

НАЛОГОВОЕ ПРАВО / TAX LAW

УДК 347.73

DOI: <http://dx.doi.org/10.21202/1993-047X.10.2016.2.170-185>

Как цитировать статью: Бачурин Д. Г. Институциональные парадоксы НДС в условиях развивающейся экономики переходного периода // Актуальные проблемы экономики и права. 2016. Т. 10, № 2. С. 170–185.

Д. Г. БАЧУРИН¹

¹ Тюменский государственный университет, г. Тюмень, Россия

ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫЕ ПАРАДОКСЫ НДС В УСЛОВИЯХ РАЗВИВАЮЩЕЙСЯ ЭКОНОМИКИ ПЕРЕХОДНОГО ПЕРИОДА

Цель: определение характеристик деструктивного воздействия налогообложения добавленной стоимости в режиме налога на добавленную стоимость (НДС) на социально-экономическое положение Российской Федерации.

Методы: в основу исследования положена комплексная экономико-правовая методология с использованием институционального подхода, учитывающего специфику внутринациональных социально-экономических и правовых реалий, определяющих условия функционирования отраслей и отдельных предприятий российской экономики.

Результаты: рассмотрены условия и особенности введения НДС в Российской Федерации; вскрыты причины формирования и упрочения в отечественной налоговой системе проблемного налогообложения добавленной стоимости; проанализированы социально-экономические последствия применения НДС; обоснована состоятельность идеи замены НДС налогом с оборота.

Научная новизна: сформулировано концептуальное положение о том, что в реалиях реформируемой экономики Российской Федерации нормативно-правовой контур налогообложения добавленной стоимости дополняет накапливаемый разрушительно-деструктивный потенциал, преграждающий путь к индустриальному росту в национальной экономике, расширяет асимметричность условий функционирования различных форм собственности, а фактичность отечественного переходного периода не соответствует основной идее и задачам НДС как института эффективного перемещения значительной части вновь создаваемой добавленной стоимости в социальные сектора и модернизирующего влияния на производительные силы в целях технологического совершенствования промышленности.

Практическая значимость: положения и выводы статьи могут быть использованы при обсуждении вопросов о необходимости реформирования в Российской Федерации НДС, в том числе путем перехода к налогу с оборота.

Ключевые слова: налоговое право; НДС; правовое регулирование налогообложения; принцип экономической обоснованности налога; ставка НДС; концепция развития налоговой системы

Введение

Постановка проблемы и необходимость исследования. Содержание и роль налогообложения добавленной стоимости (далее – НДС) как одного из доминирующих элементов налоговых систем совре-

менности продолжает оставаться в центре юридического и экономического дискурсов.

Настоящее обращение к этой теме обусловлено тем обстоятельством, что при обобщении имеющегося практического и теоретического материала открывает-

ся широкая панорама сложноструктурированного воздействия механизма правового регулирования НДС на общественную реальность, которая обнаруживает часто разнонаправленные интересы социально-экономических акторов и приводит в итоге к парадоксальным, на первый взгляд, выводам. Одним из таких выводов является утверждение, что современное теоретическое положение о безусловной всеобщей прогрессивности НДС [1, с. 13] есть научный миф. Аналогично тому, как руководители Международного валютного фонда в итоге прекращают длительную неудачную практику рекомендаций по экономическому росту государствам с переходной экономикой, а следование этим навязанным рецептам неизменно приводит развивающиеся страны к негативным последствиям, необходимо и в Российской Федерации обратить пристальное внимание на институционалии, которые были навязаны нашей стране в начале рыночных преобразований. В сфере налогообложения подобной сомнительной рекомендацией, безусловно, выступает НДС.

Поэтому автор выдвигает тезис о том, что в условиях переходной экономики налог с оборота является приемлемой альтернативой НДС, и предлагает положить его в начало дискуссии о необходимости отказа от НДС и перехода к налогу с оборота в Российской Федерации.

Методология исследования. В основу методологии настоящего исследования взят конституционно значимый принцип налогового права, закрепленный в п. 3 ст. 3 Налогового кодекса РФ (далее – НК) и устанавливающий правило экономического основания налогов. Соответственно, автор сосредотачивает внимание не на формальной проверке состоятельности юридической конструкции российского НДС, а рассматривает проблематику НДС с использованием комплексного экономико-правового подхода, в рамках которого сформулирована версия принципа экономической обоснованности налога, последовательно отстаиваемая Ю. А. Крохиной, о том, что «при установлении налога и определении его существенных элементов должны учитываться макро- и микроэкономические последствия как для государственной казны или определенной отрасли экономики, так и для конкретного налогоплательщика» [2; 3; 4, с. 74].

Дополнительным методологическим условием в данном случае выступает использование инсти-

туционального подхода, учитывающего специфику внутринациональных социально-экономических и правовых реалий, определяющих условия функционирования отраслей и отдельных предприятий российской экономики. На важность этого условия обращают особое внимание отечественные парламентарии, отмечая в своем докладе, что «особенно опасен подход по копированию актов, норм и подходов, которые приводят к неоправданным шагам по имплементации образцов чужих решений. Можно закрепить норму, которая хорошо работает в другой стране, но система организации управления в ней сильно отличается от российской»¹.

Результаты исследования

История вопроса. В 1991 г. среди основных посылов по введению НДС в российскую налоговую систему, где уже присутствует вся акцизная линейка в виде отдельных акцизов, налогов с оборота и налога с продаж, берет верх взаимосвязанная идеологическая и фискальная мотивация.

Идеологический посыл состоит в привнесении западного налогового опыта в отечественную налоговую систему в контексте рыночных рекомендаций и «удачно» стыкуется с фискальными устремлениями по охвату максимально возможных объектов налогообложения. НДС предлагается как своеобразная панацея от всех существовавших финансовых проблем и не сопровождается предварительным факторным анализом возможных последствий его введения для отдельных отраслей отечественной экономики.

Задача облегчается тем, что в течение длительного времени господствующая неоклассическая традиция приуменьшает, а то и полностью игнорирует значение институциональных факторов [5], представляющих собой «правила игры», структурирующие взаимодействие социальных акторов, и предлагает модели равновесия, где экономическое развитие описывается как функция экзогенно задаваемых рядов переменных, таких как капитал, природные ресурсы, предложение труда и технологий.

Положенные в основу политики реформирования постулаты неолиберализма, таким образом, освобождают

¹ Доклад Совета Федерации Федерального Собрания Российской Федерации от 2007 года «О состоянии законодательства в Российской Федерации». М.: Совет Федерации, 2008. 672 с.

законодателя от учета реального состояния российской экономики и возможных последствий введения НДС. Дефицитность этого подхода состоит в том, что принятие НДС происходит в виде безусловной данности, которую впоследствии нужно приспособлять к объективной материальной реальности. При этом задача сохранения и модернизации отечественного производства не стоит. Напротив, ввиду явной неконкурентности российской промышленности на глобальных мировых рынках предполагается уничтожение ее значительной части в соответствии с «научно обоснованными» неоллиберальными идеями о перенесении производства товаров в условия наименьших издержек [6, с. 297].

Автор не является сторонником гипотезы наличия «пятой колонны» в экономическом блоке современной российской элиты, но факт остается фактом – на коллапсирующую российскую экономику в 1992 г. обрушивается невероятно высокая ставка НДС в размере 28 %². Ее снижение поправкой от 16.06.1992 до 20 % предпринято в связи с отсутствием налоговых поступлений и массовым предъявлением предприятиями НДС к возмещению из бюджета. Но и такая ставка в совокупности с введением метода прямого расчета НДС в кратчайшие сроки оказывает разорительное воздействие на отечественное производство, и, если бы не вынужденный налоговый нигилизм большинства руководителей предприятий, принявших на свой страх и риск решения об ограниченной уплате НДС, вся отечественная обрабатывающая промышленность осталась бы в 1990-х.

Для сравнения: в год, предшествующий принятию законодательства о НДС в Российской Федерации, ставки НДС в наиболее развитых странах Евросоюза варьировались от 14 % в Германии до 18,6 % во Франции, 22 % в Швеции. На этом уровне ставки НДС находились после более чем 20 лет их применения, при первоначальном установлении в Германии (1968 г.) в размере 10 %, во Франции (1968 г.) – в 13,6 %, в Швеции (1969 г.) – 18 %³.

