

На правах рукописи

БАЧУРИН ДМИТРИЙ ГЕННАДЬЕВИЧ

**ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ
НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОБАВЛЕННОЙ СТОИМОСТИ**

Специальность: 12.00.04 – финансовое право; налоговое право; бюджетное право

Автореферат диссертации на соискание ученой степени
доктора юридических наук

Москва – 2021

Работа выполнена на кафедре финансового права в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Российский государственный университет правосудия»

Научный консультант	Прошунин Максим Михайлович профессор кафедры финансового права Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия», доктор юридических наук, профессор
Официальные оппоненты	Шохин Сергей Олегович профессор кафедры административного и финансового права Федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Московский государственный институт международных отношений (университет) Министерства иностранных дел Российской Федерации», Заслуженный юрист Российской Федерации, доктор юридических наук, профессор Емельянов Александр Сергеевич заведующий отделом административного законодательства и процесса Федерального государственного научно-исследовательского учреждения «Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации», доктор юридических наук, доцент Древаль Людмила Николаевна профессор кафедры государственно-правовых дисциплин Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Тихоокеанский государственный университет», Заслуженный работник высшей школы Российской Федерации, доктор юридических наук, профессор
Ведущая организация	Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования « Санкт-Петербургский государственный экономический университет »

Защита состоится 12 апреля 2022 года в 14.00 часов на заседании диссертационного совета Д 170.003.03, созданного на базе Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия», по адресу: 117418, г. Москва, ул. Новочеремушкинская, д. 69, ауд. 910.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия».

Диссертация и автореферат размещены на официальном сайте Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский государственный университет правосудия» по адресу <http://www.rgup.ru/>.

Автореферат разослан « ____ » _____ 2022 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета

Е.В. Мигачева

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. В ряду основных бюджетообразующих налогов России и большинства государств мира налог на добавленную стоимость занимает центральную позицию. Его доля составляет примерно 20% налоговых поступлений в консолидированный бюджет Российской Федерации (далее также – РФ) и более 30% - в федеральный бюджет¹.

Базовая идея НДС состоит в том, что, охватывая цепочки добавленной стоимости, налог влияет на результаты всех хозяйственных операций и становится универсальным регулятором финансово-правовых отношений. Однако заложенный в конструкцию налога принцип «зеркальности», состоящий в том, что исчисленный с реализации НДС принимается к вычету на каждой последующей стадии реализации, может действовать контрпродуктивно, обуславливая возникновение мошенничеств с НДС и снижая результативность промышленных предприятий. Несмотря на постоянное внесение изменений в законодательные акты, остается ряд проблемных положений, связанных с недостатками нормативно-правовой базы налогообложения добавленной стоимости.

Повышение эффективности налогообложения добавленной стоимости взаимосвязано с вопросами совершенствования правовой структуры налога, ответы на которые призваны обеспечить гармонизацию финансовых интересов государства и налогоплательщиков. Задача состоит в том, чтобы в процессе исследования обширного и сложного финансово-правового материала найти такие «решения, которые обеспечат пополнение бюджетов, причем всех уровней, а также исполнение всех социальных обязательств и при этом будут не сдерживать, а стимулировать экономический рост»².

Результативность исследований в сфере налогообложения добавленной

¹ По данным официального сайта Федеральной налоговой службы Российской Федерации. // URL: <https://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm> (дата обращения: 20.05.2021)

² Послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию (О положении в стране и основных направлениях внутренней и внешней политики государства) от 01.03.2018 // Российская газета. 2018. 2 марта.

стоимости зависит от выявления содержания правового регулирования НДС в его функциональном аспекте и наиболее полного раскрытия способности оказывать правовое воздействие на публичные и частные финансовые правоотношения. Применение системного подхода позволяет осуществить теоретическую и практическую интерпретацию знания в рассматриваемой сфере и определить круг требований, которым должно соответствовать содержание соответствующих финансово-правовых норм исходя из целей общественного развития при обеспечении конституционно выраженного баланса публичного и частного интересов.

Важным компонентом критического анализа различных научных подходов в определении перспектив и конкретных мер совершенствования правового регулирования НДС выступает тщательное изучение опыта зарубежных государств. Он свидетельствует не только об исчерпании основного потенциала действующей европейской модели НДС, но и налоговых изменениях в государствах БРИКС, законодатели которых в 2017-2021 годах перенастраивают правовое регулирование налогообложения добавленной стоимости в виде органичной составляющей продуманной и взвешенной системы современного налогообложения.

Выдвижение реалистичной концепции совершенствования правового регулирования налогообложения добавленной стоимости зависит от пересмотра приоритетов проводимой финансовой политики и нового осмысления принципиальных установок финансового права, с использованием которых оно распространяет свое влияние на общественные отношения, определяя и упорядочивая их с целью умножения общего блага. Поэтому необходимо не простое обновление содержания категориального аппарата правового регулирования НДС, а выход на качественно новый уровень исследования доктринальных основ такого регулирования

Указанные обстоятельства служат основанием для утверждения о том, что вопросы глубокого всестороннего исследования правового регулирования НДС в Российской Федерации и выработки предложений по его совершенствованию должны быть отнесены к разряду актуальных для науки финансового права.

Степень научной разработанности темы. Несправедливо было бы

утверждать, что вопросы правового регулирования налогообложения добавленной стоимости полностью обойдены вниманием финансовой правовой науки. В последние годы отдельные аспекты, связанные с данной проблематикой, все чаще находят отражение в исследованиях правоведов и экономистов. Определенный вклад в разработку общих вопросов правового регулирования налогообложения добавленной стоимости внесли российские ученые, изложив их в своих диссертациях³.

Вместе с тем, в современной правовой науке теоретические разработки в области правового регулирования налогообложения добавленной стоимости явно недостаточны. До сих пор правовое регулирование НДС не является предметом самостоятельного всестороннего исследования, оформленного в качестве целостной монографии или диссертационной работы докторского уровня.

Объектом исследования являются правоотношения в сфере правового регулирования налогообложения добавленной стоимости.

Предмет исследования – система норм и принципов финансового права, обеспечивающих правовое регулирование налогообложения добавленной стоимости. В рамках предмета исследования автор сосредоточивается на изучении наиболее значимой проблематики, которая рассматривается с учетом исторического и зарубежного опыта в этой области.

Цель исследования заключается в создании целостной теоретической

³ Вавилова М.А. НДС в системе косвенных налогов Европейского Союза и Российской Федерации. Сравнительно-правовой анализ: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2007; Голик Е.Н. Косвенные налоги и их развитие в Российской Федерации: теория, методология и практика: автореф. дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.10. Ростов-на-Дону, 2008; Горбунова О.Н. Проблемы совершенствования основных финансово-правовых институтов в условиях перехода России к рынку: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.12. М., 1996; Иванова В.Н. Юридическая конструкция налога как фактор совершенствования налогового законодательства: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.14. Воронеж, 2010; Колчин В.С. Совершенствование механизма налогообложения НДС в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. М., 2008; Милоголов Н.С. Налог на добавленную стоимость по операциям международной торговли услугами: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. М., 2014; Олинов К.Э. Правовое регулирование налога на добавленную стоимость в налоговой системе Франции: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2008; Ткаченко Р.В. Налоги как источник доходов бюджетной системы РФ: На примере НДС и налога на прибыль организаций: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2004; Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право: Проблемы теории и практики: дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.14. М., 2001; Угрюмова А.В. Налоговое администрирование НДС: опыт применения и пути совершенствования: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.10. М., 2009.

концепции совершенствования правового регулирования налогообложения добавленной стоимости, как научной основы для разработки правовых норм в сфере такого регулирования в Российской Федерации.

Достижение поставленной цели предполагает решение следующих **задач исследования:**

проанализировать особенности правового регулирования НДС как формы реализации регулятивной функции финансового права в сфере налогообложения добавленной стоимости;

дать развернутую характеристику налогообложения добавленной стоимости и условий его применения в качестве финансово-правового регулятора общественных отношений;

раскрыть содержание публично-правовых обязательств в сфере правового регулирования налогообложения добавленной стоимости;

исследовать проблемы регламентации объекта налогообложения, налоговой базы, источника уплаты налога и налоговых вычетов в правовом регулировании НДС и определить пути их разрешения;

определить индивидуальные структуры фактического состава объекта НДС в целях совершенствования правовой конструкции объекта налога на добавленную стоимость;

раскрыть возможности применения правового регулирования НДС как средства формирования финансовой достаточности субъектов РФ в условиях налогового федерализма;

выявить особенности режима налоговой консолидации, применяемого в правовом регулировании налогообложения добавленной стоимости и возможности его установления в Российской Федерации;

сформировать классификацию типов правового регулирования налогообложения добавленной стоимости на основе сравнительно-правового исследования тенденций и закономерностей правового применения законодательства о НДС в зарубежных странах;

определить перспективы и конкретные меры совершенствования правового регулирования налогообложения добавленной стоимости.

