительные: между объявлением борьбы с коррупцией и положением, когда в основу большинства налоговых мошенничеств с НДС, выявленных в России, положены схемы, организованные и исполненные с участием должностных лиц контрольных и правоохранительных органов; между затратами сил и средств, которые отвлекаются на совершенствование правового регулирования НДС, и устойчивой неспособностью государства к ликвидации сетей НДС-мошенничеств, образующих новый сектор криминального бизнеса;

социально-правовые (проявляющиеся в процессе структурных деформаций гражданского общества): между декларациями социально-экономических преобразований и сопряженными с правовым регулированием налогообложения добавленной стоимости реальными практиками социального управления; между теоретически обоснованным потенциалом социальной направленности механизма правового регулирования НДС и фактическим отсутствием социально созидательного воздействия в связи с крайней ограниченностью перераспределяемых средств.

Отмеченные экономико-правовые и социально-правовые противоречия фактически являются фундаментальными социально-экономическими провалами, возникшими в ходе реформ [Катасонов В.Е., 2017: 135], и ввиду их непосредственного проявления в сфере правового регулирования НДС заслуживают более подробного рассмотрения и описания сущности.

2. Экономико-правовые противоречия в налогообложении добавленной стоимости

Противоречия между характером правового регулирования налогообложения добавленной стоимости и уровнем развития производительных сил. В экономически развитых странах ЕС правовое регулирование НДС в основном соответствует интересам индустриальных отраслей национального хозяйства. Основу промышленности составляют предприятия капиталоемкого производства со сравнительно невысокими отчислениями в фонд оплаты труда с коррекцией в сторону относительного снижения платежей НДС. Тенденция к снижению доли труда в общей совокупности затрат обусловлена систематическим технологическим переоснащением, сводящим к минимуму участие человека в производственном процессе. В соответствии с регламентами финансового регулирования правовой механизм НДС обеспечивает направление денежных средств в социальные сектора экономики и развертывание новых рынков за рамками промышленного производства.

Тем самым правовое регулирование НДС дополнительно стимулирует создание новой занятости, сохраняющей благосостояние граждан, чьи рабочие места были автоматизированы, и расширяет платежеспособный спрос на внутреннем рынке. Дополнительный спрос со стороны социальных отраслей (здравоохранение, образование, культура, социальное обеспечение) замыкает цепочку расширенного воспроизводства капитала, обеспечивая экономике постепенный поступательный рост при сопоставимом увеличении общественных благ.

Практика финансово-правового изъятия и распределения добавленной стоимости в России пренебрегает указанными условиями социальной эффективности НДС и свидетельствует о несправедливом общественном перераспределении производимых ценностей. Механизм правового регулирования налогообложения добавленной стоимости в России в основном оказывает крайне негативное воздействие на обрабатывающие отрасли, состоящие из трудоемких производств, в которых на объем оплаты труда начисляется НДС, снижая экономическую рентабельность предприятий, затрудняя возможности их модернизации и перемещая трудовые ресурсы в маргинальные производства, организуемые за пределами государственного регулирования.

Аналогичную направленность негативных воздействий правового механизма налогообложения добавленной стоимости в той или иной степени обнаруживают и другие страны с экономикой переходного типа, в том числе государства, составляющие периферию ЕС.

Противоречия между трудом и капиталом как основными факторами производства, определяющими результативность правового механизма налогообложения добавленной стоимости. Воздействия механизма правового

го регулирования НДС на основные производственные факторы, в качестве которых экономическая теория рассматривает труд и капитал, в основном сосредотачиваются против фактора труда. При этом НДС-обложение не только смещает труд «в невыгодную (по отношению к капиталу) рыночную позицию» [Стиглиц Д., 2017: 349], но и усиливает поляризацию отечественного рынка труда. Проблемой, которая не находит должного осмысления и оценки в российском обществе, становится выдавливание производственного труда сокращаемых работников ликвидируемых индустриальных предприятий в теневую экономику и расширение так называемых «гаражных» производств.

НДС — налоговое изобретение позднего капитализма. Подобно тому, как современный капитализм выступает в качестве социальной системы, способной скрывать способы, которыми она утверждает свое господство, НДС представляет собой налоговый платеж, имеющий замаскированный механизм повышения налогообложения и снижения оплаты труда наиболее бедной части общества. Не зря английские эксперты выделяют тесную взаимосвязь между налогообложением добавленной стоимости, заработной платы и доходов, отмечая, что эти виды налогов оказывают прямое воздействие на рынок труда [Crawford I., Keen M., Smith S., 2010: 278].

В качестве базового элемента юридической конструкции правового механизма НДС выступает добавленная стоимость, которая формируется в цене реализации товаров (работ, услуг) в виде суммарного выражения прибыли субъекта НДС-обложения, стоимости труда, налогов на производство, потребления основного капитала (износ основных средств), услуг финансового посредничества. В рамках отечественной налоговой системы воздействие НДС на факторы труда и капитала, лежащие в основе предпринимательской деятельности, осуществляется в совокупности с налогообложением прибыли и уплатой страховых взносов. Связанность НДС с перечисленными инструментами налогообложения определяет единую структуру налогообложения организаций и создает серьезные проблемы, которым до сих пор не уделяется должного внимания.

При действующих ставках налогообложения по НДС¹ — 20% (16,67%), по налогу на прибыль — 20%, по страховым платежам — 30% (с учетом ст. 428 Налогового кодекса РФ «Дополнительные тарифы для отдельных категорий плательщиков» совокупные тарифы страховых платежей могут находиться в диапазоне от 30 до 39%), математическая модель, описывающая налоговую нагрузку хозяйствующего субъекта, принимающая во внимание налогообложение добавленной стоимости, прибыли и уплату страхо-

¹ В расчетах с НДС фактически применяется ставка извлечения, которая выделяется в счетах-фактурах и при 20% составляет 16,67%.

вых взносов и выполненная из расчета всех показателей на 1 руб. выручки, выглядит следующим образом: $0,1667 - 0,1667t + 0,3l + 0,2(1 - (1 + 0,3)l - m) = R$, где: l — фактор труда (заработная плата, выплачиваемая работникам); m — фактор капитала (материальные затраты); R — налоговая нагрузка; налог на прибыль = $0,2(1 - (1 + 0,3)l - m)$; страховые взносы = $0,3l$; НДС = $0,1667 - 0,1667t$.