Важно отметить, что конец 1960-х характеризуется пиком темпов экономического развития в западном

мире, когда на повестку дня у западноевропейской элиты встают вопросы удержания промышленного производства на траектории подъема, запуска социальных секторов экономики и расширения процессов общеевропейской интеграции. НДС становится идеальным налоговым инструментом в контексте решения данной проблематики. Настолько идеальным, что евробюрократия объявляет НДС условием членства в ЕС и активно развивает нормативно-правовое регулирование НДС на наднациональном уровне, обращая внимание на мягкое, при минимальных первоначальных ставках, внедрение НДС в налоговые системы членов ЕС (в Австрии – 8 %, в Великобритании – 10 %, в Италии, Испании, Нидерландах – 12 %) [7, с. 473].

Однако даже в пору всеобщего триумфа НДС решения о его признании не всегда принимаются автоматически. Широкие дискуссии о целесообразности введения НДС в Великобритании начинаются после доклада «Благоприятные условия для обеспечения быстрого экономического роста» (Conditions Favorable for Faster Growth) [8, с. 39] в Британском национальном совете по экономическому развитию в апреле 1963 г., в ходе которых основным аргументом в пользу введения нового налога становится не прямая экономическая целесообразность, а политическое решение об участии в процессе формирования и становления европейского сообщества [9, с. 15]. Британская управляющая элита в целом достаточно скептически воспринимает экономическую обоснованность НДС для экономики Соединенного Королевства, но необходимость участия в рыночной интеграции Европы перевешивает доводы, высказываемые против НДС.

Справедливо упомянуть, что в начале 2000-х гг. западные исследователи переходят к попыткам «эндогенизировать»⁴ процесс роста и утверждают, что «институты имеют значение» [10], а «международные финансовые и экономические механизмы срабатывают контрпродуктивно в отношении развивающихся стран» [11, с. 311].

Однако теоретический разворот неолиберальной экономической науки уже не оказывает влияния на правовое регулирование добавленной стоимости в Российской Федерации. В итоге российский НДС

² Закон РФ № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» от 06.12.1991 // Ведомости СНД и ВС РСФСР № 52 от 26.12.1991. Ст. 1871.

³ Материалы официального сайта Европейской комиссии. Раздел «Налоговый и таможенный союз». URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm (дата обращения: 12.02.2016).

⁴ В настоящем контексте имеется в виду «сделать внутренним», развивающимся на основе внутренних институтов, а не внешних факторов.

в течение двадцати пяти лет находится в стадии реформирования и, по утверждениям российских авторов [12, 13, 14], отличается недостаточной теоретической разработанностью и юридическим несовершенством. Многолетние труды по приспособлению НДС к отечественным социально-экономическим реалиям не приводят к успеху и требуют постоянных корректирующих дополнений к гл. 21 НК РФ. Для того чтобы НДС действительно обрел качества соответствия основным принципам налогового права, необходимо, чтобы действие налогообложения добавленной стоимости было направлено в сторону общественно принимаемых и экономически обусловленных результатов, а не против них. В качестве такой меры ряд авторов обосновывают снижение ставки НДС, которое может стать «не только средством стимулирования экономической активности в силу того, что формирует конечную цену произведенной продукции, но также способствует снижению теневого сектора экономики в сфере налогообложения» [15, с. 824].

С другой стороны, НДС оказывается чрезвычайно удобным для реализации широкого спектра задач номенклатурного управления и за время своего применения уже настолько «пророс» в систему распределительных отношений и интересов российской управляющей бюрократии, что чиновники грудью встают на его защиту с заявлениями о фискальной несопоставимости НДС выдвигаемой альтернативе налога с продаж⁵.

Более того, в 2015 г. в дополнение к многочисленным манипулятивным возможностям в условиях коррупционной системы государственного управления НДС внезапно обретает еще и явно полицейские функции. При сдаче деклараций по НДС в бумажном виде или даже в форме электронных файлов информация о налогоплательщике еще ограничена итоговыми показателями выручки и суммами НДС за отчетный период. С введением требования об отправках электронных файлов книг покупок-продаж с информацией о счетах-фактурах информационный контур финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика приобретает заверченный вид с фактически неопределенным до-

ступом. В соответствии с порядком, действовавшим до 31.12.2014, ознакомление со счетами-фактурами могло производиться лишь в рамках налоговой проверки уполномоченными должностными лицами налогового органа при соблюдении формальных процедур. В условиях электронного накопления всей операционной информации о финансово-хозяйственной деятельности организаций, отражаемой в счетах-фактурах, налогоплательщик фактически полностью открывается для пользователей баз данных налоговых органов. При всеобъемлющей коррупции руководителей и уполномоченных лиц налоговых органов, наглядно продемонстрированной в ходе тотальных мошенничеств с НДС в 2006–2015 гг., не остается сомнений, что круг пользователей данной информации будет расширен не только за счет представителей контролирующих и правоохранительных органов.

К этой последней «новации» в налогообложении добавленной стоимости в полной мере можно отнести характеристики, данные сомнительным нормативно-правовым «новациям» последних лет В. Д. Зорькиным: «На мой взгляд, для России опасна та постмодернистская новизна "глобальной турбулентности", которая размывает устойчивую массовую мораль с ее представлениями о справедливом и должном, пытаясь заменить ее всеохватывающей толерантностью ко всем – даже самым радикальным – индивидуальным нормам. Эта новизна опасна потому, что разрушает то пока еще существующее в нашей стране моральное большинство, которое способно стать социальной опорой реформирования» [16]. Новации с электронными счетами-фактурами грозят стать тем рычагом, который ставит под жесткий коррупционный контроль и в итоге разрушает «моральное большинство» в предпринимательстве, а ожидаемые позитивные эффекты подобного мониторинга в деле выявления фирм-однодневок могут быть легко преодолены путем усложнения цепочек транзакций с НДС. При этом ничто не запрещает одной из организаций-звеньев декларировать НДС к уплате, но не уплачивать его, а оставаться с налоговой недоимкой, легализуя возмещение НДС другим участникам схемы.

Нельзя не обратить внимания на риторику тех сравнительных исследований, где альтернативой НДС систематически выступает налог с розничных продаж. Единственной видимой причиной таких сравнений оказывается явная предопределенность их итогов в пользу НДС ввиду несопоставимости фискальных

⁵ Правительство РФ против налога с продаж. 25.12.2012. URL: <http://ria.ru/economy/20121225/916217759.html>; <http://www.forbes.ru/news/231497-medvedev-vystupil-protiv-zameny-nds-na-nalog-s-prodazh> (дата обращения: 12.02.2016).

потенциалов НДС и налога с продаж. Претендующим на наибольшую развернутость и репрезентативность в этом ряду выступает исследование Института экономики переходного периода, выполненное в 2010 г. за счет средств Агентства международного развития США. Авторы отвергают необходимость «революционной модернизации налога», подвергая проверке заведомо несостоятельные варианты:

- замены НДС налогом с продаж;
- перехода к применению балансового метода при исчислении НДС [17].

Очевидно, что процесс научного поиска в рассматриваемой сфере испытывает воздействие не только российской властной элиты, которая приспособливает НДС для централизованного изъятия добавленной стоимости и последующего дотационного перераспределения, усиливающего влияние центра на субфедеральном уровне [18], а налог с продаж периодически рассматривает в качестве дополнительного платежа для поддержки консолидированных бюджетов субъектов Российской Федерации, но и контролирующее влияние соответствующих служб правительства США⁶.

В связи с кризисом вертикального распределения платежей от налогообложения добавленной стоимости, который выразился в том, что лишь три субъекта РФ из 85 к началу 2015 г. остаются с бездотационными бюджетами, в разработанном Министерством финансов РФ документе «Основные направления бюджетной политики на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов» вновь «предусматривается возможность введения регионами налога с продаж со ставкой в размере до 3 %»⁷.

⁶ Деятельность Агентства США по международному развитию (АМР) в Российской Федерации прекращена с 1 октября 2012 г. В связи с этим официальный представитель МИД России Александр Лукашевич пояснил, что «такое решение вызвано в первую очередь тем, что характер работы представителей агентства в нашей стране далеко не всегда отвечал заявленным целям содействия развитию двустороннего гуманитарного сотрудничества. Речь идет о попытках влиять через распределение грантов на политические процессы».