Теоретической основой исследования явились фундаментальные положения и разработки в сфере финансового и налогового права российских правоведов: О.В. Болтиновой, А.В. Брызгалина, Д.В. Винницкого, О.Н. Горбуновой, Е.Ю. Грачевой, М.А. Гурвича, А.В. Демина, С.В. Запольского, М.В. Карасевой, С.Ю. Кашкина, А.Н. Козырина, Т.Л. Комаровой, Ю.А. Крохиной, Н.С. Крыловой, И.И. Кучерова, О.А. Ногиной, В.А. Парыгиной, С.Г. Пепеляева, Е.А. Ровинского, Ю.Л. Смирниковой, А.В. Турбанова, А.А. Тедеева, Н.И. Химичевой, Н.А. Шевелевой.

При разработке концептуальных вопросов правового регулирования НДС применены доктринальные подходы и выводы отечественных исследователей в сфере теории государства и права: С.С. Алексеева, В.В. Ершова, В.Б. Исакова, А.В. Малько, Н.И. Матузова, Н.И. Михайлова, В.С. Нерсесянца, В.М. Сырых, Ю.А. Тихомирова, И.Л. Честнова.

Отправными ориентирами диссертации, открывающими истоки российского права, послужили труды дореволюционных авторов, работавших в области финансового права, теории права и общей теории налогообложения: М.М. Алексеенко, П.П. Гензеля, А.Д. Градовского, А.А. Исаева, С.И. Иловайского, В.А. Лебедева, Д.И. Львова, С.А. Муромцева, П.И. Новгородцева, Б.А. Кистяковского, И.Х. Озерова, Е.Г. Осокина, И.Т. Посошкова, И.А. Покровского, Л.И. Петражицкого, К.И. Ровинского, И.Т. Тарасова, Н.И. Тургенева, П.Х. Шванебаха; а также советских ученых: В.П. Казимирчука, А.А. Соколова, М.И. Пискотина, К.Н. Плотникова, С.Д. Цыпкина.

Экономико-правовые аспекты исследования рассмотрены с использованием работ отечественных ученых-экономистов: А.В. Бачурина, О.В. Врублевской, А.Д. Даниловой, Е.А. Ермаковой, В.А. Кашина, А.П. Киреенко, Н.В. Милякова, В.Г. Панскова, Н.В. Покровской, Г.Л. Рабиновича, М.В. Романовского, Е.Е. Румянцевой, А.М. Соколовской, Т.Ф. Юткиной; практических работников: А.В. Аронова, В.В. Гусевой, К.В. Новоселова; зарубежных исследователей: Ф. Борзелли (Италия), Д. Брюммерхоффа (Германия), А. Вагнера (Германия), Ю.Б. Иванова (Украина), Р. Иеринга (Германия), Д. Кейнса (США), Р. Коуза (США), П. Мейсона (Великобритания), Л. Мизеса (США), В. Мирабо (Франция), Т. Пикетти

(Франция), Д. Ремера (США), Д. Родрика (США), М. Ротбарда (США), Д. Стиглица (США), Э. Тауэра (Великобритания), П. Фейербаха (Германия), М. Хадсона (США), К. Шмита (Германия), Л. Штейна (Германия), Й. Шумпетера (США), Ф. Шеллинга (Германия).

Современные тенденции правового регулирования НДС и характерные черты реформирования законодательства о налогообложении добавленной стоимости в зарубежных странах исследованы с учетом экспертных оценок Бала А.М. (Индия), Болларда А. Е. (Н. Зеландия), Браунера Я.(США), Вэйфу Д. (КНР), Гао П. (КНР), Диксона И.(Н. Зеландия), Джайн Т. (Индия), Доншена Д. (КНР), Кришнамурти В. (Индия), Минбо Б. (КНР), Пеннинга Р. (Австралия), Пистоне П. (Нидерланды), Соьера А.(Н. Зеландия), Субрата К.М. (Индия), Уайта Д. (Н. Зеландия), Уильямса Д. (США), Уолпола М. (Австралия), Цуй В. (США), Щенка А. (США), Ху Я. (КНР), Эдгара Т. (Канада).

Вопрос исторического развития правового регулирования налогообложения оборота и добавленной стоимости рассмотрен с учетом трудов нескольких поколений отечественных и зарубежных ученых-историков: В.В. Бартольда (СССР), Ч. Дессау (Германия), Э. Гиббона (Великобритания), Ж. Ле Гоффа (Франция), Э.С. Есаяна (СССР), Е.А. Косминского (СССР), К. Криста (Германия), Н.А. Машкина (СССР), М.И. Ростовцева (Россия), Д. Райли-Смита (Великобритания), А.Д. Удальцова (СССР), Г. Чарльза Ли (США), А. Тойнби (Великобритания), П. Хизера (Великобритания), Ж. Эрса (Франция).

Теоретико-методологическую базу исследования формирует комплекс философских, общенаучных и специально-юридических средств познания, применяемых на основе диалектической взаимосвязи и логической определенности. Рассмотрение такого сложноорганизованного объекта исследования, каким являются общественные отношения в сфере правового регулирования НДС, обуславливает потребность в синтезе наук, осуществляемом как в пределах одной науки, опирающейся на другие области знания, так и в рамках междисциплинарного синтеза.

Активное переосмысление функциональных возможностей правового регулирования НДС исторически предопределяет два направления получения

знания, которые обосновывал еще Дионисий Ареопагит⁴: катафатический (путь утверждения положительного) и апофатический (путь отрицания сложившихся представлений).

Предложенный методологический подход позволяет учесть особенности правового регулирования НДС; осуществить интегративный анализ правовых, внеправовых и противоправных факторов, совокупно сигнализирующих об уровне экономико-правового развития и перспективах выдвижения научно обоснованных юридических средств удовлетворения интересов субъектов в распределении и перераспределении добавленной стоимости; сформулировать аргументированные предложения по совершенствованию правового регулирования НДС.

Правовая база исследования включает Конституцию Российской Федерации, федеральные конституционные законы, федеральные законы, в том числе Налоговый кодекс Российской Федерации, Бюджетный кодекс Российской Федерации, подзаконные правовые акты федерального уровня, законы и иные правовые акты субъектов Российской Федерации. В работе использованы также правовые акты Российской империи, РСФСР, СССР, иностранных государств и межгосударственных образований.

Эмпирической базой работы послужили результаты анализа:

- постановлений и определений Конституционного Суда Российской Федерации (28);
- судебных актов Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации (14);
- судебных актов арбитражных судов округов, апелляционных арбитражных судов и арбитражных судов субъектов Российской Федерации (19);
- судебных актов судов зарубежных государств (8);
- данных государственных органов (Счетной палаты Российской Федерации, Банка России, Правительства Российской Федерации, Министерства финансов Российской Федерации, Министерства внутренних дел Российской Федерации, Прокуратуры Российской Федерации, Следственного комитета Российской Федерации).

⁴ Дионисий Ареопагит. О божественных именах. О мистическом богословии. - СПб., 1993. С. 341.

Федерации, Федеральной налоговой службы, Федеральной службы государственной статистики), российских и зарубежных неправительственных организаций и средств массовой информации, материалы практики налоговых органов в сфере налогообложения добавленной стоимости;

- социологического опроса 238 руководителей и ведущих специалистов средних предприятий, занимающихся промышленным производством, а также 192 руководителей и собственников малых производственных предприятий, работающих в условиях специальных (без НДС) режимов налогообложения в 2015–2019 гг.

Научная новизна диссертационной работы заключается в том, что сформулирована и обоснована концепция совершенствования правового регулирования налогообложения добавленной стоимости, что может быть квалифицировано в качестве нового научного направления в теории финансового права. Сущность предлагаемого научного направления заключается в развернутом представлении о правовом регулировании налогообложения добавленной стоимости как сложном многомерном правовом явлении, воплощающем регулятивную функцию финансового права в сфере налогообложения добавленной стоимости.

Научная новизна обусловлена также теоретическими выводами, суть которых выражается в следующем: определены конституционно-правовые основы, содержание и средства реализации правового регулирования налогообложения добавленной стоимости; выявлены недостатки элементов правовой структуры налога на добавленную стоимость, которые усложняют применение НДС в Российской Федерации; проведен анализ различных типов современного правового регулирования НДС в зарубежных государствах; научно обоснованы основные направления реформирования правового регулирования НДС; выдвинуты предложения по изменению и дополнению законодательства о налогообложении добавленной стоимости.