В сокращенном виде, с учетом приведения к одним знаменателям, математическая модель выглядит следующим образом: $0,3667 - 0,3667t + 0,04l = R$;

Приведенные выражения свидетельствуют, что налоговая нагрузка увеличивается с возрастанием фактора труда при ограничении фактора капитала, и, наоборот, снижается в условиях снижения фактора труда и расширения капиталоемкости.

Суммарная налоговая нагрузка на 1 руб. выручки может составлять от 5,7 до 38,2 коп. Причины более чем шестикратной налоговой разницы проступают наглядно. Чем больше предприятие или отрасль потребляет капитала в виде материальных затрат, чем больше их доля в совокупном составе затрат и выручки, тем меньше налоговая нагрузка. Наоборот, чем больше доля труда в затратах организации, тем выше сумма к уплате в бюджет.

В предельном выражении наибольшие фискальные требования применяются к организациям с максимальным количеством работников и минимальным оснащением труда. К ним относятся промышленные предприятия с архаичным типом индустриального производства, которые нуждаются в модернизации, большинство предприятий машиностроения, жилищно-коммунальное хозяйство, строительство.

Логично полагать, что такое налогообложение факторов труда и капитала может выводить стоимость труда на такой высокий уровень совокупных затрат, что он начинает вытесняться с легального рынка через замещение капиталом или ликвидацию предприятий. Именно такое положение демонстрирует рис. 1.

Предложенное описание взаимодействий будет неполным, если его дополнить рассмотрением действия заемного процента, являющего собой ключевой фактор динамической эволюции рыночной экономики и частного капитала, тесный союз которых создает опасные угрозы ценностям социальной справедливости. Освобождение финансовых услуг от НДС под предлогом технических сложностей, коренящихся в природе стоимости, добавленной при совершении посреднических операций, включает эффект фискального рычага, перемещающего налоговую нагрузку.

Дополнительное увеличение налоговой нагрузки предприятий происходит в связи с тем, что процентные платежи за банковские кредиты вносятся без возмещения НДС. В результате вывода ростовщических операций, выполняемых финансовыми учреждениями, из сферы правового регулирова-



Рис. 1. Соотнесение действия факторов труда (L) и капитала (m) с показателями налоговой нагрузки предприятий-налогоплательщиков в архитектуре совокупного налогообложения НДС, налога на прибыль и страховых платежей с начисленной заработной платы

ния налогообложения добавленной стоимости НДС-нагрузка переносится с получателей процентных доходов на их плательщиков. Поэтому математическая модель, описывающая налоговую нагрузку хозяйствующего субъекта, может быть дополнена третьим параметром — $K\%$, определяемым как стоимость привлеченного капитала в виде процентов, уплачиваемых за кредитные ресурсы, и в итоге выглядит следующим образом: $0,3667 - 0,3667m + 0,04l + 0,1667K\% = R1$.

Рис. 2 иллюстрирует воздействие параметра $K\%$ на показатель налоговой нагрузки в трех сочетаниях факторов труда и капитала: верхняя линия — трудоемкого производства; нижняя линия — капиталоемкого производства; средняя линия — производства в условиях равновесия факторов труда и капитала. Значения $K\%$ показаны на двух интервалах: от 0 до 14 коп. в 1 руб. выручки; от 14 коп. до 20 коп. в 1 руб. выручки.

Данные Федеральной службы государственной статистики о затратах на производство и продажу продукции в расчете на 1 руб. произведенной продукции свидетельствуют, что промышленное производство в основном находится на грани или за гранью рентабельности². В этих условиях НДС, начисляемый на проценты, уплачиваемые за кредитные ресурсы, и увеличивающий налоговую нагрузку организаций на 1–3%, является фактором, удерживающим предприятия в зоне отрицательных показателей финансово-хозяйственной деятельности.

Высокий уровень налогообложения труда в совокупности с отсутствием предложения длинных и дешевых, прежде всего рублевых инвестиций

² Available at: URL: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/efficiency/# (дата обращения: 25.09.2019)



Рис. 2. Модель изменений налоговой нагрузки (НДС, налог на прибыль и страховые платежи с начисленной заработной платы) хозяйствующего субъекта с учетом стоимости привлеченного капитала в виде процентов, уплачиваемых за кредитные ресурсы (K%)

имеют результатом деградацию производства — труд активно перемещается в сектор безналоговой теневой экономики. В условиях, в которых и при нормальных условиях прибыльной работы заработная плата работников основного производства невысока и редко выходит из диапазона от 20 000 до 40 000 руб., дополнительное перераспределение фискальной нагрузки на труд вызывает резкое снижение уровня потребления и качества жизни.

На практике такая нагрузка выражается в сокращении части работников; снижении оставшимся оплаты и ухудшении условий их труда; переводе работников на альтернативные формы оплаты труда, гражданско-правовые договоры, неучтенные выплаты; дроблении должностных ставок. Не зря профсоюзная и официальная статистика фиксируют нарастание акций протеста работников: в 2013 г. — 126 трудовых конфликта; 2015 г. — 161; 2017 г. — 176; 2019 г. — 171³. Массовым явлением становится замещение работников российских предприятий мигрантами, создающими отрицательное сальдо доходов от оплаты труда, которое в масштабе России в 2010 г. составило 8,5 млрд долл. [Ершов Ю.С., 2011: 36], в 2019 г. — 22,2 млрд долл.⁴

³ См.: Итоги социально-трудовых конфликтов в Российской Федерации в 2019. Центр мониторинга и анализа социально-трудовых конфликтов Санкт-Петербургского гуманитарного университета профсоюзов. 2019. Available at: URL: <https://rosprofprom.ru> (дата обращения: 25.09.2020)

⁴ Available at: URL: <https://www.rbc.ru/economics/03/11/2020/5f9bf5269a794771485ceb51> (дата обращения: 12.10.2020)

Проводя исторические параллели, отметим, что и в 1915–1917 гг. при низком уровне оплаты труда на отечественных предприятиях 20%-ное снижение заработной платы вызывает волнения и забастовки. В условиях высокого базового уровня оплаты труда рабочих в Германии его снижение даже на 50% не вынуждает их бастовать. Различие объясняется тем, что подавляющая часть российских рабочих, в отличие от их немецких коллег, имеет в довоенный период крайне скромные заработки, покрывавшие лишь минимальные требования прожиточного минимума, и даже небольшое их уменьшение ставит работников на грань голодного существования.