Воробьев В. Дети капитала гранта // Российская газета. 2012. № 5889 (216). 20 сентября. URL: <http://rg.ru/2012/09/19/usaid-site.html> (дата обращения: 12.02.2016).

⁷ Основные направления бюджетной политики на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов. Текст документа взят с публикации на сайте. URL: <http://www.minfin.ru> (по состоянию на 11.07.2014).

Предлагаемая аргументация. Ни научное сообщество налоговедов, ни практические специалисты не предпринимают никаких шагов для разработки принципиально важной проблематики несостоятельности НДС и проверки возможности перехода к налогу с оборота. Имеются лишь единичные упоминания о гипотезе перехода от НДС к налогу с оборота, не содержащие пояснительной аргументации. В частности, В. Садков и Д. Аронов, предлагая модель налоговой системы РФ, определяют, что «вместо налога на добавленную стоимость и налога с продаж должен быть введен один "налог с выручки", где в качестве налогооблагаемой базы берется объем выручки от реализации (оптовой или розничной продажи). Это обусловлено большей простотой расчета и сбора налога по сравнению с расчетами и сбором налога на добавленную стоимость» [19]. В публикациях на тему замены НДС налогом с оборота в основном не подвергается сомнению положение о том, что налогоплательщик несет необоснованно высокие издержки, уплачивая налог с суммы налога, включенного в цену приобретения материальных ресурсов. При этом обычно авторы ошибочно используют термин «налог с продаж», который взимается однократно при розничной реализации товаров и услуг физическим лицам. Так, Н. Н. Баценков указывает, что «цена товара зависит от количества звеньев в цепочке "производитель – конечный покупатель"». А если цепочка будет содержать много звеньев, цена продукции, прежде всего за счет налога с продаж, может увеличиться в разы» [20]. Однако если внимательно рассмотреть влияние каскадного эффекта налогообложения оборота, то выяснится несколько иная картина.

При ставке налога с оборота в 10 % налогоплательщик теряет на втором обороте 1 % от суммы реализации, при ставке 7 – 0,49 %, при ставке 5 – 0,25 %. Такие потери могут быть компенсированы добавленной стоимостью, возрастающей на каждой следующей ступени разделения труда. Очевидно, что чем выше уровень переработки, тем значительней увеличивается стоимость вновь создаваемого продукта на следующей стадии производства.

Каскадные издержки предпочтительней в сравнении с издержками и рисками, которые несет добросовестный предприниматель в режиме уплаты НДС.

Арбитражная практика неопровержимо свидетельствует, что более половины судебных споров в сфере налогообложения связаны с проблематикой налого-

обложения добавленной стоимости, а их итогом в большинстве случаев становится прекращение финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков⁸.

Кроме того, переход к налогообложению оборота позволяет достичь тех целей, которые безуспешно пытаются решить сторонники модернизации НДС. Замена НДС налогом с оборота обеспечивает решение массы накопившихся проблем:

1) снижение налоговой нагрузки промышленных предприятий и более равномерное ее перераспределение по всему кругу налогоплательщиков [15, с. 824–825]. «В отличие от остальных налогов НДС оказывает непосредственное влияние на ценообразование конечной продукции, повышая при этом затраты предприятий в последующих звеньях реализации товаров, а также снижая покупательскую способность населения» [21];

2) преодоление сложности исчисления НДС и высокого, практически не снижаемого постоянного риска налогоплательщика⁹;

3) ликвидация «стимулов для коррупции» [22] и злоупотреблений с НДС со стороны организованных групп бюрократии, состоящих из чиновников правоохранительных, контролирующих и судебных органов;

4) закрытие сектора криминальной экономики НДС-мошенничеств [23];

5) высвобождение значительных сил и средств налогового администрирования и контроля;

6) интеграция малого предпринимательства (субъектов упрощенной системы налогообложения, не уплачивающих НДС) в систему разделения труда крупного и среднего бизнеса.

Если провести структурный анализ изменений налогового воздействия при переходе от НДС к налогу с оборота, то выяснится, что в промышленном произ-

водстве от запретительно-высокого НДС-обложения освобождаются заработная плата, амортизация, процентные платежи за кредитные средства и другие производственные затраты, по которым не возмещается НДС.

Когда дешевый труд выступает ресурсом экономического развития и получения конкурентных преимуществ на глобальных рынках, как это происходит в течение последних 30 лет в развивающихся экономиках Индии и Китая, нельзя выбирать заработную плату в качестве преимущественного предмета налогообложения. В теоретическом аспекте верность данного утверждения абсолютно очевидна при прямом способе расчета НДС, однако при детальном рассмотрении оно справедливо и во всех остальных вариантах. В переходный период дешевый труд выступает ресурсом развития до тех пор, пока не созданы высокотехнологичные рабочие места. Высокий уровень налогообложения труда закрывает возможности для сохранения профессиональных кадров и компетенций в производстве промышленной продукции и, наоборот, открывает внутренний рынок для замещения российских товаров более дешевыми и качественными зарубежными аналогами.

Поэтому если содержательно вести речь об импортозамещении, то первоочередной мерой должна стать отмена НДС и введение налога с оборота. Таким образом, промышленное производство сразу получает комплекс положительных налоговых эффектов – радикальное снижение налогообложения для производственного сектора экономики, расширяющее ресурсы предприятий для технологического переоснащения в части труда, кредитных ресурсов и амортизации. В условиях сетевой организации и фрактального построения современного производства можно легко избежать каскадного эффекта при налогообложении оборота. В тех случаях, когда каскадный эффект налога с оборота непреодолим, его значительно снижает положение, при котором на каждой следующей стадии производственного цикла стоимость передела продукции можеткратно увеличиваться в сравнении с предыдущей.

В большей, но не критичной степени каскадный эффект проявляется в торгово-посреднических операциях, приносящих неоправданно высокие доходы. Принципиально важно, что в новом режиме налогообложения для торгово-финансового посреднического капитала объективно сужаются возможности уклоне-

⁸ Тимин Е. Рейтинг безопасности налоговых схем за II полугодие 2014 года. Практическое налоговое планирование. 30.10.2014. URL: <http://www.nalogplan.ru/article/3653-reyting-bezopasnosti-nalogovyh-shem-zaiipolugodie-2014goda> (дата обращения: 12.02.2016.)

⁹ В данном случае речь идет о целой группе НДС-рисков, основным из которых является риск недобросовестного контрагента, или так называемых компаний-однодневок, не уплачивающих налоги, через которые могут проводиться фактические поставки товаров добросовестным организациям-налогоплательщикам.

ния от уплаты налога, поскольку налогообложение оборота отличается простотой и прозрачностью процедур налогового контроля. Замещение НДС налогом с оборота при снижении налоговой ставки ведет к увеличению фактической налоговой нагрузки торгового-финансового капитала до экономически обоснованных величин для данного сектора экономики.

С позиций международной торговли переход от НДС к налогу с оборота также не вызывает непреодолимых проблем. При экспорте произведенные товары могут облагаться по ставке 0 %, а к операциям по ввозу может быть применена специальная ставка, равная общей ставке налога с оборота либо несколько выше ее.

Автор не подвергает сомнению общие теоретические посылы о преимуществах НДС, но утверждает, что эти достоинства работают в развитой экономике с передовым технологическим уровнем производительных сил и судебными-правовыми институтами, гарантирующими защиту прав собственности.

Исключительно при наличии таких условий НДС продуцирует эффекты снижения общей стоимости труда через увеличение его технологичности и производительности. При перераспределении поступлений в социальные сектора экономики НДС повышает уровень общественного благосостояния, снижает безработицу, обеспечивает платежеспособный потребительский спрос.

Лабораторно-стерильные сопоставления неприемлемы для исследования налоговых конструкций – и НДС, и налог с оборота, и налог с продаж бессмысленно подвергать абстрактной оценке вне конкретных социально-экономических условий их применения. Научный миф о НДС как налоговом инструменте, безусловно способствующем максимизации общего социального благосостояния, практически сразу обнаруживает свою несостоятельность, как только технический скелет налогообложения добавленной стоимости втискивается в матрицу переходной экономики с пороками государственно-правовых институтов обеспечения прав собственности.