Основные положения, выносимые на защиту:

1. Обобщение статической и динамической характеристик регулятивной функции финансового права в сфере НДС позволяет определить понятие *правовое регулирование НДС* как процесс целенаправленного воздействия государства на

публичные и частные финансовые правоотношения при помощи специальных юридических средств налогообложения добавленной стоимости, которые направлены на их стабилизацию и упорядочивание с целью обеспечения публичного интереса.

Специальные юридические средства НДС понимаются как обеспечиваемые государством финансово-правовые условия установления, исчисления и уплаты НДС, выступающие основными элементами правового регулирования налогообложения добавленной стоимости.

2. Разработана концепция совершенствования правового регулирования НДС в Российской Федерации, сутью которой является выявление и научное обоснование правовых возможностей повышения эффективности данного типа специально-юридического воздействия на общественные отношения путем согласования баланса конституционно значимых прав и интересов граждан-потребителей, предпринимательских групп, общества в целом на основе всеобщности, нейтральности и справедливости налогообложения добавленной стоимости.

Концепция включает следующие элементы:

(1) основные цели и принципы правового регулирования налогообложения добавленной стоимости;

(2) юридическое ядро налога на добавленную стоимость в виде единого взаимосогласованного и системно-организованного круга норм, определяющих элементы налогообложения данным налогом;

(3) методы и процедуры правового регулирования налогообложения добавленной стоимости;

(4) финансово-правовые обязательства участников отношений в сфере правового регулирования НДС, выражающиеся в присутствии у них устойчивых правовых связей, взаимных прав и обязанностей;

(5) юридически значимые процессы и явления, определяющие конкретные правовые условия финансового распределения добавленной стоимости и социально-правовые последствия такого распределения.

3. Установлено, что правовое регулирование НДС представляет собой системно структурированную совокупность специальных юридических средств,

последовательно направленных на организацию общественных отношений в сфере налогообложения добавленной стоимости путем придания им законодательно установленных правовых форм.

В качестве базового компонента юридической конструкции правового регулирования НДС, необходимого для выявления его внутреннего содержания, выступает понятие «добавленная стоимость».

Анализ финансово-правовой природы НДС позволяет предложить авторскую интерпретацию понятия «добавленная стоимость», которая представляет собой стоимость, формируемую в цене реализации товаров (работ, услуг) в виде совокупности компонентов: прибыли субъекта налогообложения; стоимости труда; налогов на производство; потребления основного капитала (износ основных средств); услуг финансового посредничества.

Указанная совокупность составляющих добавленной стоимости позволяет установить тесную взаимосвязь между налогообложением добавленной стоимости, заработной платы и предпринимательского дохода, которые, по сути, образуют общий комплекс налогообложения организаций.

4. Доказано, что базовые характеристики правового регулирования НДС определяют применяемые методы налогообложения добавленной стоимости, которые обуславливают индивидуальную структуру фактического состава объекта НДС.

Исследование индивидуальных структур фактического состава объекта налогообложения, применяемых в различные периоды отечественного правового регулирования НДС, позволяет выделить три типа правоотношений: (1) альтернативный, (2) усложненный альтернативный и (3) накопительный.

В первом типе структурных правоотношений (применение метода зачета или возмещения НДС в условиях определения момента возникновения налоговых обязательств по дате отгрузки товаров, выполнению работ, оказанию услуг) используется *альтернативная связь* юридических фактов, которая вызывает правовые последствия по отдельности: факты реализации обуславливают формирование обязанности по уплате налога; факты затрат связаны с возникновением права на возврат налога из бюджета. Применение позитивного

обязывания налогоплательщика по отношению к государству и государства по отношению к налогоплательщику на основе альтернативных связей юридических фактов запускает механизм фискальной транзитивности и порождает мошенничество в сфере налогообложения добавленной стоимости.

Второй тип структурных правоотношений (применение метода зачета или возмещения НДС) дополняется *усложняющим элементом состава* в виде обязательного факта оплаты в связи с реализацией или затратами, который выступает ограничительным условием наступления правовых последствий для возникновения обязанности по уплате НДС или его возврата из бюджета.

Третий тип структурных правоотношений (применение прямого метода исчисления НДС) состоит в сложном способе связи элементов, который предполагает одновременное существование фактов реализации и связанных с ними фактов затрат, а также их *последовательное накопление в составе*.

Установлено, что юридическая структура третьего типа наиболее полно соответствует сущностному понятию «добавленной стоимости», четко фиксирует ее размер и момент возникновения.

5. При исследовании природы основного (первичного) НДС-обязательства выделена особая, не характерная для конституционно определенной классической схемы налогового обязательства («налогоплательщик – фиск») структура налоговых отношений: «налогоплательщик – налогоплательщик». Она допускает возможность изменений материального содержания налогового обязательства как в ходе его первичного формирования при исчислении и декларировании налога, так и в дальнейшем – в процессе исполнения обязанности по уплате налога.

Структура налоговых отношений «налогоплательщик – налогоплательщик» противоречит индивидуально-обязательственной сущности налоговых правоотношений и порождает качество «фискальной транзитивности» НДС-обязательств, которое представляет собой возможность движения (передачи) налоговых обязательств от одного налогоплательщика к другому.

Доказано, что структуре налогового отношения «налогоплательщик – фиск» будет соответствовать правовое регулирование НДС, действующее на основе *последовательного накопления в составе* объекта налогообложения юридических

фактов реализации и связанных с ними фактов затрат. Оно позволит достаточно определенно установить правовые рамки налоговой базы и источник уплаты налога на добавленную стоимость.

6. Выявлены положения законодательства, определяющие структурные элементы НДС (объект налогообложения, налоговая база, источник уплаты налога), которые искажают логику правового регулирования налогообложения добавленной стоимости, создавая высокие налоговые риски, постепенно перекладываемые на налогоплательщиков,

В целях приведения в соответствие текстуальной формы и актуального содержания НК РФ доказана необходимость уточнения объекта налогообложения путем отражения в объекте НДС цели конечного (непроизводственного) потребления в виде передачи товаров (выполнения работ, оказания услуг) для собственных нужд. Поскольку общепринятая концепция НДС трактует его в виде налога на окончательное потребление, то промежуточное (производственное) потребление объекта НДС не образует.

В интересах соблюдения пределов допустимого фискального вмешательства в деятельность налогоплательщиков обоснована правомерность установления источника уплаты налога на основе определения налоговой базы по моменту оплаты товаров (работ, услуг).

7. Дано определение типов правового регулирования НДС, представляющих собой законодательно определенные сочетания финансово-правовых средств, специально структурированных в зависимости от их направленности на целевое (фискально-ориентированное и (или) социально-ориентированное) воздействие на поведение субъектов общественных отношений в сфере налогообложения добавленной стоимости.

Разработана их классификация, основанием которой выступает интегрированный критерий, включающий следующие показатели: (1) целевая направленность распределения поступлений от НДС; (2) наличие налоговых льгот и освобождений; (3) размер основной ставки налога.

Классификация типов правового регулирования НДС отражает общие черты и индивидуальные особенности моделей такого регулирования:

западноевропейская модель (социально-ориентированная) характеризуется социально-ориентированным распределением НДС, высокой налоговой ставкой, наличием налоговых льгот и освобождений;

восточноевропейская модель (фискально-ориентированная) – фискально-ориентированным распределением НДС, высокой налоговой ставкой, наличием налоговых льгот и освобождений;

новозеландская модель (универсальная) – социально-ориентированным распределением НДС, низкой или средней налоговой ставкой, отсутствием налоговых льгот и освобождений;

нейтральная модель – фискально-ориентированным распределением НДС, низкой налоговой ставкой, наличием налоговых льгот и освобождений.

Выполненная систематизация типов правового регулирования НДС не только способствует приращению теоретического знания в рассматриваемой сфере финансово-правовой науки, но и имеет практический интерес, так как позволяет более четко определять цели и средства законодательного совершенствования правового регулирования НДС.

8. Результаты анализа зарубежного налогового законодательства, свидетельствуют о том, что регулятивно-динамическая функция финансового права наиболее полно выражена в западноевропейском и новозеландском правовом регулировании НДС, нацеленном на социально-ориентированное распределение поступлений налога на добавленную стоимость.

Обобщение юридического содержания современного налогообложения добавленной стоимости в контексте реализации регулятивно-динамической функции финансового права позволяет сформулировать определение понятия «правовое регулирование НДС» как целенаправленное правовое воздействие налогообложения добавленной стоимости на общественные отношения, создающее дополнительные возможности обеспечения публичных и частных интересов на основе стабилизирующего ограничения активности капитала и социального перераспределения соответствующих налоговых поступлений.