Соответственно, трансформация труда имеет различные характеристики. Влияние механизма правового регулирования НДС на факторы производства демпфируется постепенностью его введения и расширением европейского либерализма в духе «sozialstaat», когда «рабочие постепенно становятся частью политической системы» [Пристланд Д., 2011: 133], а поступления от налогообложения добавленной стоимости в архитектуре вертикального и горизонтального перераспределения расходуются на социально значимые нужды максимально большего числа граждан.

Российское общество переступает налоговую границу, «которую переступать нельзя» и участвует в том экономико-правовом пространстве, где правовое регулирование налогообложения добавленной стоимости усиливает атаку на труд, а его воздействие стимулирует обесценивание труда и приводит к увеличению потребляемых ресурсов. С юридической точки зрения это означает, что российское государство, устанавливая нынешние налоговые платежи, формирующие налоговую нагрузку на труд и капитал, неправомерно выдвигает налогово-ограничительные условия «нормальной и экономически полезной работы» [Кириллов В.Ф., 2008: 153] предприятий, препятствует реализации гражданских и экономических свобод граждан, важнейшей базовой основой которых выступает конституционное право на труд и на защиту от безработицы.

Нормы законодательства, опосредующие такое налогообложение, являются по сути неконституционными, вызывающими справедливый общественный протест, налоговое сопротивление значительных по числу групп населения, включая и тех, кто в полной мере осознает юридическую и моральную обязанность платить социально справедливые налоги.

Противоречия между сложносоставным характером правового регулирования российского налогообложения и экономической моделью преимущественно рентной экономики, которая предполагает относительно простую структуру налоговой системы, где НДС может рассматриваться в качестве избыточного элемента.

Разрушительность действий сторонников рентоориентированного поведения (они предлагают обществу несравненно меньше, чем забирают у него)

очевидна. В современной России предельно расширено пространство ренты, охватывающее практически целиком государственное управление, сетевые монополии (транспорт, ЖКХ, связь), финансовый сектор, эксплуатацию природных ресурсов. Механизм правового регулирования НДС является дополняющим фактором, усиливающим доходность присвоения ренты, поскольку позволяет мобилизовывать денежные ресурсы, значительная часть которых распределяется впоследствии в интересах личного обогащения. Стимулируя импорт, выросший с 60 млрд долл. в 2000 г. до 254,1 млрд долл. в 2019 г.⁵, рентная модель экономики разрушает отечественную промышленность и ликвидирует рабочие места. Эксплуатация природных ресурсов, нацеленная на максимальный вывоз сырья за пределы государства, получает широкие привилегии в виде возмещения экспортного НДС.

Таким образом, нынешнее правовое регулирование налогообложения добавленной стоимости усиливает асимметрию структурных трансформаций не в пользу увеличения общественного благосостояния. Предельно лаконичную характеристику ситуации дает американский экономист и историк М. Ротбард: «Если государство принимает решение, у кого брать и кому давать, оно обретает чудовищную власть над обществом. Государство наращивает бюрократический аппарат, который живет за счет того, что отбирает у одной группы людей, чтобы поощрять паразитизм другой группы» [Ротбард М., 2016: 330].

3. Финансово-правовые противоречия в контексте налогообложения добавленной стоимости

Противоречия между фактическим характером современной российской модели финансового перераспределения добавленной стоимости со встраиваемыми внеэкономическими структурами номенклатурно-криминального распределения и социально-ориентированными целевыми установками использования средств, поступающих от налогообложения добавленной стоимости.

Спекулятивная активность фиктивного финансового капитала неизбежно вызывает кризисные явления в хозяйственной жизни. При этом налоговые платежи банковских учреждений минимальны. В России с 1992 г. наблюдается более чем двукратное сокращение ставки налога на прибыль с 45% до 20% и освобождение операций банков от налогообложения добавленной стоимости, тогда как в соответствии с Федеральным законом «О налоге на добавленную стоимость»⁶ НДС подлежал уплате по посредническим опера-

⁵ Available at: URL: https://rosstat.gov.ru/bgd/free/b04_03/IssWWW.exe/Stg/d05/35.htm (дата обращения: 25.04.2020)

⁶ Закон РФ от 6. 12. 1991 № 1992-I «О налоге на добавленную стоимость» // Ведомости РСФСР 1991. № 52. Ст.1871 (утратил силу 01.01.2002).

циям купли-продажи валюты. Операции финансового сектора практически освобождены от НДС. Законодательно установлены противоречащие сути налога освобождения спекулятивных операций кредитных учреждений на валютном рынке, которые приносят постоянный высокий доход ее участникам и дестабилизируют макроэкономическую ситуацию.

Безналоговый характер присвоения спекулятивной добавленной стоимости стимулирует сверхдоходы банков и тем самым подвигает их к накоплению валютных средств, всемерному увеличению объемов операций на валютной бирже, игре на разнице обменных курсов и в итоге превращается в дополнительный фактор экономической дестабилизации⁷. Размеры операций кратно превышают потребности экономики: общий объем торгов в 2015 г. на биржевом валютном рынке составляет 311 трлн руб., 2016 г. — 339 трлн руб., 2017 г. — 347 трлн руб.⁸, 2018 г. — 348 трлн руб., 2019 г. — 308 трлн руб.⁹

В широком смысле валютные спекуляции посредничающих банков являются собой пример отделения капитализма от реальной экономики, когда «капитал стал служить капиталу, а не ценности, а финансовые системы становятся хищниками» [Малган Д., 2014: 367]. Переизбыток хищничества, в свою очередь, наносит ущерб самой расхищаемой кредитно-банковской системе. Суммарная «дыра» в балансах 68 банков, которые в 2016 г. лишились лицензии, составляет 560 млрд руб.¹⁰

Очевидно, что политико-правовой механизм современного общественного перераспределения нуждается в серьезной корректировке. Наиболее явным решением здесь может быть отказ от неоправданно льготного режима налогообложения финансовых услуг и переход к взиманию НДС в данном секторе экономики. По этому пути сегодня идут крупнейшие экономики мира — Китая и Индии.