В реалиях реформируемой экономики на этапе перехода налоговый инструментарий НДС начинает воспроизводить разрушительно-деструктивный потенциал. Можно сколько угодно теоретизировать в попытках приспособления НДС под фискальные приоритеты российской управляющей элиты, можно и далее проводить многолетние безуспешные натурные

эксперименты над собственным производством и экономикой в целом, но истина состоит в том, что НДС прежде всего эффективный налоговый инструмент социального государства с высокотехнологическим уровнем промышленности. Практическое применение российского НДС свидетельствует, что механизм правового регулирования изъятия добавленной стоимости не учитывает и не воспринимает необходимость перераспределения неравномерно распределенного богатства [24], предусмотренную теорией максимизации общей полезности [25]. Напротив, НДС, погруженный в отечественные реалии, способствует появлению петель обратного влияния, активно расширяющих поляризации распределенного богатства.

Объективно НДС в развивающейся переходной экономике работает на основе принципа максимизации богатства (wealth maximization) [26], который диаметрально отличен от «принципа максимизации общей полезности, существующей в рамках общества» [27, с. 72], положенного в основу функционирования системы НДС развитых экономик социально ориентированных стран Северной Европы и направленного в интересах максимизации общего социального благосостояния.

НДС – это институт эффективного перемещения значительной части вновь создаваемой добавленной стоимости в социальные сектора национальной экономики и непрерывной перенастройки производительных сил в целях технологического совершенствования промышленности, которая в пределе должна функционировать при все более радикальном минимуме работников или вообще без таковых. Предел сегодня уже достигнут на ряде предприятий Японии, когда в круглосуточно работающих цехах выключено освещение, поскольку в нем нет необходимости для сенсорно ориентированного роботизированного оборудования [28]. Кроме того, важнейшая роль в деле эффективного функционирования системы НДС принадлежит национальным правовым институтам, ограждающим предпринимателей от чрезмерных притязаний со стороны государственных администраторов и препятствующих расширению НДС.

Российская Федерация в настоящее время не отвечает ни одному из трех основных критериев необходимости и достаточности введения НДС:

– отсутствует перераспределение добавленной стоимости в социальные сектора национальной экономики. Они не расширяются и финансируются по остаточному принципу с задачей максимально воз-

мозного сокращения затрат, что влечет деградацию сфер образования, здравоохранения и культуры;

– сохраняется крайне низкий технологический уровень отечественных предприятий, отсутствует производство современного металлообрабатывающего оборудования;

– предпринимательская деятельность сопровождается высокими рисками отъема собственности.

Система НДС дает очевидные сбои и все более обнаруживает свои недостатки. Официальная статистика констатирует, что фискальные показатели не просто падают, а в значительной части регионов страны становятся отрицательными. При этом сформировалась достаточно устойчивая группа субъектов РФ, где на протяжении всего наблюдаемого периода суммы возмещения из бюджета превышают поступления НДС (табл. 1).

Экспертные оценки потерь от НДС-деликтов составляют более 25 % от общей суммы НДС, уплачиваемого в бюджет [23]. В частности, в 2008 г. в ходе проверок НДС по Свердловской области было начислено 8 849,8 млн рублей, что составляет 29 % от 30 239,1 млн рублей налога на добавленную стоимость, поступившего в бюджет [15, с. 824]. Исследователи отмечают, что «принятые меры, в принципе, позволяют посчитать, сколько украдено из бюджета средств, но, к сожалению, не могут воспрепятствовать этому»¹⁰. Однако более значимым в настоящей статье представляется не обзор широкомасштабных проявлений криминальных эффектов в виде НДС-мошенничеств, в основном осуществляемых с участием или под руководством работников контролирующих и правоохранительных органов, а выявление роли НДС как одного из важнейших стратегических инструментов управляющей элиты в достижении целей концентрации собственности и власти. В качестве подтверждения приоритета указанного применения НДС следует отметить позиции, заявленные в Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 г.

В перечне основных секторов экономики, перечисленных в приложении № 2 «Структура добавленной стоимости по основным секторам экономики», отсутствуют сектора промышленного производства

и обрабатывающих отраслей промышленности, что вызывает предположение об их учете в строке «прочие сектора», где запланировано падение доли совокупной добавленной стоимости в течение 2015–2020 гг. на 2,3 % [29]. Среди пяти основных поименованных секторов экономики отдельно указан сектор оптовой и розничной торговли с прогнозом ощутимо высокой и не снижаемой на протяжении всего периода доли суммарной добавленной стоимости в размере 17 %. Таким образом, стратегические ориентиры процессов налогового уничтожения отечественной промышленности остаются неизменными, как и сохранение налоговых преференций для торгового капитала.

Современная история многократно отмечена выразительными противоречиями между владельцами разных видов собственности по поводу итогов распределения связанных с ней доходов. В частности, это противоречие сформулировано и учтено при создании основ правового регулирования США. Один из авторов американской конституции и четвертый президент США Д. Мэдисон отмечает, что «у цивилизованных народов с неизбежностью формируются интересы землевладельцев, промышленников, торговцев и банкиров, и эти интересы разделяют их на различные классы, возбуждаемые различными взглядами и чувствами. Принципиальная задача современных законодательств заключается в регулировании этих разнообразных и мешающих друг другу интересов, что и привносит дух партийных раздоров в необходимые и обычные действия правительства» [30].

Если принять во внимание принципиальное отличие производственного капитала от торгового и финансового, то суть происходящего явственно проступает в поле правительственной риторики, под прикрытием которой в стране ведется жесткая борьба между промышленным и торгово-финансовым капиталом. Торговый капитал легко переместить на любую территорию. Его расширение возможно на основе определения задач на ближайшую перспективу и краткосрочного кредитного финансирования.

Производственный капитал привязан к месту производства и размещения ресурсов. Он имеет материальное воплощение в средствах производства. Его нельзя легко переместить без ощутимых потерь. Для качественного расширения производственного капитала необходимы долгосрочные инвестиции и длинный горизонт планирования.

¹⁰ О Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года // Собрание законодательства РФ № 47 от 24.11.2008. Ст. 5489.

Таблица 1

**Субъекты РФ, где суммы возмещения из бюджета превышают поступления НДС (2006–2015 гг.)* /
Table 1. Russian Federation subjects, in which the sum of reimbursement from the budget exceed VAT payments
(2006–2015)***

Наблюдаемый период (календарный год) / Observed period (calendar year)	Перечень субъектов РФ с превышением сумм возмещения НДС над поступлениями в бюджет / List of the Russian Federation subjects, in which the sum of reimbursement exceed payments to the budget	Общее число субъектов РФ/число субъектов РФ с отрицательным показателем НДС/их доля в % / Total number of the Russian Federation subjects / number of the Russian Federation subjects with negative VAT / their share in %	Размеры возмещения НДС из бюджета РФ (млрд руб.) / Size of the VAT reimbursement from the Russia budget (bln rubles)
2015	Ненецкий АО, Еврейская АО, Чукотский АО, Новгородская, Магаданская, Амурская, Липецкая, Тульская области, республики Бурятия, Калмыкия, Хакасия, Якутия / Nenets Autonomous Okrug (AO), Jewish Autonomous oblast, Chukotskiy AO, Novgorod, Magadan, Amur, Lipetsk, Tula oblasts, republics Buryatia, Kalmykia, Khakassiya, Yakutia	83/12/14,46	21,47
2014	Ненецкий, Чукотский АО, Еврейская АО, Магаданская, Липецкая, Тульская области, республики Тыва, Хакасия, Якутия / Nenets, Chukotskiy AO, Jewish Autonomous oblast, Magadan, Lipetsk, Tula oblasts, republics Tyva, Khakassiya, Yakutia	83/9/10,84	16,25
2013	Ненецкий, Чукотский АО, Амурская, Астраханская, Кемеровская, Магаданская, Липецкая, Тульская, Тюменская области, республики Хакасия, Бурятия, Тыва, Якутия, Хабаровский край / Nenets, Chukotskiy AO, Amur, Astrakhan, Kemerov, Magadan, Lipetsk, Tula, Tyumen oblasts, republics Khakassiya, Buryatia, Tyva, Yakutia, Khabarovsk region	83/14/16,87	74,86
2012	Ненецкий, Чукотский АО, Амурская, Магаданская, Липецкая, Тульская, Тюменская области, республики Хакасия, Бурятия, Кабардино-Балкарская, Тыва, Якутия / Nenets, Chukotskiy AO, Amur, Magadan, Lipetsk, Tula, Tyumen oblasts, republics Khakassiya, Buryatia, Kabardino-Balkarsk, Tyva, Yakutia	83/12/14,46	47,42
2011	Ненецкий, Чукотский АО, Липецкая, Магаданская, Сахалинская области, республики Хакасия, Северная Осетия / Nenets, Chukotskiy AO, Lipetsk, Magadan, Sakhalin oblasts, republics Khakassiya, North Ossetia	83/8/9,64	28,39
2010	Ненецкий, Чукотский АО, Астраханская, Брянская, Иркутская, Липецкая, Магаданская, Сахалинская, Тульская, Тюменская области, Республика Хакасия / Nenets, Chukotskiy AO, Astrakhan, Bryansk, Irkutsk, Lipetsk, Magadan, Sakhalin, Tula, Tyumen oblasts, Khakassiya Republic	83/11/13,25	35,56
2009	Ненецкий, Чукотский АО, Липецкая, Магаданская, Сахалинская, Тюменская области, республики Хакасия и Карелия / Nenets, Chukotskiy AO, Lipetsk, Magadan, Sakhalin, Tyumen oblasts, republics Khakassiya and Karelia	83/8/9,64	19,31
2008	Ненецкий АО, Липецкая, Сахалинская, Тюменская, Тульская области, Республика Хакасия / Nenets AO, Lipetsk, Sakhalin, Tyumen, Tula oblasts, Khakassiya Republic	84/6/7,14	53,07
2007	Ненецкий, Чукотский АО, Липецкая, Магаданская, Сахалинская, Тюменская области, Республики Хакасия и Калмыкия / Nenets, Chukotskiy AO, Lipetsk, Magadan, Sakhalin, Tyumen oblasts, Republics Khakassiya and Kalmykia	86/7/8,13	41,87
2006	Корякский, Таймырский, Чукотский АО, Липецкая, Магаданская, Сахалинская, Тульская, Тюменская области, республики Хакасия и Калмыкия / Koryak, Taymyr, Chukotskiy AO, Lipetsk, Magadan, Sakhalin, Tula, Tyumen oblasts, republics Khakassiya and Kalmykia	89/10/11,23	13,26