В таком виде правовое регулирование НДС возникает в экономически наиболее развитых государствах Европейского союза в виде финансово-правового

«ограничителя», предотвращающего опасный «перегрев» промышленного производства путем перенаправления части добавленной стоимости в новые, преимущественно социально значимые, сектора экономики (медицина, просвещение, социальное обеспечение, информатизация).

В сравнении с западноевропейской моделью новозеландская модель универсального правового регулирования налогообложения добавленной стоимости более сбалансирована. Необходимый уровень социально-ориентированного распределения поступлений НДС в ней обеспечивается не за счет высокой налоговой ставки, а в связи с расширением налоговой базы при отсутствии налоговых льгот и освобождений (в том числе для бюджетных и финансовых услуг).

9. Дано определение налоговой консолидации – правовой режим, принятый в налоговом законодательстве, при котором организации, находящиеся в полной или мажоритарной собственности, добровольно объединяются в единую группу для целей налогообложения на основе полной или частичной взаимной ответственности за обязательства по исчислению и уплате налога.

Обосновано, что введение режима налоговой консолидации в сферу правового регулирования НДС позволяет улучшить качество корпоративного налогового планирования и существенно снизить издержки исполнения обязанностей плательщиков НДС, входящих в консолидированную группу компаний.

Теоретико-правовое исследование режима налоговой консолидации в зарубежных государствах позволяет рекомендовать его для применения в Российской Федерации, предусмотрев:

(1) положение о дополнительном обеспечении обязательств по налогу на добавленную стоимость, основанное на солидарной ответственности участников консолидированной группы налогоплательщиков, которое улучшает налоговую дисциплину и упрощает администрирование НДС;

(2) возможность выбора полного или частичного режима участия в консолидированной группе налогоплательщиков, обуславливающего расширение спектра использования рассматриваемого института и большее удобство его применения для налогоплательщиков.

10. Доказано, что в условиях налогового федерализма одним из направлений

формирования финансовой самостоятельности субъекта РФ может стать долевым распределением НДС на основе установления законодательно определенного соотношения поступлений НДС в федеральный бюджет и бюджеты субъектов РФ, которое соответствует критериям нормативной определенности и устойчивости, в том числе:

(1) законодательному урегулированию форм и правил межбюджетного распределения НДС;

(2) положению о долговременной стабильности применения установленных правил межбюджетного распределения НДС;

(3) недопустимости пересмотра установленного на определенный временной период порядка распределения НДС при разовых или кратковременных изменениях финансовых отношений между различными уровнями власти.

В условиях усложнения публичной финансовой деятельности распределение НДС между федеральным центром и субъектами РФ повысит степень определенности их отношений, а также будет стимулировать участников правоотношений к исполнению своих юридических обязанностей.

11. Установлено, что применение во внутреннем обороте нулевых и пониженных ставок НДС нарушает принципы всеобщности и нейтральности налогообложения.

Обосновано, что применение единой налоговой ставки без льгот и освобождений может обеспечить широкую базу налога, его пропорциональность и практически 100-процентную собираемость, а также устраняет искажения налогообложения добавленной стоимости, когда разрывы и деформации цепочек налоговых платежей вызывают дополнительные налоговые обязательства плательщиков НДС.

12. Возмещение НДС при вывозе невозобновляемых природных ресурсов, а также продукции из них с низкой степенью переработки, не отвечает конституционным требованиям бережного и рационального использования природных ресурсов (Преамбула, ст. 9, ст. 58 Конституции Российской Федерации).

Правовое регулирование в сфере налогово-бюджетных отношений, возникающих по поводу перераспределяемого блага (в данном случае добавленной

стоимости), должно быть устремлено к правовому континууму, при котором не происходит отступлений от публичных интересов в пользу индивидуальных и частных, и наоборот. Баланс публичного и частного здесь достигается за счет перетекания блага из одной формы в другую, с минимизацией потерь за счет выявления и исключения хищнических практик, в том числе предусматривающих законодательное стимулирование истощения невозпроизводимых природных ресурсов и их нерациональное потребление.

Возмещение НДС при экспорте ресурсов не обеспечивает соблюдение принципа нейтральности НДС и не достигает цели обложения налогом одинаковых товаров на одинаковых условиях на внутреннем рынке страны покупателя. В данном случае поставка товара заключает в себе результат высокотехнологичного перемещения природного сырья из пункта добычи в пункт доставки приобретателю, а цена продажи формируется в ходе биржевой торговли и, прежде всего, учитывает условия мировой рыночной конъюнктуры, но не состав складывающихся налоговых и производственных издержек.

13. Обосновано, что требование уплаты НДС при наличии права на налоговый вычет, момент возмещения которого еще не наступил, объективно вызывает чрезмерность публично-правовых обременений, а в отдельных случаях может привести к существенному затруднению финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Указанный недостаток исходя из основных идей правового государства о соблюдении баланса публично-фискальных интересов и законных интересов налогоплательщиков, конституционных гарантий стабильности, нейтральности и определенности налогообложения может быть восполнен путем дополнения требования об уплате налога на добавленную стоимость сведениями о сумме задолженности по налогу с учетом налоговых вычетов, заявленных налогоплательщиком в представленной декларации, в отношении которых не принято решение по результатам камеральной проверки.

14. Установлено, что действующее правовое регулирование НДС существенно ограничивает участие субъектов специальных режимов налогообложения, освобождаемых от уплаты НДС, в деятельности организаций-плательщиков НДС.

Предприниматели и организации, представляющие контрагентам счета без НДС, сокращают возможности своего взаимодействия со средним и крупным бизнесом, поскольку последние не получают правовых оснований на уменьшение своих налоговых обязательств по данному налогу. При этом для экономики, социальной сферы и общих фискальных интересов бюджета важно, чтобы субъекты малого предпринимательства наиболее полно были включены в производственные цепочки разделения труда. Резерв такого расширения охватывает и теневую безналоговую экономику, где трудится значительная часть граждан Российской Федерации.

С целью обеспечения финансово-правовых возможностей привлечения субъектов малого бизнеса к деятельности крупных компаний выработано предложение об исключении из налоговой базы НДС организаций-плательщиков данного налога сумм по счетам, предъявленным по реализованным товарам (работам, услугам) субъектами специальных режимов налогообложения.

15. Обосновано, что сложнейшие коллизии в сфере правового регулирования НДС настоятельно требуют воссоздания платформ открытого обсуждения вопросов налогообложения.

Исследование зарубежного финансового законодательства показывает, что наиболее сбалансированное правовое регулирование НДС становится результатом свободного выражения мнений политиков, экспертов, представителей социальных групп и их права официальной номинации, категоризации и квалификации средств правового регулирования налогообложения добавленной стоимости.

Решающее значение для качества принимаемых правовых установлений приобретает характер таких коммуникаций. Открытый характер коммуникаций формирует правовые идеи финансового права в режиме гласности, обеспечивая согласование баланса прав и свобод субъектов права. Закрытый характер коммуникаций порождает дисбалансы прав и свобод участников правоотношений.

При выработке нормативно-правового решения может быть учтен как обширный зарубежный опыт обсуждения современных законодательных актов о налогообложении добавленной стоимости, так и отечественный опыт органов общественного согласования и координации налогообложения в виде раскладочных

присутствий (1898 г.) и налоговых комиссий (1921 г.).

Теоретическая значимость исследования состоит в определении принципиально значимых характеристик и интерпретаций, расширяющих теоретико-правовые представления об институциональной природе, назначении, типологии и основных аспектах действия правового регулирования НДС в современных социально-экономических условиях Российской Федерации и зарубежных стран.

Практическая значимость исследования состоит в том, что результаты, полученные в процессе исследования правового регулирования налогообложения добавленной стоимости, могут быть использованы при выдвижении инициатив по совершенствованию законодательства Российской Федерации, подготовке изменений и дополнений действующих, а также новых законодательных и иных нормативных правовых актов органов государственной власти.

Аналитическая часть и конкретно-исторический материал исследования обогащают науку финансового права новыми знаниями, которые могут быть применены в научных разработках, юридической и финансово-хозяйственной деятельности, учебном процессе при преподавании финансового, налогового и бюджетного права. Материалы диссертации могут послужить теоретическими и практическими рекомендациями для работников налоговых органов.

Степень достоверности и апробация результатов исследования. Теоретические конструкции и выводы диссертации основываются на совокупности методов, адекватных предмету, цели и задачам исследования.