Лидирующая роль в развитии правового механизма налогообложения добавленной стоимости финансовых услуг принадлежит Новой Зеландии и Австралии. Наиболее важные положения касаются принципиально важного вопроса о переходе к налогообложению финансовых услуг без каких-либо исключений. После законодательных поправок правовое регулирование НТУ¹¹, взимаемого с операций финансового сектора Новой Зеландии, осуществляется в соответствии с разделом 20Н «Налог на товары и услуги,

⁷ За один день 10.02.2020 объем валютных торгов составил 257,67 млрд долларов. Available at: URL: <https://ru-ticker.com/MicexVol> (дата обращения: 01.04.2020)

⁸ Available at: URL: <http://moex.com> (дата обращения: 01.02.2018)

⁹ Available at: URL: <https://www.moex.com/ru/ir/interactive-analysis.aspx> (дата обращения: 01.03.2020)

¹⁰ Более полутриллиона рублей составляет дыра в балансах 68 банков // Российская газета. 03.01.2017.

¹¹ НТУ (налог на товары и услуги) — аналог налога на добавленную стоимость.

понесенный при оказании финансовых услуг по привлечению средств» части третьей Закона о НТУ «Возврат и уплата налога»¹². Норма об объекте НДС, сформулированная как «оказание финансовых услуг (услуг финансовой поддержки) в ходе привлечения средств, которые предназначены для использования в налогооблагаемой деятельности или для замены средств, используемых в налогооблагаемой деятельности», обуславливает как обложение услуг финансовых учреждений, так и возникновение права на возмещение входного НТУ у получателей таких услуг [Schenk A., Thuronyi V., Cui W., 2015: 55–56].

Набирающие силу современные тенденции правового регулирования налогообложения добавленной стоимости в системном виде изложены в Международном руководстве по НДС/НТУ¹³, утвержденном Комитетом по финансовым вопросам ОЭСР 7.07.2015 (СТРА / CFA (2015) 57) и одобренном на третьем заседании Глобального форума ОЭСР по НДС 5–6.11.2015.

Применение приемов и способов правового регулирования новозеландской модели НДС в сфере рынка финансовых услуг позволит в значительной мере снизить межотраслевой дисбаланс общественного распределения добавленной стоимости и сформировать дополнительный источник налоговых поступлений в федеральный бюджет.

4. Правоохранительные противоречия в налогообложении добавленной стоимости

Противоречие между объявлением борьбы с коррупцией и положением, когда в основу большинства налоговых мошенничеств с НДС, выявленных в России, положены схемы, организованные и исполненные с участием должностных лиц контролирующих и правоохранительных органов;

Обобщение фактов, содержащихся в открытых источниках, позволяет судить о размахе и системно-устойчивом характере НДС-злоупотреблений, совершаемых должностными лицами налоговых, правоохранительных и исполнительных органов власти. В таблице 1 приведена лишь небольшая часть НДС-мошенничеств в ряде инспекций Москвы и Санкт-Петербурга в 2008–2014 гг. Но даже такая локальная выборка с учетом высокой латентности экономических преступлений [Лунеев В.В., 2007: 326]; [Кудрявцев В.Н.,

¹² Goods and Services Tax Act 1985 № 141. Legislation New Zealand. Available at: www.legislation.govt.nz (дата обращения: 08.12.2020)

¹³ International VAT/GST Guidelines approved by the Committee on Fiscal Affairs on 7 July 2015 [СТРА/CFA(2015)57] and endorsed at the third meeting of the OECD Global Forum on VAT on 5–6 November 2015. Available at: <https://legalinstruments.oecd.org/public/doc/350/50c924b3-21f3-4564-9d4d-345a53f90b1d.html> (дата обращения: 10.12.2019)

2015: 511]; [Эминов В.Е., 2007: 23] свидетельствует о вхождении налоговых служащих в криминальные группы НДС-мошенничеств.

Таблица 1 НДС-мошенничества в инспекциях ФНС России Москвы и Санкт-Петербурга (2008–2014)**

| Период и регион | Налоговые органы, где осуществлялось возмещение НДС. Сотрудники налоговых и правоохранительных органов, причастные к преступному возмещению | Похищено из бюджета НДС (руб.) | Покушение на мошенничество с НДС (руб.) | Источник публикации |
|------------------------------|---|--------------------------------|---|--|
| 2011–2014 Санкт-Петербург | — | 3 млрд | 180 млн | http://www.rosbalt.ru/piter/2015/10/28/1455672.html |
| 2012–2014 Санкт-Петербург | Начальник отдела камеральных проверок МИФНС России № 9 по Санкт-Петербургу С. Кротова, инспектор МИ ФНС России № 22 Л. Пригун, начальник отдела выездных проверок МИ ФНС России № 22 Е. Васильева | 500 млн | | http://www.rosbalt.ru/piter/2015/03/20/1380125.html http://www.rosbalt.ru/piter/2015/03/13/1377549.html |
| 2013 Санкт-Петербург | — | | 200 млн | http://www.rosbalt.ru/piter/2015/09/21/1442571.html |
| 2013 Москва | — | 10 млн | | http://www.rosbalt.ru/moscow/2014/11/07/1335232.html |
| 2011–2013 Санкт-Петербург | — | 116 млн | | http://www.rosbalt.ru/piter/2013/06/21/1143623.html |
| 2012–2013 Санкт-Петербург | — | | 39 млн | http://www.rosbalt.ru/piter/2014/12/09/1346704.html |