* *Источник:* Уточненные отчеты по форме № 1-НМ в разрезе субъектов Российской Федерации за 2006–2015 гг. URL: https://www.nalog.ru/m33/related_activities/statistics_and_analytics/forms/4185658/ (дата обращения: 15.04.2016). Данные приведены без учета Республики Крым и г. Севастополя.

* *Source:* Specified reports by 1-NM form in the aspect of the Russian subjects in 2006–2015, available at: https://www.nalog.ru/m33/related_activities/statistics_and_analytics/forms/4185658/ (access date: 15.04.2016). Data are given without Crimea Republic and Sevastopol.

При этом НДС является тем налоговым механизмом, который объективно способствует расширению асимметричности результатов деятельности для различных форм собственности. Достаточно показательно в данном контексте выглядят результаты сравнительного сопоставления финансовых и налоговых результатов от продаж для предприятий

обрабатывающих производств и торговли, приведенные в табл. 2, расчетные и фактические данные о налоговых поступлениях (табл. 3), финансовые результаты с учетом отраслевой рентабельности предприятий (табл. 4) в режиме НДС и налога с оборота, выполненные автором для целей настоящего исследования.

Таблица 2

Сравнительное сопоставление финансовых и налоговых результатов в системе НДС и налога с оборота предприятий обрабатывающих производств и торговли (в условных денежных единицах)*

Table 2. Comparison of the financial and tax results with VAT and turnover tax for processing and trading enterprises (in arbitrary monetary units)*

Этапы реализации продукции / Stage of the product selling	Стоимость готовой продукции без налогов / Cost of the final product without taxes	Сумма затрат, по которым возмещается НДС/ сумма добавленной стоимости в разрезе каждого этапа** / Sum of the expenditures by which VAT is reimbursed / sum of VAT at each level**	Сумма налоговой базы по НДС/сумма соответствующего налогового платежа/ итоговая стоимость, оплаченная покупателем с НДС / Sum of taxation base by VAT / sum of the corresponding tax payment / final cost paid by the customer with VAT	Сумма налоговой базы по налогу с оборота/ сумма соответствующего налогового платежа/ итоговая стоимость, оплаченная покупателем с налогом с оборота/ Sum of taxation base by turnover tax/sum of the corresponding tax payment/final cost paid by the customer with turnover tax	Финансовый результат с учетом отраслевой рентабельности*** до налогообложения в системе НДС и налога с оборота / Financial result with the account of sector profitability*** before VAT and turnover tax
Реализация продукции первого передела / Selling of the products of the first processing	100	30/70	70/12,6/118	100/7/107	8,9
Реализация продукции второго передела / Selling of the products of the second processing	1 100	200/800	800/144/1 298	1 107/77,49/1 184,49	97,9
Реализация продукции третьего передела / Selling of the products of the third processing	4 100	1 200/1 800	1 800/324/2 124	4 184,49/292,91/4 477,40	364,9
Реализация готовых изделий предприятиями торговли / Selling of the final products by trading enterprises	5 000	300/600	600/108/5900	5 377,40/ 376,42/5 753,82	390
Итоговая стоимость, оплаченная покупателем / Final price paid by the consumer	5 000	1 880/3 120	5 000/900/5900	5 377,40/376,42/5 753,82	

* Источник: составлено автором.

** Данные приведены без учета затрат, по которым НДС принимается к возмещению.

*** Отраслевая рентабельность в торговле и обрабатывающих отраслях взята по публикации: Росстат: онлайн-сборник «Россия в цифрах». 2015 г. URL: <http://nangs.org/news/industry/rosstat-onlajn-sbornik-rossiya-v-tsifrakh-vypusk-2015-goda-1932> (дата обращения: 10.02.2016).

Рентабельность продаж за 2014 г. составляет: в оптовой торговле – 10,3 %; розничной – 2,2 %; средневзвешенная по торговле – 7,8 %; на производстве транспортных средств и оборудования – 5,5 %; на обрабатывающих производствах – 10,7 %; на производстве машин и оборудования – 6,8 %; производстве электрооборудования, электронного и оптического оборудования – 10,2 %; средневзвешенная по обрабатывающим производствам – 8,9 %.

* Source: compiled by the author.

** Data are given without expenditures by which VAT is taken for reimbursement.

*** Sector profitability in trade and processing sectors is taken from: Rosstat: on-line reference book “Russia in figures”. 2015, available at: <http://nangs.org/news/industry/rosstat-onlajn-sbornik-rossiya-v-tsifrakh-vypusk-2015-goda-1932> (access date: 10.02.2016).

Sales profitability in 2014 is: in wholesale trade – 10.3 %; in retail trade – 2.2 %; weight average in trade – 7.8 %; production of vehicles and equipment – 5.5 %; processing industries – 10.7 %; production of machines and equipment – 6.8 %; production of electrical, electronic and optical equipment – 10.2 %; weight average in processing industries – 8.9 %.

Таблица 3

**Показатели расчетного исчисления и фактического поступления налогов в режиме НДС и налога с оборота
(в условных денежных единицах)***

Table 3. Indicators of calculated and actual taking of VAT and turnover tax into the budget (in arbitrary monetary units)

	Исчисленный налог с учетом всего круга предприятий/исчисленный налог по предприятиям, представленным в табл. 2 / Calculated tax with the account of all enterprises/calculated tax of the enterprises listed in Table 2	Фактическое поступление налога в бюджет по всему кругу предприятий с учетом уровня собираемости** 57 % – НДС и 90 % – налог с оборота / Actual taking of tax into the budget from all enterprises with the account of collectability** 57 % – VAT and 90 % – turnover tax	Фактическое поступление налога в бюджет по предприятиям, представленным в табл. 2, с учетом уровня собираемости 57 % – НДС и 90 % – налог с оборота / Actual taking of tax into the budget for enterprises listed in Table 2, with the account of collectability 57 % – VAT and 90 % – turnover tax
НДС / VAT	900/588,6	513	335,5
Налог с оборота / Turnover tax	678,44/678,44	610,56	610,56

* *Источник:* составлено автором.

** Уровень собираемости (УС) НДС как соотношение фактических доходов от НДС к теоретической сумме налога, исчисленной на основе финансово-экономической статистики в среднем за 2003–2007 гг. УС НДС приведен по источнику [22, с. 83].

УС налога с оборота определен равным 90 % с учетом истории взимания налога с оборота, свидетельствующей о минимальном уклонении от его уплаты.