Достоверность и обоснованность результатов исследования подтверждаются обширной базой нормативных и доктринальных источников, судебной практикой; статистическим и историческим материалом; сопоставлением с научными точками зрения ведущих отечественных и зарубежных авторов по рассматриваемым вопросам; данными, полученными автором, на основе применения собственных методик и разработок.

Практические выводы о конкретных мерах по реформированию правового регулирования НДС протестированы в процессе социологических опросов, проведенных автором в 2015–2019 гг. с 430 собственниками, руководителями и

ведущими управленцами средних и малых предприятий, занимающимися производством промышленной продукции.

Положения диссертации прошли обсуждение на расширенных заседаниях кафедры финансового права Российского государственного университета правосудия. Работа соответствует паспорту научной специальности 12.00.04 – *финансовое право; налоговое право; бюджетное право*.

Основные научные результаты, полученные автором в ходе работы над диссертацией, изложены в печатных работах; внедрены в учебный процесс в курсе «Налоговое право России» в Тюменском государственном университете и Московском институте государственного управления и права; представлены к обсуждению в качестве докладов на научно-практических конференциях, симпозиумах, чтениях:

«Коррупционные эффекты в налогообложении добавленной стоимости» на Международной научно-практической конференции: «Антикоррупционная политика государства: формирование и реализация в России и Германии» (Тюмень, 22–23 апреля 2013 г.);

«Влияние политических и социально-экономических факторов на формирование теоретико-методологических подходов в правовом регулировании распределения поступлений от налогообложения добавленной стоимости» на Восьмом международном симпозиуме «Теория и практика налоговых реформ» (Йошкар-Ола, 30 июня – 6 июля 2016 г.);

«Методологические решения для формирования теоретико-правовых основ государственной политики в сфере налогообложения добавленной стоимости» на Девятом международном симпозиуме «Теория и практика налоговых реформ» (Калининград и Светлогорск, 2–9 июля 2017 г.);

«Принцип оптимальных пропорциональных выгод в системе специальных принципов налогово-правового регулирования» на Всероссийской научно-практической конференции «Административное и финансовое право в условиях новой экономической реальности: опыт и перспективы» (Горячий Ключ, 14-15 октября 2017 г.);

«Основные противоречия НДС и необходимость реформирования правового

регулирующего налогообложения добавленной стоимости» на Международной научной конференции "Пискотинские чтения" «Совершенствование бюджетного права как средство интенсификации общественного производства» (Москва, Институт государственной службы и управления РАНХиГС и Институт государства и права РАН, 7–8 декабря 2017 г.);

«Налогообложение добавленной стоимости как важнейший инструмент государственного регулирования общественного развития в условиях массового распространения робототехники нового поколения» на Второй международной научно-практической конференции «Лаптевские чтения - 2018» (Москва, Институт государства и права РАН, 17-18 мая 2018 г.);

«Проблемы выработки концептуальных принципов правового регулирования налогообложения добавленной стоимости» на Международной научно-практической конференции «Налоговая система Российской Федерации в условиях развития цифровой экономики: правовые и экономические аспекты» (Москва, Российский государственный университет правосудия 30 ноября - 01 декабря 2018 г.);

«Реформа правового регулирования НДС в современном Китае: проблемы и перспективы» на Международной научно-практической конференции «Бюджетная система государства в условиях развития цифровой экономики: правовые и экономические аспекты» (Москва, Российский государственный университет правосудия, 29-30 ноября 2019 г.);

«Современные тенденции правового регулирования налогообложения добавленной стоимости в финансовом секторе экономики: сравнительно-правовой аспект» на IX Ежегодной научно-практической конференции «Коршуновские чтения» (Москва, Институт государства и права, РАН, 12 декабря 2019 г.);

«Особенности правового регулирования налогообложения добавленной стоимости в условиях турбулентности хозяйственного развития стран БРИКС (рациональные и иррациональные начала развития современных моделей НДС)» на научно-практической конференции VII Московского юридического форума «Право и хозяйство в исторической ретроспективе: рациональные и иррациональные начала взаимодействия» (Москва, Университет имени О. Е. Кутафина, 19 июня 2020 г.);

«Конституционные основы правового регулирования налогообложения добавленной стоимости в Республике Индия» на X Международном конгрессе сравнительного правоведения «Конституционные изменения в России и в современном мире: диалектика универсального и национального» (Москва, Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации, 4-5 декабря 2020 г.);

«О концепции совершенствования правового регулирования налогообложения добавленной стоимости в Российской Федерации» на Международной научно-практической конференции «Финансовое право в парадигме конституционной реформы» (Москва, Российский государственный университет правосудия 26 ноября 2021 г.).

Положения диссертации использовались при проведении научных исследований по темам: «Исследование современных реформ правового регулирования налогообложения добавленной стоимости в странах БРИКС: новые вызовы, механизмы и тенденции формирования» (Проект фундаментальных научных исследований РФФИ; номер ЦИТиС: АААА-А20-120030290064-3, 2019 г.); «Правовое регулирование финансового рынка России в условиях турбулентности мировой экономики» (раздел: «Современные тенденции правового регулирования налогообложения добавленной стоимости в финансовом секторе экономики: сравнительно-правовой аспект» Государственного задания Института государства и права РАН; номер ЦИТиС: № АААА-А18-118062590044-8; 2019 г.); «Актуальные проблемы применения банковского и страхового законодательства в практике судов общей юрисдикции и арбитражных судов» (Государственное задание Российского государственного университета правосудия; номер ЦИТиС: № АААА-А19-119020490130-8; 2020 г.).

Структура работы. Диссертационное исследование состоит из введения, пяти глав, охватывающих семнадцать параграфов, заключения, списка использованной литературы и снабжено приложениями.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ

Во **введении** обосновывается актуальность темы, степень ее разработанности, определяются цели и задачи исследования, характеризуется состояние теоретической разработки проблемы, излагаются методологические основы, научная новизна и практическая значимость диссертационного исследования, формулируются основные положения, выносимые на защиту.

Первая глава **«Теоретические основы правового регулирования налогообложения добавленной стоимости»** состоит из четырех параграфов.

В первом параграфе **«Методология исследования правового регулирования налогообложения добавленной стоимости»** сформирована общая методология диссертационной работы, содержащая приемы исследования, которые позволяют осуществить всесторонний комплексный анализ правового регулирования налогообложения добавленной стоимости и сформулировать ключевые составляющие теоретической концепции его совершенствования.

В качестве методологической платформы настоящей работы применен комплексно-системный подход, позволяющий решать задачи выявления элементов, внутренних взаимосвязей, качественных характеристик исследуемого явления и получения знания на основе:

1) использования метода финансово-правового конструирования, направленного на создание более эффективных инструментально-технологических форм правового регулирования НДС;

2) систематизации существующего теоретического и практического знания и накопленной нормативно-правовой информации в историческом и страновом горизонтах;

3) расширения имеющейся предметной области за счет рассмотрения юридического регулирования налогообложения добавленной стоимости в разрезе задач государственного управления; социально-экономического развития; необходимости выработки мер противодействия злоупотреблениям в сфере НДС;

4) прогностического моделирования, когда методологические подходы в правовом регулировании налогообложения добавленной стоимости должны

закладываться с учетом перспективного видения возможностей: осуществления структурной трансформации народного хозяйства; формирования бюджетообеспеченных регионов Российской Федерации; роста общественного богатства при уменьшении неравенства в распределении; всемерной активизации трудового потенциала граждан.

Во втором параграфе **«Принципы и пределы правового регулирования НДС»** сформулировано определение правового регулирования НДС и выделены базовые элементы концепции совершенствования правового регулирования налогообложения добавленной стоимости.

Сделан вывод о том, что нормативная определенность права, его внутреннее содержание, точность формулировок оказывают существенное влияние на предельность правового регулирования НДС. Опыт практического правоприменения свидетельствует о том, что пределы правового регулирования НДС (в отличие от других налогов) могут претерпевать серьезные изменения в связи с недостаточно четким установлением формальных границ программируемого поведения и его предполагаемой вариабельности.

Отмечается, что при определении пределов правового регулирования НДС существенная роль может быть отведена науке финансового права, накапливающей знание о возможности и целесообразности новой юридической корректировки границ в рассматриваемой сфере общественных отношений. Чрезвычайно важно, чтобы такие изменения в законодательстве принимались не в результате произвольного усмотрения, а по итогам тщательного анализа объективных (закономерных) и субъективных (волевых) факторов.

В качестве инструментария для совершенствования НДС рассмотрена система специальных принципов налогово-правового регулирования, которую составляют: принцип целенаправленности; принцип опережающего реагирования; принцип налогового саморегулирования; принцип ограничения преференций; принцип рациональной адаптации; принцип оптимальной пропорциональности выгод и обременений; принцип комплексности.