| Период и регион | Налоговые органы, где осуществлялось возмещение НДС. Сотрудники налоговых и правоохранительных органов, причастные к преступному возмещению | Похищено из бюджета НДС (руб.) | Покушение на мошенничество с НДС (руб.) | Источник публикации |
|------------------------------|---|--------------------------------|---|--|
| 2012–2013 Санкт-Петербург | — | 4 млрд | | http://www.rosbalt.ru/piter/2014/03/03/1239626.html |
| 2012 Санкт-Петербург | — | 72,5 млн | 156 млн | http://www.rosbalt.ru/piter/2015/04/28/1393668.html |
| 2011 Москва | Начальник ИФНС № 15 Москвы Г. Колпиков* | 161 млн | | http://www.rosbalt.ru/moscow/2014/11/10/1336030.html http://www.rosbalt.ru/moscow/2014/11/10/1336048.html |
| 2011 Москва | — | | 150 млн | http://www.rosbalt.ru/moscow/2014/02/27/1238529.html |
| 2010 Москва | ИФНС № 7 по Москве | 366,5 млн | | http://www.rosbalt.ru/moscow/2014/08/20/1305902.html |
| 2010 Москва | ИФНС № 28 России по Москве | | 1,8 млрд | http://www.rosbalt.ru/moscow/2014/09/10/1313750.html http://www.rosbalt.ru/moscow/2015/03/30/1383087.html |
| 2010 Санкт-Петербург | — | | 3,375 млн | http://www.rosbalt.ru/piter/2014/07/11/1290943.html |
| 2010 Москва | — | 400 млн | 90,3 млн. | http://www.rosbalt.ru/moscow/2013/12/27/1216242.html |

| Период и регион | Налоговые органы, где осуществлялось возмещение НДС. Сотрудники налоговых и правоохранительных органов, причастные к преступному возмещению | Похищено из бюджета НДС (руб.) | Покушение на мошенничество с НДС (руб.) | Источник публикации |
|---------------------|---|--------------------------------|---|---|
| 2009–2010 Москва | ИФНС № 7 по Москве начальник ИФНС № 7 Е. Никонорова, заместитель начальника ИФНС № 7 Москвы Т. Попова, начальник отдела камеральных проверок А. Смирнов, инспектор отдела камеральных проверок Ю. Гостева* | 4,8 млрд | 291 млн | http://www.rosbalt.ru/moscow/2015/02/10/1366202.html http://www.rosbalt.ru/moscow/2013/06/13/1139817.html |
| 2009-2010 Москва | Зам. руководителя УФНС по Москве О. Черничук, начальник ИФНС № 28 по Москве О. Степанова, заместители начальника ИФНС № 28 по Москве Е. Анисимова и О. Царева, начальник отдела камеральных проверок № 1 О. Цымай, зам. начальника отдела камеральных проверок № 1 ИФНС № 28 Л. Гусакова, заместитель начальника отдела камеральных проверок ИФНС № 25 Москвы М. Кокорев*, инспекторы МИФНС России № 20 Л. Стрельникова* и Т. Яковлева*, инспектор ИФНС № 18 по Москве С. Суханов*, инспектор | 60 млрд | | http://www.rosbalt.ru/moscow/2013/06/25/1144789.html http://www.rosbalt.ru/moscow/2013/06/25/1144789.html http://www.rosbalt.ru/moscow/2014/07/14/1291769.html http://www.rosbalt.ru/moscow/2014/07/25/1296476.html http://www.rosbalt.ru/moscow/2014/05/15/1268624.html http://www.rosbalt.ru/moscow/2014/03/21/1246920.html http://www.rosbalt.ru/moscow/2014/01/05/1217643.html |

| Период и регион | Налоговые органы, где осуществлялось возмещение НДС. Сотрудники налоговых и правоохранительных органов, причастные к преступному возмещению | Похищено из бюджета НДС (руб.) | Покушение на мошенничество с НДС (руб.) | Источник публикации |
|---------------------------|---|--------------------------------|---|--|
| | ИФНС по г. Одинцово В. Андрюхин*, нач. отдела по налоговым преступлениям УВД ЮЗАО г. Москва С. Пичугин, начальник ОРЧ УВД ЮЗАО Е. Кучер, оперуполномоченные УВД ЮЗАО С. Оганов* и Д. Христофоров* | | | http://www.rosbalt.ru/moscow/2013/09/16/1175934.html http://www.rosbalt.ru/moscow/2013/08/27/1168573.html |
| 2009 Москва | ИФНС России № 28 по Москве Инспектор ИФНС России № 18 по Москве С. Суханов* | 500 млн | | http://www.rosbalt.ru/moscow/2015/04/10/1387453.html |
| 2008–2010 Санкт-Петербург | нет данных | 60 млн | 80 млн | http://www.rosbalt.ru/piter/2013/09/25/1179702.html (дата обращения: 16.10.2020) |

* Отмечены должностные лица налоговых органов и органов МВД, привлеченные к уголовной ответственности за НДС-мошенничество.

** Информация агентства «Росбалт».

При этом вскрыты схемы многолетнего системно-криминального возмещения НДС, которые однозначно свидетельствуют, что до сих пор не решена фундаментальная проблема законодательного определения правового статуса должностных лиц налоговых органов. Порядок возмещения НДС, предусматривающий два уровня и два этапа принятия решения в отношении заявлений на сумму свыше 3 млн руб. (ИФНС и УФНС по субъекту федерации), должен автоматически фиксировать причастность руководителей налоговых органов к таким злоупотреблениям. Однако на практике виновными в совершении НДС-преступлений с участием организаций-«однодневок» лишь в отдельных случаях признаются работники налоговых органов.

Противоречие между затратами, которые отвлекаются на совершенствование правового регулирования НДС, и устойчивой неспособностью государства к ликвидации криминальных сетей НДС-мошенничеств, образующих новый сектор преступного бизнеса.

Сопоставление изменений законодательства и динамики НДС-деликтов показывает, что их масштаб обусловлен особенностями механизма правового регулирования налогообложения добавленной стоимости, определяющими условия и способы возврата НДС (табл. 2).