* *Source:* compiled by the author.

** Collectability level (CL) of VAT as a correlation of the actual income from VAT to the theoretical sum of the tax, calculated basing on financial-economic statistics as an average in 2003–2007. The VAT CL is taken from: Kazakova M. V. Quality of VAT administration in OECD and Russia. Reforming the Russian taxation system [23, p. 83].

Turnover tax CL is defined as 90 % basing on the history of the turnover tax collectability, which testifies to the minimal avoidance.

Таблица 4

**Финансовый результат с учетом отраслевой рентабельности в режиме НДС и налога с оборота
(в условных денежных единицах)***

Table 4. Financial result with the account of sector profitability with VAT and turnover tax (in arbitrary monetary units)

	НДС / VAT	Налог с оборота / Turnover tax	Отраслевая рентабельность / Sector profitability	Финансовый результат до налогообложения НДС и налога с оборота / Financial result before VAT and turnover tax	Финансовый результат с учетом НДС / налога с оборота / Financial result with VAT / turnover tax
Предприятия торговли / Trade enterprises	108	376,42	7,8 %	390	282/13,58
Предприятия обрабатывающих производств / Processing enterprises	480,6	377,40	8,9 %	471,7	- 8,9/64,3

* *Источник:* составлено автором.

* *Source:* compiled by the author.

Приведенные расчеты свидетельствуют, что поступления налога с оборота как минимум не уменьшают дохода бюджета в сравнении с НДС. Уместно также заметить, что налог с оборота в СССР обеспечивает наибольшие налоговые поступления, которые в 1980 г. составляют 15,2 % ВВП [31].

При рентабельности продаж в 7,8 % торговые предприятия получают доход после уплаты НДС

в сумме 282 ден. ед. и в сумме 13,58 ден. ед. после уплаты налога с оборота. При рентабельности продаж в 8,9 % производственные предприятия получают убыток после уплаты НДС в сумме 8,9 ден. ед. и доход после уплаты налога с оборота в сумме 64,3 ден. ед.

Легко заметить, что торговля получает сверхвысокий финансовый результат в системе НДС и умеренный результат при налогообложении оборота,

а обрабатывающие производства подвергаются ликвидационному НДС-обложению и имеют положительный финансовый результат при уплате налога с оборота. В реальности финансовые итоги предприятий торговли и обрабатывающих производств еще более разнесены по интервалам доходов и убытков. В связи с этим необходимо обратить внимание на следующие обстоятельства:

1) денежный оборот в торговле может более чем десятикратно превышать производственный оборот обрабатывающих предприятий, что при равной рентабельности единичных продаж в течение финансового года вызывает соответствующее более чем десятикратное преимущество итоговой рентабельности торговли;

2) предприятия торговли часто используют широкий спектр мер налоговой оптимизации, так как, маневрируя товарными потоками и замыкаясь на розничного покупателя, получают широкие возможности по занижению размеров фактической реализации товаров в налоговой отчетности;

3) в структуре оборота производственных предприятий основную часть составляют затраты без возмещения НДС: оплата труда, амортизационные отчисления по основным средствам, проценты по кредитам;

4) в структуре оборота торговых предприятий основную часть составляют затраты на закупку товаров с возмещением НДС: оплата труда, амортизационные отчисления по основным средствам, проценты по кредитам составляют сравнительно незначительную часть затрат.

В конечном итоге введение налога с оборота в Российской Федерации вместо НДС есть вопрос преимущественного развития производственного капитала и ограничения доходов торгового капитала. Этот вопрос сопряжен с проблемой приоритетов отечественной управляющей элиты, сосредоточившей свои интересы на получении доходов, прежде всего, в торгово-финансовой сфере, так как торгово-финансовый капитал генерирует несравненно большие доходы для собственников в сравнении с капиталом производственным. Поскольку при оставлении государственной службы риски отъема собственности в полной мере традиционно распространяются и на представителей «нового дворянства», то важнейшей здесь остается задача вывода доходов от капитала с территории управления. Для этих целей

торгово-финансовый капитал в условиях Российской Федерации остается более предпочтительным и увлекает управляющую элиту на дальнейший демонтаж отечественного производства.

Выводы

Государство, как ведущий актор решения задачи модернизации отечественной экономики, в лице патристично и прагматично настроенных представителей властной элиты, в большей степени должно быть заинтересовано в ликвидации препятствий для создающего реальные ценности производственного капитала, а не капитала торгово-финансового, по экономической природе спекулятивного, стремящегося к «всевозможному расширению собственной фиктивности» [32]. Одним из основных препятствий для этого выступает налогообложение добавленной стоимости на основе системы НДС, которое в условиях развивающейся экономики по индустриальному типу преграждает путь к экономическому росту в переходный период, создавая налоговые преференции для торговых и финансовых организаций перед обрабатывающими предприятиями. В варианте налога с оборота финансовый результат и налоговая позиция торговых предприятий несколько ухудшаются, но остаются достаточно высокими, а производственные предприятия выходят в зону положительных финансовых результатов.

Тем важнее представляется необходимость широкого общественного обсуждения и внесения предлагаемых изменений в налоговое законодательство таким образом, каким его полагал И. А. Покровский, когда писал, что «задача будущего в оживлении и одухотворении законодательства, в усовершенствовании его аппарата, дабы оно могло лучше улавливать голос жизни и живее реагировать на него» [33, с. 89–100].

Решению этой задачи в идеале должна предшествовать выработка долгосрочной концепции развития налоговой системы с учетом основополагающей идеи об обустройстве страны, в которой было бы достаточно комфортно организовывать жизнь, совместно увеличивая общественное благосостояние. И только впоследствии, после достижения необходимого уровня общественного благосостояния в соединении с технологически конкурентным промышленным производством и надлежащими юридическими гарантиями собственности можно вести речь о достаточности условий для использования практических преимуществ НДС.