В третьем параграфе **«Конституционно-правовые основы регулирования налогообложения добавленной стоимости»** постулируется положение о том, что

многоуровневая задача выработки оптимального концептуального регулирования налогообложения добавленной стоимости должна решаться на основе согласования баланса конституционно значимых прав и интересов граждан-потребителей, предпринимательских групп, общества в целом и совершенствования их правовой защиты. Сравнительное сопоставление положений Конституции Российской Федерации с фактическими характеристиками правового регулирования налогообложения добавленной стоимости обнаруживает значительные ценностные разрывы между установленными конституционно-правовым императивами и непосредственно действующими финансовыми нормами и правилами перераспределения создаваемой стоимости.

Отмечается, что конституционные идеи позволяют выстроить прочный доктринальный каркас юридического регулирования НДС и определить правовые цели, следование которым может обеспечить эффективное совершенствование налогообложения добавленной стоимости в Российской Федерации. На основе системной интерпретации конституционно-правовых положений сформулированы доктринальные принципы правового регулирования налогообложения добавленной стоимости, которые могут быть применены в качестве основы для его реформирования: принцип социальной справедливости; принцип налоговой всеобщности и равенства; принцип определения источника уплаты налога; принцип сбережения природных ресурсов; принцип прямого участия граждан в правообразовании и управлении налогообложением добавленной стоимости.

В четвертом параграфе **«Становление и современное состояние правового регулирования налогообложения добавленной стоимости в России»** проведен подробный обзор изменений норм, регулирующих налогообложение добавленной стоимости и предшествующее ему обложение налогами с оборота. Сделан вывод, что накопленные в советский период приемы и методы налогообложения могут быть применены в современном законодательстве. В частности, заслуживает внимания опыт привлечения широкого круга плательщиков налогов с оборота для разработки условий правового регулирования налогообложения добавленной стоимости.

Российский период охватывает собственно правовое регулирование НДС. На

основании детального рассмотрения методологических особенностей НДС разграничены отдельные этапы его правового регулирования. В каждом из четырех этапов (1992 – 1995 гг., 1995 – 2005 гг., 2006 – 2014 гг., 2015 г. – настоящее время) выделены характерные особенности правового содержания отдельных структурных элементов НДС. Предложенная периодизация позволяет выявить общую тенденцию развития правового регулирования налогообложения добавленной стоимости в Российской Федерации, которая состоит в подражании, а с середины 2000-х годов в прямом следовании канве европейского модернизированного налога с оборота.

Сделан вывод о переходном характере современного этапа правового регулирования налогообложения добавленной стоимости, основным лейтмотивом которого должны стать преодоление недостатков российского законодательства и гармонизация систем правового регулирования НДС государств-участников Евразийского экономического союза.

Вторая глава **«Правовая структура налогообложения добавленной стоимости в Российской Федерации»** состоит из трех параграфов.

В первом параграфе **«Публично-правовые обязательства в сфере правового регулирования НДС: виды, содержание и особенности»** отмечается, что действующей основой правового регулирования НДС выступает особая группа публично-правовых властно-имущественных обязательств. Суть НДС-обязательств, прежде всего, состоит в следующем:

основанием возникновения НДС-обязательств являются публично-нормативные установления (конституционные нормы о налоговой обязанности и законодательство о налогообложении добавленной стоимости) и юридические факты в виде правомерных и неправомерных действий;

содержание НДС-обязательств составляют взаимные права, обязанности, ответственность в сфере правового регулирования налогообложения добавленной стоимости;

участниками НДС-обязательств являются, с одной стороны, государство в лице уполномоченных органов, с другой, – налогоплательщики, налоговые агенты, банки;

исполнение основного (первичного) НДС-обязательства может

осуществляться в пределах четырех налоговых структур. Три структуры типичны для основной массы налоговых обязательств: «налогоплательщик - фиск»; «налогоплательщик - налоговый агент - фиск»; «банк – фиск». Четвертая структура определяется особой спецификой НДС-отношений: «налогоплательщик – налогоплательщик». Она явно противоречит индивидуально-обязательственной сущности налоговых отношений, программирует неопределенность НДС-отношений, а в отсутствие четкого разграничения налоговых обязанностей порождает «фискальную транзитивность» НДС-обязательств.

Функциональная направленность юридической конструкции налогового обязательства, положенная в основание юридического проектирования, может способствовать устранению пороков правового регулирования НДС и трансформации вертикальной модели властного администрирования в отношения сотрудничества, гармонизирующего общие и индивидуальные интересы в сфере налогово-бюджетного перераспределения добавленной стоимости.

С позиции расширения элемента сотрудничества налоговые обязательства можно подразделить на три типа:

налоговое протообязательство с минимально выраженным элементом сотрудничества. Подобные обязательства широко распространены в период Античности в Средиземноморье, а также в более поздний период на Ближнем Востоке и в Средней Азии. Как правило, описание требования об уплате налога было начертано на стене или камне, выставившемся в фискальнообязанном поселении со встречным обязательством вооруженной защиты⁵;

идеальное налоговое обязательство с максимально выраженным элементом сотрудничества. Возможность его применения теоретически разработана на основе концепции «чуткого реагирования». Сущность концепции состоит в пошаговом развертывании «спирали совершенствования» элементов сотрудничества участников налогового обязательства, когда через устранение пороков формы и содержания путем осторожного регулятивного воздействия закон и налоговая администрация стимулируют правомерное и добросовестное поведение основной

⁵Например: Бартольд В.В. Персидская надпись на стене Анийской мечети Мануче. Сочинения, т. 4 М., 1966. С. 313-338.

массы налогоплательщиков. Поскольку идеальное налоговое обязательство в описываемом виде представляет собой более абстрактную теоретическую конструкцию, нежели фактически применяемый правовой институт, то сегодня он может быть использован в виде целевого ориентира для законодательного проектирования;

налоговое обязательство с пороками формы и содержания выступает в качестве той основной содержательной категории налогового права и правового регулирования налогообложения добавленной стоимости, которая находится в центре эволюции налогово-правовых форм.

Осмысление современных теоретических разработок и практик применения налоговых обязательств позволяет утверждать, что существующее знание достаточно для преодоления недостатков правового содержания НДС и выработки оптимального юридического регулирования налогообложения добавленной стоимости. Прежде всего, это касается приведения структурных элементов налога в соответствие с конституционно-правовыми принципами и доктринальными установками налогового права.

Во втором параграфе **«Объект налогообложения, налоговая база, источник уплаты налога: проблемы правового регулирования»** основное внимание сосредоточено на выявлении дефектов правового содержания элементов НДС, порождающих высокие риски плательщиков налога.

Сделан ряд принципиальных выводов о том, что действующей основой правового регулирования НДС выступает особая группа публично-правовых обязательств, программирующих противоречивую природу правовых, внеправовых и противоправных факторов, формирующих сложносоставной дизайн правоотношений в данной сфере, а его юридическое ядро образует единая взаимосогласованная и системно-организованная совокупность норм, определяющих порядок налогообложения добавленной стоимости.

Юридический конфликт в частноправовой оппозиции «налогоплательщик–налогоплательщик», возникающий в связи с транзитом НДС и публично-правовым характером налоговых отношений, обуславливает дефекты объекта налогообложения добавленной стоимости и его налоговой базы, превращая

экономических субъектов в потенциальных нарушителей налогового законодательства. Отказ от рассмотрения юридического факта получения добавленной стоимости, как объекта налогообложения, ведет к искажению представлений об источниках уплаты налога и вызывает самоподдерживающийся процесс разрастания фискальных ограничений, способствующих созданию условий для произвола контролирующих органов.

Отмечается, что задача устранения отмеченных недостатков требует правового переопределения объекта налогообложения добавленной стоимости, возврата к принципу достаточности источника уплаты налога и принятия мер по снятию чрезмерного фискального напряжения с налогоплательщиков.

Анализ фактических составов объекта НДС позволяет приблизиться к принципиально важному выводу о наибольшей предпочтительности накопительного типа структурных отношений. Переход к нему разрешает основной комплекс проблем и противоречий, связанных со злоупотреблениями в сфере правового регулирования налогообложения добавленной стоимости. Технические препятствия, затрудняющие раннее применение прямого метода расчета НДС, соответствующего накопительного типу структурных отношений в фактическом составе объекта налога, сегодня преодолено за счет развития информационных технологий, позволяющих без значительных издержек организовать фиксацию и последовательный учет юридических фактов.

В третьем параграфе **«Налоговые вычеты в правовом регулировании налогообложения добавленной стоимости»** исследуются правовые особенности порядка исчисления НДС, осложняемые множественностью методологических подходов в применении налоговых вычетов.