Таблица 2 Нормативно-методологические особенности модели правового регулирования налогообложения добавленной стоимости, определяющие возможности противозаконного возврата НДС

| Период | Действующий метод исчисления НДС (тип структурных отношений в фактическом составе объекта НДС) | Методологические особенности модели НДС, определяющие возможность криминального возврата НДС | Динамика расширения пространства криминальных злоупотреблений с НДС | Нормативные ограничения, препятствующие криминальному возврату НДС |
|-----------|---|--|--|---|
| 1992–1995 | Модель сформирована на основе прямого метода исчисления НДС (накопительный тип) | Порядок исчисления НДС не предполагает возможности возмещения налога | Неправомерное получение возврата НДС из бюджета исключено | Специальные нормативные ограничения отсутствуют |
| 1995–2005 | Модель сформирована на основе метода зачета или возмещения НДС (усложненный альтернативный тип) | НДС, исчисленный с реализованных товаров, работ, услуг, подлежит уплате в бюджет, а НДС, исчисленный с приобретенных товаров, работ, услуг, подлежит возврату из бюджета путем возмещения денежными средствами | Первоначально НДС-злоупотребления распространяются на экспортные сделки с использованием схем ложного экспорта, а также на демонстрации оплаты с использованием вексельных схем по операциям с НДС | Возможность возмещения НДС ограничена условием обязательной платы за приобретенные товары |

| Период | Действующий метод исчисления НДС (тип структурных отношений в фактическом составе объекта НДС) | Методологические особенности модели НДС, определяющие возможность криминального возврата НДС | Динамика расширения пространства криминальных злоупотреблений с НДС | Нормативные ограничения, препятствующие криминальному возврату НДС |
|-------------|--|--|--|--|
| | | или зачетом в счет подлежащих уплате сумм налога | на внутреннем рынке | |
| 2006 — н.в. | Модель сформирована на основе метода зачета или возмещения НДС в условиях определения момента возникновения налоговых обязательств по дате отгрузки товаров, выполнению работ, оказанию услуг (альтернативный тип) | Нормативное установление необоснованной преференции приобретателя, который без каких-либо затрат может получить и товар, и право на зачет НДС, широко используется в налоговых деликтах, когда для возмещения НДС оформляются документы по бестоварным поставкам или фиктивным работам и услугам от фирм-однодневок. | В 2006–2014 гг. происходит резкое расширение криминальной экономики НДС-мошенничеств. Незаконные возмещения НДС приобретают массовый характер, дополненный коррупционной составляющей, когда в преступлении вовлекаются бюджетополучатели, должностные лица налоговых и правоохранительных органов | В 2006–2014 гг. возмещение НДС фактически ограничивается лишь судебным усмотрением. С 1 января 2015 г. введено нормативное требование ежеквартального представления электронных файлов с информацией о счетах-фактурах с одновременным отслеживанием ФНС России всех транзакций по НДС |

В период применения метода прямого расчета налога на добавленную стоимость (1992–1995) характеристики НДС-деликтов индивидуально не выражены. Они совершаются путем сокрытия выручки от обложения, параллельно способствуя уклонению и от других налогов (налог на прибыль, специальный налог, налог на пользователей автомобильных дорог, налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы).

В 1995 г. переход от прямого метода исчисления налоговой базы в виде стоимостного выражения добавленной стоимости к методу зачета и возмещения сумм самого налога обусловил распространение НДС-мошенничеств, которое ограничивается условием платы за приобретаемые товары.

После снятия нормативно-правового ограничения по обязательной оплате приобретаемых товаров с начала 2006 г. стремительно расширяется криминальный сектор. Закрепление преференции приобретателя товара, результатов работы или услуги положено в основу налоговых мошенничеств, когда документы, оформленные по бестоварным поставкам или фиктивным работам и услугам от фирм-однодневок, используются для возвратов НДС. Формируется зависимость возмещений НДС от судебного и административного усмотрения. В таких условиях внедрение информационных технологий не способно преодолеть пороки правового регулирования НДС.

5. Социально-правовые противоречия в налогообложении добавленной стоимости

Противоречия между декларациями социально-экономических преобразований и сопряженными с правовым регулированием налогообложения добавленной стоимости практиками социального управления. Предвыборные обещания и программы, артикулируемые властью, систематически предлагают социуму риторику положительных общественных изменений, объявляя, что «смысл всей нашей политики — это сбережение людей, умножение человеческого капитала как главного богатства России. Поэтому наши усилия направлены на поддержку традиционных ценностей и семьи, на демографические программы, улучшение экологии, здоровья, развитие образования и культуры»¹⁴.

Ценность всякой политики определяют ее последствия. Важнейшим итогом государственной политики можно рассматривать благосостояние граждан. Соответственно, основным следствием принимаемых мер должно выступать такое распределение национального богатства, которое обуславливает более полную занятость.

Однако практика государственного управления воздвигает невиданные ни в отечественной, ни в мировой истории барьеры для созидательной энергии общества. В качестве важнейших составляющих таких «барьеров развития» выделяются преобладающее обложение фактора труда в виде действия фискальной триады из НДС, налога на прибыль, страховых платежей в совокупности с неуклонным снижением социальной полезности налоговых отчислений; фактический отказ кредитно-банковской системы от предоставления средств финансирования нового бизнеса и модернизации имеющихся производств. Действие только этих двух условий исключает все перспективы развития промышленного производства.

¹⁴ Послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию 01.12.2016 // Парламентская газета. 2016. № 45.

Противоречия между теоретически обоснованным потенциалом социальной направленности правового регулирования НДС и фактическим отсутствием созидательного социального воздействия в связи с ограниченностью средств, перераспределяемых на социальные цели. В контексте исследования данной группы противоречий следует упомянуть максиму профессора А.А. Соколова, что «налоги иногда разоряли целые области и целые классы населения, так как это может происходить в интересах других стран и других классов» [Соколов А.А., 2003: 194].

В обычных условиях правовое регулирование НДС наносит существенный ущерб благосостоянию беднейших слоев населения. НДС занимает значительную часть в структуре расходов масс, которые складываются из стоимости продаж товаров первой необходимости: питания и одежды. В расходы богатых граждан НДС проникает в сравнительно меньших объемах. В Западной Европе негативное влияние правового механизма НДС на расходы большинства рядовых граждан корректируется социальным перераспределением: значительным в странах экономического центра и ограниченным в периферийных странах Евросоюза. В России его негативное воздействие усиливается за счет коррупционного перераспределения, обогащающего суверенную бюрократию. В режиме НДС «государство штрафует и порабощает умелых, возвеличивая неумех» [Ротбард М., 2016: 330].