Список литературы

1. Современный НДС / Эбрилл Л., Кин М., Боден Ж.-П., Саммерс В. М.: Весь мир, 2003. 274 с.
2. Крохина Ю. А. Правовой принцип экономической обоснованности налога // *Налоги и финансовое право*. 2012. № 3. С. 141–146.
3. Крохина Ю. А. Принцип экономической обоснованности налога в правовых позициях КС РФ // *Налоговед*. 2004. № 7. С. 7–15.
4. Крохина Ю. А. *Налоговое право России*. М.: Норма, 2003. 656 с.
5. Пенингтон М. Классический либерализм и будущее социально-экономической политики. М.: Мысль, 2014. 452 с.
6. Шумпетер Й. А. Теория экономического развития. Капитализм, социализм и демократия. М.: ЭКСМО, 2008. 864 с.
7. Майбуров И. А., Иванов Ю. Б. *Налоговые реформы. Теория и практика*. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. 463 с.
8. George S. *An awkward partner: Britain in the European Community*. Oxford University Press, 1998.
9. Вавилова М. А. НДС в системе косвенных налогов Европейского союза и Российской Федерации: Сравнительно-правовой анализ: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007. 151 с.
10. Boettke P., Coyne C., Leeson P., Sautet F. *The Comparative Political Economy* // *Review of Austrian Economics*. 2005. No. 18 (3–4). Pp. 281–304.
11. Доклад Стиглица. О реформе международной валютно-финансовой системы: уроки глобального кризиса. Доклад комиссии финансовых экспертов ООН. М.: Междунар. отношения. 2012. 328 с.
12. Русакова О. В. КС РФ и иные высшие судебные инстанции как источники налогового права по НДС // *НДС: проблемы и решения*. 2012. № 12. С. 56–60.
13. Кочкалов С. А. Возмещение экспортного НДС: теоретические и практические аспекты // *Современное право*. 2010. № 7. С. 81–86.
14. Шишкин Р. Н. Правовое регулирование налога на добавленную стоимость / под ред. Н. А. Поветкиной. М.: Юриспруденция, 2012. 128 с.
15. Социально-экономические риски: диагностика причин и прогнозные сценарии нейтрализации / под ред. В. А. Черешнева, А. И. Татаркина. Екатеринбург: Институт экономики УрО РАН, 2010. 1200 с.
16. Зорькин В. Д. Россия должна взять правовой барьер (к двадцатилетию Конституции Российской Федерации) // *Журнал конституционного правосудия*. 2013. № 6. С. 1–12.
17. Казакова М. В. Качество администрирования НДС в странах ОЭСР и России. Реформирование российской системы взимания налога. М.: ИЭПП, 2010. 128 с.
18. Бачурин Д. Г. Межбюджетное перераспределение НДС как основа отечественного налогово-бюджетного федерализма // *Современная наука: Актуальные проблемы теории и практики*. Серия: Экономика и право. 2015. № 11–12. С. 123–130.
19. Садков В., Аронов Д. Бюджетно-налоговый федерализм в Российской Федерации и налоговая политика // *Налоги*. 2007. № 18. С. 10–14.
20. Баценков Н. Н. Правовая природа налога на добавленную стоимость // *Налоги*. 2014. № 6. С. 3–6.
21. Бачурин Д. Г. Система НДС как социально-правовой институт переходного периода // *Журнал правовых и экономических исследований*. 2016. № 1. С. 23–27.
22. Казакова М. В. Качество администрирования НДС в странах ОЭСР и России. Реформирование российской системы взимания налога. М.: ИЭПП, 2010. С. 96.
23. Бачурин Д. Г. Внеэкономическое номенклатурное посредничество и сопутствующее ему незаконное возмещение НДС // *Вопросы экономики и права*. 2016. № 3. С. 19–31.
24. Грехенинг К., Гелтер М. Трансатлантические различия в правовой мысли: американский экономический анализ права против немецкого доктринализма // *Вестник гражданского права*. 2010. № 6. С. 207–278.
25. Kaplow L., Shavell S. Why the Legal System is Less Efficient Than the Income Tax in Redistributing Income // *Journal of Legal Studies*. 1994. Vol. 23. P. 667.
26. Calabresi G. *The Cost of Accidents*. Yale University Press*, 1970. P. 24.
27. Calabresi G. An Exchange: About Law and Economics: A Letter to Ronald Dworkin // *Hofstra Law Review*. 1980. Vol. 8. P. 553.
28. Кавкаева Н. В. *Основы экономики и технологий важнейших отраслей хозяйства*. М., 2015. 236 с.
29. Пирого С. С., Пирого И. С. Главный недостаток НДС – налоговые правоотношения между плательщиками // *Налоги*. 2014. № 4. С. 45–48.
30. Madison J. The Federalist Number Ten / in Benjamin F. Wright, ed., *The Federalist*. Cambridge: The Belknap Press. 1961. P. 131.
31. Рыкунова В. П. НДС и налог с продаж: исторический аспект применения // *Современная наука*. Серия: Экономика и право. 2011. № 2. URL: <http://www.nauteh-journal.ru/index.php/---ep02-11/282> (дата обращения: 20.03.2016).
32. Маркс К. *Капитал. Критика политической экономии*. Т. 3. Кн. 3. Гл. 25: Кредит и фиктивный капитал. М.: Политиздат, 1985. С. 394–407.
33. Покровский И. А. *Основные проблемы гражданского права*. М.: Статут, 1998. 353 с.

Дата поступления 19.11.15

Дата принятия в печать 16.04.16

© Бачурин Д. Г., 2016. Впервые опубликовано в журнале «Актуальные проблемы экономики и права» (<http://apel.ieml.ru>), 15.06.2016; лицензия Татарского образовательного центра «Таглитат». Статья находится в открытом доступе и распространяется в соответствии с лицензией Creative Commons Attribution License (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/>), позволяющей неограниченно использовать, распространять и воспроизводить материал на любом носителе при условии, что оригинальная работа, впервые опубликованная в журнале «Актуальные проблемы экономики и права», процитирована с соблюдением правил цитирования. При цитировании должна быть включена полная библиографическая информация, ссылка на первоначальную публикацию на <http://apel.ieml.ru>, а также информация об авторском праве и лицензии.

Информация об авторе

Бачурин Дмитрий Геннадьевич, кандидат юридических наук, доцент кафедры финансов, денежного обращения и кредита, Тюменский государственный университет

Адрес: 625003, г. Тюмень, ул. Красина, 7а, тел.: +7 (3452) 46-17-98

E-mail: 01ter@mail.ru

ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-4335-6675>

Researcher ID: <http://www.researcherid.com/rid/H-5102-2016>

D. G. BACHURIN¹

¹ Tyumen State University, Tyumen, Russia

INSTITUTIONAL PARADOXES OF VAT UNDER DEVELOPING ECONOMY OF TRANSITION PERIOD

Objective: to determine the characteristics of the destructive impact of VAT taxation on the socio-economic situation of the Russian Federation.

Methods: the research is based on the complex economic and legal methodology, including the institutional approach, with the account of the national socio-economic and legal realities determining the conditions of functioning of branches and particular enterprises in the Russian economy.

Results: the conditions and characteristics of the introduction of VAT in the Russian Federation are viewed; the reasons are revealed for the formation and development of the problem-causing VAT in the domestic tax system; the socio-economic implications of VAT are analyzed; the viability of replacing VAT for a turnover tax is demonstrated.

Scientific novelty: for the first time the conceptual position is articulated that, under the realities of the reformed Russian economy, the normative-legal outline of the VAT complements the accumulated destructive potential, blocking the way to the industrial growth in the national economy, enhances the asymmetry of conditions of different forms of ownership, while the actual conditions of the transition period in Russia do not correspond to the main idea and purpose of VAT as an institution aimed at the efficient relocation of a significant part of the newly created value added to the social sectors and at the modernizing effect on the productive forces for technological improvement in industry.

Practical significance: the provisions and conclusions of the article can be used when discussing issues on the need for the VAT reform in the Russian Federation, including switching to the turnover tax.

Keywords: Taxation law; VAT; Legal regulation of taxation; Principle of the economic feasibility of tax; VAT rate; Concept of development of the taxation system

References

1. Ebrill, L., Kin, M., Boden, Zh.-P., Sammers, V. *Sovremennyyi NDS (VAT nowadays)*, Moscow: Ves' mir, 2003, 274 p. (in Russ.).
2. Krokhina, Yu. A. *Pravovoi printsip ekonomicheskoi obosnovannosti naloga (Legal principle of economic feasibility of tax)*, *Taxes and financial law*, 2012, No. 3, pp. 141–146 (in Russ.).
3. Krokhina, Yu. A. *Printsip ekonomicheskoi obosnovannosti naloga v pravovykh pozitsiyakh KS RF (Principle of economic feasibility of tax in the legal positions of the Russian Constitutional Court)*, *Nalogoved*, 2004, No. 7, pp. 7–15 (in Russ.).
4. Krokhina, Yu. A. *Nalogovoe pravo Rossii (Russian taxation law)*, Moscow: Norma, 2003, 656 p. (in Russ.).
5. Penington, M. *Klassicheskii liberalizm i budushchee sotsial'no-ekonomicheskoi politiki (Classical liberalism and the future of social-economic policy)*, Moscow: Mysl', 2014, 452 p. (in Russ.).
6. Shumpeter, I. A. *Teoriya ekonomicheskogo razvitiya. Kapitalizm, sotsializm i demokratiya (Theory of economic development. Capitalism, socialism and democracy)*, Moscow: EKSMO, 2008, 864 p. (in Russ.).
7. Maiburov, I. A., Ivanov, Yu. B. *Nalogovye reformy. Teoriya i praktika (Tax reforms. Theory and practice)*, Moscow: YuNITI-DANA, 2010, 463 p. (in Russ.).
8. George, St. *An Awkward Partner: Britain in the European Community*, Oxford University Press, 1998.