В частности, применение вычетов по НДС на заключительной стадии исчисления налога обнаруживает двойственность правовой природы современного российского НДС. С одной стороны, базовые идеи налогообложения добавленной стоимости сформулированы и внесены в главу 21 НК РФ под воздействием универсальных стандартов развитых государств Европейского Союза. С другой стороны, целый ряд важнейших принципов НДС, обеспечивающих права

европейских налогоплательщиков, не в полной мере реализованы в российском законодательстве и практическом правоприменении.

Строгое и неукоснительное соблюдение права на налоговый вычет в европейском налоговом праве следует фундаментальному *принципу нейтральности* общей системы НДС Евросоюза. Не смотря на множественность проблем правового регулирования налогообложения добавленной стоимости, европейский законодатель обнаруживает явное стремление к тому, чтобы разграничить пределы права на налоговый вычет независимо от самой цели и результата хозяйственной деятельности при условии, что такая деятельность облагается НДС.

Обзоры практики Европейского суда свидетельствуют, что право на вычет НДС при условии выполнении материальных и формальных предписаний законодательства должно быть предоставлено без всякого замедления. Последовательно применяя доктрину «приоритета содержания над формой», Европейский Суд обосновывает принципиальную непропорциональность отказа от налогового вычета до уплаты налогов из-за простого несоблюдения обязанности по налоговой записи. Суд утверждает, что отказ в праве на вычет в связи с обвинением в несоблюдении правил учета и декларирования своих обязательств налогоплательщиком выходит за рамки выполнения цели этих обязательств. Тем более, что за процедурные нарушения право Европейского Союза не препятствует государствам-членам налагать финансовые санкции.

Анализ текущего законодательства Российской Федерации показывает, что сложно-структурированный характер налогообложения добавленной стоимости объективно вызывает чрезмерность публично-правовых обременений и существенно затрудняет ведение финансово-хозяйственной деятельности.

Ретроспективное исследование (параграф 4 главы 1) выявляет принципиально иной порядок применения налоговых вычетов, применяемый на основе метода прямого расчета в российском механизме правового регулирования НДС в 1992-1995 гг. Определение общей суммы НДС в данном случае состоит в первоначальном расчете величины добавленной стоимости, что минимизирует искажения фискальных расчетов. Такой алгоритм расчета налоговой базы кардинальным образом снижает остроту проблемы налоговых вычетов, поскольку

исключает саму возможность возврата налога из бюджета, а к вычету из налоговой базы НДС принимаются только затраты по фактически реализованным товарам (работам и услугам).

Третья глава **«Тенденции и закономерности правового регулирования налогообложения добавленной стоимости в зарубежных странах (сравнительно-правовое исследование)»** состоит из четырех параграфов.

Первый параграф **«Эволюция и особенности правового регулирования налогообложения добавленной стоимости в Европейском союзе»** посвящен исследованию развития первичного проекта правового регулирования НДС, который в итоге становится ориентиром для выстраивания соответствующего национального правового регулирования в большинстве стран мира, в том числе в экономиках России, Индии и Китая.

Проведенный анализ позволяет выдвинуть и рассмотреть гипотезы о трех типологиях общеевропейской налоговой интеграции (римская позднеантичная, средневековая теократическая и современная капиталистическая), каждой из которых следует свой налоговый порядок, предусматривающий единую налоговую форму, присущую всем трем рассматриваемым моделям евроинтеграции в виде все более усложняемых вариантов налогообложения оборота.

В современном юридическом регулировании налогообложения добавленной стоимости Европейского союза выявлены практики, используемые в пространстве католического мира XII–XIII вв. В частности, прием постепенного увеличения ставок налога «на дело Креста» с 2,5% до 10%, успешно примененный в течение первой половины XIII века, директивно предложен к использованию странами-членами ЕС для правового регулирования НДС. Следуя ему, Германия повторяет динамику ставок налога «на дело Креста» и последовательно осуществляет планомерное повышение ставки НДС с 10% до 19%, увеличивая ее за 25 лет (1968-1993 гг.) на 50%, а за 40 лет (1968-2007 гг.) - на 90%⁶.

В качестве перспективной для целей совершенствования российского налогового законодательства отмечается новелла ст. 11 Директивы Совета ЕС

⁶ Источник: <http://www.die-mehrwertsteuer.de/de/umsatzsteuer-deutschland.html> (дата обращения: 10.01.2018)

от 28 ноября 2006 г. № 2006/112/ЕС «Об общей системе налога на добавленную стоимость», дополняющая правовое регулирование НДС режимом налоговой консолидации, действующим в логике корпоративной связанности и солидарной ответственности юридических лиц при исполнении налоговых обязательств.

Среди юридических мер противодействия нарушениям с НДС выделено развитие Европейским судом и национальными судами государств-участников ЕС доктринального принципа запрета на злоупотребление правом в налоговых правоотношениях. Начиная с середины 1970-х гг., в процессе рассмотрения индивидуально-конкретных дел, судебные инстанции усиливают публично-правовую конструкцию принципа прецедентным признанием, переводя запрет злоупотребления правом ЕС из позиции простого прецедентного положения в статус общего союзного принципа, обладающего конституционной ценностью.

Отмечено принципиальное различие в последствиях квалификации факта налогового злоупотребления в отношении конкретного плательщика НДС. Если в европейских странах в случаях злоупотребления правом достигнут общественный консенсус отрицательного отношения к применению юридических санкций, то в Российской Федерации в сопоставимых ситуациях может быть задействован весь спектр законодательно определенных налоговых, административных или уголовных санкций в отношении налогоплательщиков.

Сделан обобщающий вывод о том, что в условиях Европейского союза правовое регулирование налогообложения добавленной стоимости приобретает качество достаточно динамичного регулятора экономики за счет своего органичного встраивания в качестве финансово-правового «ограничителя» в модель современного производства и распределения. Предотвращая опасный «перегрев» промышленного производства правовое регулирование НДС обеспечивает возможность перенаправления налоговых изъятий в новые, преимущественно социально значимые, сектора экономики (здравоохранение, образование, культура, социальное обеспечение, информатизация). Изъятие части добавленной стоимости в рамках правового регулирования НДС оборачивается новой занятостью для общества и расширением внутреннего спроса для экономики.

Важно, что в развитых странах Западной Европы в основном достигнуто

общественное согласие относительно того, чтобы нести издержки негативных воздействий НДС, поскольку они сопряжены с выгодами справедливого перераспределения, обеспечиваемого налоговым изъятием создаваемой добавленной стоимости.

Распределительная справедливость обуславливает социальность НДС. Его использование в условиях развитой западной экономики, составляющей материальную платформу современного социального перераспределения, опосредованно создает дополнительные эффекты в распространении благосостояния: повышение производительности труда; увеличение доли высококвалифицированного труда; увеличение платежеспособного потребительского спроса и объема услуг социального сектора; снижение безработицы.

Очевидно, что современная трансформация юридической конструкции налогообложения добавленной стоимости вытекает из оценки того факта, что перечисленные преимущества неизмеримо важнее, чем альтернативное получение индивидуальных выгод от краткосрочной максимизации добавленной стоимости.

Вместе с тем следует указать, что проблемой европейской модели НДС являются многочисленные сложности ее юридической регламентации. Институт возмещения НДС служит центральным узлом его налоговой конструкции и одновременно выявляет все большую неоднозначность в поле правового применения, ущемляя юридические права и конкурентные позиции добросовестных налогоплательщиков, нанося ущерб государственному бюджету. По этой причине Европейская комиссия рассматривает существующее правовое регулирование НДС в качестве «переходной системы, которая не может идти в ногу с вызовами современной глобальной, цифровой и мобильной экономики»⁷ и несет потери от НДС-мошенничеств, оцениваемые в 1993-2018 гг. в размере 4 трлн евро. Их ликвидация повысит собираемость налога в размере от 12 до 20%.

Второй параграф «Характерные черты реформирования правового регулирования налогообложения добавленной стоимости в странах БРИКС»

⁷ Пресс-релиз Европейской комиссии. Брюссель. 4.10.2017. // URL: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3443_en.htm (дата обращения: 01.12.2018).

обращает особое внимание на параллельно протекающие процессы изменений налоговой политики Индии и Китая, когда обе страны одновременно выходят на этап полномасштабных реформ правового регулирования налогообложения добавленной стоимости с целью превращения данного вида налогообложения в эффективный инструмент финансово-правового стимулирования экономического развития.