Поскольку магистральная линия налоговой политики государства в идеале должна проходить по траектории повышения уровня потребностей основной массы граждан, то очевидно, что такие потребности могут удовлетворяться самостоятельно — внутри частных хозяйств и централизованно — государством за счет налоговых платежей. В свою очередь расширение потребностей происходит в комбинаторике указанных форм: либо равномерно, либо с преимуществом одной из форм.

Потребности в первичных условиях для сохранения жизни и здоровья, как правило, реализуются в пределах частных хозяйств. Если минимальные потребности не удовлетворяются, то любое увеличение налогообложения обременительно, поскольку отвлекает средства из частных хозяйств.

Экономикой первичных потребностей зачастую выступает неофициальная «гаражная» экономика — маргинальные анклавные выживания значительной части населения в регионах. Теневые кустари ничего не ожидают от государства и в его декларативных институтах не нуждаются. Они трудятся в рамках артельных принципов распределения получаемых доходов. В 2013 г. на конференции в НИУ ВШЭ, посвященной проблемам развития экономики и общества, вице-премьер О. Голодец заявила о нахождении 44% трудовых ресурсов в теневой экономике: «Из 86 млн граждан трудоспособного возраста только 48 млн работают в секторах, которые нам видны и понятны. Где и чем

заняты все остальные, мы не понимаем»¹⁵. Правительство фактически признает, что благосостояние населения и расширение его потребностей не заботят власть и не формируют соответствующие направления бюджетных расходов.

В итоге несбалансированное налогообложение добавленной стоимости, принося все свои неудобства и недостатки, нарушает согласие между властью и народом, когда это согласие является единственным средством к выходу из социально-экономического кризиса.

Выводы

Результаты вскрытия противоречий правового регулирования НДС могут быть конструктивно использованы для получения нового знания, необходимого для совершенствования налогово-бюджетной политики в контексте преодоления проблем, связанных с потребностями масштабной модернизации экономики и социальной жизни в России. Разумно предложить изменение вектора налогообложения факторов труда и капитала на противоположное, устремляющее энергию бизнеса к увеличению заработных плат работников и снижению потребления ресурсов, и «так ориентировать нашу налоговую систему, чтобы она работала на главную цель: на стимулирование деловой активности, на рост экономики и инвестиций, создавала конкурентные условия для развития наших предприятий»¹⁶.

Задача устранения основных противоречий правового регулирования НДС может быть поставлена в зависимость от выполнения государством следующих условий: внутренняя политика государства направлена на справедливое финансово-правовое распределение поступлений НДС и фактическое сокращение неравенства в доходах между богатейшей и беднейшей частями населения; наибольшая часть налоговых платежей затрачивается на нужды большинства граждан; промышленная политика государства нацелена на рост капиталоемкого современного производства и производительности труда.



Библиография

Ершов Ю.С. Что ждет Россию, или можно ли верить долгосрочным прогнозам? // ЭКО. 2011. N 12. С. 36.

Казакова М.В. Качество администрирования НДС в странах ОЭСР и России. Реформирование российской системы взимания налога. М.: ИЭПП, 2010. 125 с.

Катасонов В.Ю. Пора возвратиться домой! Становление капитализма в России как история «экономических провалов». По воспоминаниям русского промышленника и купца Василия Александровича Кокорева. М.: Родная страна, 2017. 534 с.

¹⁵ XIV Апрельская конференции ВШЭ: социальная сфера в поиске денег и идей. Available at: URL: <https://www.hse.ru/news/extraordinary/79252003.html> (дата обращения: 12.10.2019)

¹⁶ Послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию...

- Кириллов В.Ф. Конституционное право Российской Федерации. Тюмень: Изд-во Тюменского университета, 2008. 347 с.
- Кудрявцев В.Н. (ред.) Криминология. М.: Норма, 2015. 800 с.
- Лунеев В.В. Юридическая статистика. М.: Юристъ, 2007. 394 с.
- Малган Д. Саранча и пчела: хищники и творцы в капитализме будущего. М.: Изд-во Института Гайдара, 2014. 371 с.
- Пристланд Д. Красный флаг: история коммунизма. М.: Эксмо, 2011. 973 с.
- Ротбард М. Власть и рынок: государство и экономика. Челябинск: Социум, 2016. 416 с.
- Соколов А.А. Теория налогов. М.: ЦентрЮринформ, 2003. 506 с.
- Стиглиц Д. Цена неравенства. Чем расслоение общества грозит нашему обществу. М.: Эксмо, 2017. 255 с.
- Тарасов И.Т. Финансы и налоги: очерки теории и политики. М.: Статут, 2004. 618 с.
- Шванебах П.Х. Наше податное дело. СПб.: тип. М.М. Стасюлевича, 1903. 403 с.
- Эбрилл Л., Кин. М., Боден Ж.-П., Саммерс В. Современный НДС. М.: Весь мир, 2003. 274 с.
- Эко У. От древа к лабиринту. Исторические исследования знака и интерпретации. М.: Академический проект, 2016. 559 с.
- Эминов В.Е. Концепция борьбы с организованной преступностью в России. М.: Проспект, 2007. 46 с.
- Amaral G., Olenike J., Amaral Viggiano L. Estudo sobre o verdadeiro custo da tributação brasileira. Available at: http://www.banasqualidade.com.br/jornal_digital/custo%20brasil.pdf (дата обращения: 12.10.2020)
- Crawford I., Keen M., Smith S. Value added tax and excises. Dimensions of tax design. Oxford: University Press, 2010. 1347 p.
- Kee J. Fiscal decentralization: theory as reform. Working Paper Series. Washington, 2003, pp. 1–34.
- Lukic M. Tributação no Brasil: estudos, ideias e propostas: ICMS: Entraves Jurídicos e Econômicos e Propostas de Melhoria. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 2017. 220 p.
- Rezende F. ICMS: Como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças. Cadernos Fórum Fiscal, 2009, no 10, pp.1–50.
- Schenk A., Thuronyi V., Cui W. Value Added Tax: A Comparative Approach. New York: Cambridge University Press, 2015. 560 p.