9. Vavilova, M. A. *NDS v sisteme kosvennykh nalogov Evropeiskogo soyuza i Rossiiskoi Federatsii: Sravnitel'no-pravovoi analiz: dis. ... kand. yurid. nauk* (VAT in the system of indirect taxes of the European Union and the Russian Federation: Comparative-legal analysis: PhD (Law) thesis), Moscow, 2007, 251 p. (in Russ.).
10. Boettke, P., Coyne, C., Leeson, P., Sautet, F. The Comparative Political Economy, *Review of Austrian Economics*, 2005, No. 18 (3–4), pp. 281–304.
11. *Doklad Stiglitsa. O reforme mezhdunarodnoi valyutno-finansovoi sistemy: uroki global'nogo krizisa. Doklad komissii finansovykh ekspertov OON* (Stiglitz report. On the reform of international currency-financial system: lessons of the global crisis. Report of the Commission of the UNO financial experts), Moscow: Mezhdunar. otnosheniya, 2012, 328 p. (in Russ.).
12. Rusakova, O. V. KS RF i inye vysshie sudebnye instantsii kak istochniki nalogovogo prava po NDS (Russian Constitutional Court and other high courts as sources of tax law on VAT), *NDS: problemy i resheniya*, 2012, No. 12, pp. 56–60 (in Russ.).
13. Kochkalov, S. A. Vozmeshchenie eksportnogo NDS: teoreticheskie i prakticheskie aspekty (Reimbursement of the export VAT: theoretical and practical aspects), *Sovremennoe pravo*, 2010, No. 7, pp. 81–86 (in Russ.).
14. Shishkin, R. N. Pravovoe regulirovanie naloga na dobavlenuyu stoimost' (Legal regulation of VAT), Moscow: Yurisprudentsiya, 2012, 128 p. (in Russ.).
15. Cheresheva, V. A., Tatarkina, A. I. *Sotsial'no-ekonomicheskie riski: diagnostika prichin i prognozyne stsennarii neutralizatsii* (Social-economic risks: diagnosing the causes and prognosing the scenarios of neutralization), Ekaterinburg: Institut ekonomiki UrO RAN, 2010, 1200 p. (in Russ.).
16. Zor'kin, V. D. Rossiya dolzhna vzyat' pravovoi bar'er (k dvadtsatiletiyu Konstitutsii Rossiiskoi Federatsii) (Russian should take the legal barrier (for the 20th anniversary of the Russian Constitution)), *Zhurnal konstitutsionnogo pravosudiya*, 2013, No. 6, pp. 1–12 (in Russ.).
17. Kazakova, M. V. *Kachestvo administrirovaniya NDS v stranakh OESR i Rossii. Reformirovanie rossiiskoi sistemy vzimaniya naloga* (Quality of VAT administration in OECD and Russia. Reforming the Russian taxation system), Moscow: IEPP, 2010, 128 p. (in Russ.).
18. Bachurin, D. G. Mezhyudzhnetnoe pereraspredelenie NDS kak osnova otechestvennogo nalogovo-byudzhethnogo federalizma (Cross-budget redistribution of VAT as the basis of the Russian tax-budget federalism), *Sovremennaya nauka: Aktual'nye problemy teorii i praktiki. Seriya: Ekonomika i pravo*, 2015, No. 11–12, pp. 123–130 (in Russ.).
19. Sadkov, V., Aronov, D. Byudzhethno-nalogovyy federalizm v Rossiiskoi Federatsii i nalogovaya politika (Tax-budget federalism in the Russian Federation and tax policy), *Nalogi*, 2007, No. 18, pp. 10–14 (in Russ.).
20. Batsenkov, N. N. Pravovaya priroda naloga na dobavlenuyu stoimost' (Legal nature of VAT), *Nalogi*, 2014, No. 6, pp. 3–6 (in Russ.).
21. Bachurin, D. G. Sistema NDS kak sotsial'no-pravovoi institut perekhodnogo perioda (VAT system as a social-legal institution of transition period), *Zhurnal pravovykh i ekonomicheskikh issledovaniy*, 2016, No. 1, pp. 23–27 (in Russ.).
22. Kazakova, M. V. *Kachestvo administrirovaniya NDS v stranakh OESR i Rossii. Reformirovanie rossiiskoi sistemy vzimaniya naloga* (Quality of VAT administration in OECD and Russia. Reforming the Russian taxation system), Moscow: IEPP, 2010, p. 96 (in Russ.).
23. Bachurin, D. G. Vneekonomicheskoe nomenklaturnoe posrednichestvo i soputstvuyushchee emu nezakonnoe vozmeshchenie NDS (Extra-economic nomenclature mediation and the accompanying illegal VAT reimbursement), *Voprosy ekonomiki i prava*, 2016, No. 3, pp. 19–31 (in Russ.).
24. Grekhenig, K., Gelter, M. Transatlanticheskie razlichiya v pravovoi mysli: amerikanskii ekonomicheskii analiz prava protiv nemetskogo doktrinalizma (Transatlantic differences in legal doctrine: American economic analysis of law versus German doctrinalism), *Vestnik grazhdanskogo prava*, 2010, No. 6, pp. 207–278 (in Russ.).
25. Kaplow, L., Shavell, S. Why the Legal System is Less Efficient Than the Income Tax in Redistributing Income, *Journal of Legal Studies*, 1994, vol. 23, p. 667.
26. Calabresi, G. *The Cost of Accidents*, Yale University Press*, 1970, p. 24.
27. Calabresi, G. About Law and Economics: a Letter to Ronald Dworkin, *Hofstra Law Review*, 1980, vol. 8, p. 553.
28. Kavkaeva, N. V. *Osnovy ekonomiki i tekhnologii vazhneishikh otraslei khozyaistva* (Bases of economy and technology of the topical economic sectors), Moscow, 2015, 236 p. (in Russ.).
29. Piroga, S. S., Piroga, I. S. Glavnyi nedostatok NDS – nalogovye pravootnosheniya mezhdru platel'shchikami (Main defect of VAT is tax legal relations between the payers), *Nalogi*, 2014, No. 4, pp. 45–48 (in Russ.).
30. Madison, J. *The Federalist Number Ten* / in Benjamin F. Wright, ed., *The Federalist*. Cambridge: The Belknap Press, 1961, p. 131.
31. Rykunova, V. P. NDS i nalog s prodazh: istoricheskii aspekt primeneniya (VAT and sales tax: historical aspect of implementation), *Sovremennaya nauka. Seriya: Ekonomika i pravo*, 2011, No. 2, available at: <http://www.nauteh-journal.ru/index.php/---ep02-11/282> (access date: 20.03.2016) (in Russ.).
32. Marks, K. *Kapital. Kritika politicheskoi ekonomii* (Capital. Critique of political economy), vol. 3, s. 3, chap. 25: Kredit i fiktivnyi kapital, Moscow: Politizdat, 1985, pp. 394–407 (in Russ.).
33. Pokrovskii, I. A. *Osnovnye problemy grazhdanskogo prava* (Basic issues of civil law), Moscow: Statut, 1998, 353 p. (in Russ.).

* Принадлежит нежелательной организации в РФ / Belongs to an undesirable organization in the Russian Federation.

Received 19.11.15

Accepted 16.04.16

© Bachurin D. G., 2016. Originally published in Actual Problems of Economics and Law (<http://apel.ieml.ru>), 15.06.2016; Licensee Tatar Educational Centre "Taglimat". This is an open-access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution License (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/>), which permits unrestricted use, distribution and reproduction in any medium, provided the original work, first published in Actual Problems of Economics and Law, is properly cited. The complete bibliographic information, a link to the original publication on <http://apel.ieml.ru>, as well as this copyright and license information must be included.

Information about the author

Dmitriy G. Bachurin, PhD (Law), Associate Professor of the Chair of Finance, Monetary Circulation and Credit, Tyumen State University
Address: 7a Krasin Str., 625003, Tyumen, tel.: +7 (3452) 46-17-98
E-mail: 01ter@mail.ru
ORCID: <http://orcid.org/0000-0003-4335-6675>
Researcher ID: <http://www.researcherid.com/rid/H-5102-2016>

For citation: Bachurin D. G. Institutional paradoxes of vat under developing economy of transition period, *Actual Problems of Economics and Law*, 2016, vol. 10, No. 2, pp. 170–185.

ПОЗНАНИЕ

Якупов, З. С.

Институт налогового контроля в системе налогового администрирования: концепция и направления развития / З. С. Якупов ; под ред. Р. М. Нуримухаметова ; Институт экономики, управления и права (г. Казань) – Казань : Изд-во «Познание» Института экономики, управления и права, 2015. – 360 с.

В монографии исследованы теоретические основы экономической природы налогового контроля и практические аспекты его осуществления. Значительное место уделено вопросам развития методологии налогового контроля в системе государственного налогового администрирования, а также методическим аспектам проведения камеральных и выездных налоговых проверок. На основе анализа направлений развития государственного и корпоративного налогового менеджмента автором предлагается концепция государственно-частного партнерства в системе налогового контроля. Исследованы вопросы влияния гармонизации и информатизации на развитие института налогового контроля.

Предназначен для научных работников, преподавателей, студентов, магистрантов, аспирантов экономических вузов, а также специалистов финансовых и налоговых органов.