Pravo. Zhurnal Vysshey Shkoly Ekonomiki. 2021. No 3

Dialectics of Contradictions in Legal Regulation of Value Added Taxation



Dmitry Bachurin

Leading Researcher, Sector of financial, tax, banking and competition law, Institute of State and Law, Russian Academy of Sciences. Address: 10 Znamenka Street, Moscow 119069, Russia. E-mail: 01ter@mail.ru



Abstract

The article examines a set of contradictions in the taxation of value added in the contemporary Russia, which can be found at the borders of the systems of public administration, fiscal distribution, social and economic reproduction. Among the social contradictions that cannot be overcome within the framework of existing legislation and which tend to increase in all groups in legal relations, allocated: economic-legal (manifested mainly in the sphere of production of material goods) between the nature of legal regulation of taxation of value added and the level of development of productive forces; between labor and capital as the main factors of production, affecting the performance of the mechanism of legal regulation of taxation of value added; financial and legal relations: between the actual nature of the modern Russian model of financial redistribution of added value and socially-oriented target settings for the use of funds received from value-added taxation; law enforcement: between the declarations of the fight against corruption and the situation when the majority of VAT tax fraud detected in the Russian Federation is based on schemes organized and executed with the participation of officials themselves within regulatory and law enforcement agencies; between the costs of effort and resources that are diverted to improving the legal regulation of VAT, and the persistent inability of the state institutions to eliminate the criminal networks of VAT fraud that form a new sector of criminal business; social and legal issues that are manifested in the process of structural deformations of civil society. The conclusion is made about the need to reform VAT in line with the conscious and systematic resolution of contradictions in the legal regulation of value-added taxation, expressed in the current Russian Federation legislative acts. The main conditions for overcoming the contradictions within the legal regulation of VAT have to become the following legislative restrictions: the state's legal policy have to be purposed at a fair financial and legal distribution of VAT revenues and the actual reduction of income inequality between the richest and poorest strata of the population; the largest part of tax payments is spent on the needs of the majority of citizens; the state's industrial policy must be aimed at the growth of capital-intensive modern production and labor productivity.



Keywords

value added tax; goods; services; labor; capital; contradictions in the legal regulation.

For citation: Bachurin D.G. (2021) Dialectics of Contradictions in Legal Regulations of Value Added Taxation. *Pravo. Zhurnal Vysshey shkoly ekonomiki*, no 3, pp. 56–81 (in Russian)

DOI: 10.17323/2072-8166.2021.3.56.81



References

- Amaral G., Olenike J., Amaral Viggiano L. (2008) Estudo sobre o verdadeiro custo da tributação brasileira. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Working Paper. Available at: http://www.banasqualidade.com.br/jornal_digital/custo%20brasil.pdf (дата обращения: 12.10.2020)
- Crawford I., Keen M., Smith S. (2010) *Value added tax and excises. Dimensions of tax design*. Oxford: OUP, 1347 p.
- Criminology* (2015) V.N. Kudryavtsev, ed. Moscow: Norma, 800 p. (in Russian)
- Ebrill L., Kin M., Boden J.-P., Summers V. (2003) *Modern VAT*. Moscow: Ves' mir, 274 p. (in Russian)

- Eco U. (2016) *From the tree to the maze. Historical studies of the sign and interpretation*. Moscow: Akademicheskyyi proyekt, 559 p. (in Russian)
- Eminov V.E. (2007) *The concept of combating organized crime in Russia*. Moscow: Prospekt, 48 p. (in Russian)
- Ershov Yu.S. (2011) What awaits Russia, or Is it possible to believe long-term forecasts? *ECO*, no 12, pp. 36 (in Russian)
- Kazakova M.V. (2010) *Quality of VAT administration in the OECD countries and Russia. Reformation of the Russian tax collection system*. Moscow: IEPP Press, 128 p. (in Russian)
- Katasonov V. Yu. (2017) It's time to return home! The formation of capitalism in Russia as a history of economic failures. Memoirs of the Russian businessman Vasily Kokorev. Moscow: Rodnaya strana, 534 p. (in Russian)
- Kee J. (2003) Fiscal decentralization: theory as reform. Working Paper Series George Washington University. 2003, pp. 1–34.
- Kirillov V.F. (2008) *Russian Constitutional law*. Tyumen: University, 347 p. (in Russian)
- Lukic M. (2017) *Tributação no Brasil: estudos, ideias e propostas: ICMS: Entraves Jurídicos e Econômicos e Propostas de Melhoria*. Rio de Janeiro: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 220 p.
- Luneev V.V. (2007) *Legal statistics*. Moscow: Yurist, 394 p. (in Russian)
- Malgan D. (2014) *Locust and bee: predators and creators in the capitalism of the future*. Moscow: Gaidar Institute, 371 p. (in Russian)
- Priestland D. (2011) *Red flag: a history of communism*. Moscow: Eksmo, 973 p. (in Russian)
- Rezende F. (2009) ICMS: Como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças. *Cadernos Fórum Fiscal*, no 10, pp. 1–50.
- Rothbard M. (2016) *Power and market: government and economy*. Chelyabinsk: Sotsium, 416 p. (in Russian)
- Schenk A., Thuronyi V., Cui W. (2015) *Value added tax: a comparative approach*. N.Y.: Cambridge University Press, 560 p.
- Schwanebach P. H. (1903) *Our tax-paying business*. Saint Petersburg: Stasulevish, 403 p. (in Russian)
- Sokolov A.A. (2003) *Theory of taxes*. Moscow: Centryurinform, 506 p. (in Russian)
- Stiglitz D. (2017) *The price of inequality. How social stratification threatens our society*. Moscow: Eksmo, 255 p. (in Russian)
- Tarasov I.T. (2004) *Finance and taxes: essays on theory and politics*. Moscow: Statut, 615 p. (in Russian)