Высокая динамика реформирования правового регулирования налогообложения добавленной стоимости Республики Индия связана с уникальными особенностями Совета НТУ⁸ – специального органа государственной власти, наделенного конституционно-правовым статусом, достаточным для выполнения возложенной на него функции согласования структуры НТУ с целями развития национального рынка товаров и услуг (п. 6 ст. 279А Конституции Индии).

Центральными пунктами реформирования правового регулирования НДС в КНР (2017-2020 гг.) становятся: (1) поэтапная редукция ставок НДС до уровня трехзвенной структуры (13%, 9%, 6%), в которой ставка 13% объявляется основной; (2) целенаправленное интегрирование малого бизнеса в цепочки разделения труда плательщиков НДС, которое формирует комплекс мер правового регулирования в виде применения для данной категории предпринимателей специальной ставки в размере 3%, установления возможности выставления своих собственных счетов-фактур по НДС и добровольного использования системы управления ими; (3) постепенный переход к НДС на основе потребления, который должен быть закреплен принятием специального налогового законодательства.

Важно указать, что политика налогообложения добавленной стоимости современного Китая выстраивается на принципе «приоритета эффективности при должном учете справедливости», означая, что руководство КНР отдает больше предпочтения социальной справедливости, чем экономической эффективности.

В итоге во власти и обществе сформировано мнение о том, что конечной целью реформы налогообложения в Китае является создание современной сбалансированной системы НДС с широкой налоговой базой (по возможности в нее

⁸ НТУ – налог на товары и услуги. Другое название НДС, принятое во многих странах мира.

должны быть включены все товары, услуги и недвижимое имущество), но с низкой налоговой ставкой и малым количеством налоговых преференций. Эти характеристики свойственны модели правового регулирования НТУ Новой Зеландии, которая рассматривается как более совершенная в сравнении с европейской.

Бразилия имеет архаичную структуру косвенного налогообложения, сопоставимую с той, что была до налоговой реформы 2017 г. в Индии: (1) исторически на различных уровнях государственного управления произошло накопление множества налогов с оборота, действие которых сложными налоговыми каскадами пронизывает взаимосвязанные цепочки операций производства, накопления и потребления; (2) существующее правовое регулирование НДС, которое основано на принципе происхождения, а не назначения, побуждает штаты конкурировать друг с другом за доходы, например, предоставляя налоговые льготы производящим отраслям.

Поэтому правовые изменения ориентированы на замену большинства косвенных налогов общим государственным налогом с единой налоговой ставкой, широкой налоговой базой, при минимальном числе или отсутствии налоговых льгот.

При существенном своеобразии система правового регулирования НДС в Южной Африке в основном следует принципиальным установкам ОЭСР, сформулированным на основе современного новозеландского и европейского опыта взимания НДС/НТУ, но не достигает того уровня юридической, экономической и организационной оптимальности, которую демонстрирует налогообложение товаров и услуг этих стран. К числу сдерживающих факторов здесь можно отнести излишнюю жесткость процедур налогового контроля и обеспечения исполнения НДС-обязательств.

В третьем параграфе **«Современные тенденции правового регулирования налогообложения добавленной стоимости в законодательстве Новой Зеландии и Австралии»** исследуется модернизированная на основе идеи максимального охвата объектов налогообложения при снижении налоговой ставки модель современного налога на товары и услуги.

Ее наиболее важные характеристики сформулированы на третьем заседании Глобального форума ОЭСР по НДС 5–6 ноября 2015 г. в виде уточнения правового содержания принципов регулирования НДС/НТУ, среди которых необходимо выделить следующие:

(1) принцип нейтральности НДС, который является необходимым следствием его определения как налога на конечное потребление. Во внутреннем обороте налоговая нейтральность достигается путем устранения неоправданного налогового бремени и непропорциональных затрат по соблюдению НДС-требований для налогоплательщиков, а также за счет стадийности налоговых платежей, которая означает, что «НДС обычно течет через бизнес»;

(2) принцип пропорциональности НДС, который состоит в том, что налог, собираемый в поэтапной цепочке поставок, должен быть пропорционален сумме, выплачиваемой конечным потребителям, вне зависимости от характера поставки, структуры распределительной цепочки и количества операций;

(3) принцип инклюзивности⁹, открытости и широкого участия в консультативном процессе разработки норм правового регулирования НДС/НТУ;

(4) принцип всеобщности, который тесно связан с принципом нейтральности. В случае, если отдельные совершаемые сделки освобождаются от налогов, то в цепочках поставок появляются разрывы и бремя НДС ложится на облагаемые налогом предприятия. Опыт Новой Зеландии и Австралии убедительно свидетельствует о возможности последовательной реализации принципа всеобщности налогообложения в сфере НДС. Следование данному принципу не только устраняет искажения налоговой базы, но и приводит к существенному снижению общественных издержек взимания налога.

Преимущество новозеландского налогового законодательства состоит в переходе к последовательной реализации принципа всеобщности в правовом регулировании на основе ограждения НДС-цепочек от операционных разрывов с нулевой ставкой налога, а также достижения баланса налоговой конкуренции между государственным и частным сектором. Налог на товары и услуги в Новой Зеландии

⁹ В данном контексте означает включенность в процесс правотворчества всех заинтересованных лиц.

охватывает финансовые и государственные услуги, сервисы здравоохранения и образования, тогда как традиционный европейский подход исключает их из базы НДС.

Четвертый параграф **«Формирование правового регулирования налогообложения добавленной стоимости в финансовом секторе экономики зарубежных стран»** содержит обзор юридических аспектов проблемы перехода к обложению НДС финансовых организаций зарубежных стран. Сравнительно-правовое исследование выявляет многочисленные сложности правового регулирования НДС в связи с сложноструктурированным характером финансовых операций. В частности, при определении налоговой базы возникает потребность раздельного учета входных данных для обеспечения правильного отнесения сведений по конкретным финансовым транзакциям, что вызывает дополнительные затраты, обусловленные необходимостью подробного выставления счетов поставщиками финансовых и сопутствующих им сервисных услуг.

Зарубежные государства демонстрируют высокую вариативность подходов в определении тяжести налогообложения добавленной стоимости в сфере финансовых услуг: (1) индийский законодатель применяет повышенную ставку НТУ в размере 18% в связи с оценкой финансового сектора экономики, как деятельности, имеющей непроизводственный и высоко маржинальный характер (при этом, юридические лица, являющиеся субъектами НТУ, получают возмещение налога по банковским операциям в полном объеме); (2) КНР, принимая во внимание тот факт, что в качестве субъекта налога преимущественно выступают государственные учреждения, устанавливает пониженную налоговую ставку в размере 6%; (3) Новая Зеландия и Австралия не делают исключений для налогообложения финансовых услуг и применяют единые ставки НТУ в размере 15% и 10% соответственно.

Предпринятый анализ показывает, что применение НДС в сфере рынка финансовых услуг Российской Федерации, позволит в значительной мере снизить существующий межотраслевой дисбаланс общественного распределения добавленной стоимости и сформировать дополнительный источник налоговых поступлений в федеральный бюджет.

Четвертая глава **«Специальные актуальные проблемы правового**

регулирования НДС в условиях Российской Федерации» состоит из трех параграфов.

В первом параграфе **«Сущность, характеристики и условия применения налогообложения добавленной стоимости: экономико-правовой аспект исследования»** рассматривается налогообложение добавленной стоимости в качестве финансово-правового регулятора, максимально мобилизующего современную экономику стран индустриального ядра Западной Европы как целостную рационально организованную систему, работающую в условиях рынка и частной собственности.

Правовое регулирование НДС доказывает свою эффективность при высоком уровне стабильного экономического развития, предполагающем достаточные возможности изъятия добавленной стоимости и перераспределения ее на социальные цели. Вместе с тем при низком уровне экономики положительное значение НДС резко падает, поскольку сужаются способности к созданию добавленной стоимости в размерах, обеспечивающих финансирование социальных нужд.

Основные качественные характеристики правового регулирования налогообложения добавленной стоимости находятся в диалектической взаимосвязи с конкретным социально-экономическим порядком. В зависимости от него правовое регулирование НДС может приобретать различную институциональную направленность. В государствах с высокотехнологичной экономикой и социально ориентированным управлением правовое регулирование НДС выступает в качестве стабилизирующего фактора, поддерживающего основы гражданского общества. В странах с трудоемкой экономикой переходного типа НДС может стать средством разрушения национальной промышленности и превратиться в еще один налог на бедных.

В настоящее время Российская Федерация не отвечает политико-правовым и социально-экономическим условиям использования НДС: (1) отсутствует достаточное перераспределение добавленной стоимости в социальные сектора национальной экономики. Сферы образования, здравоохранения и культуры не модернизируются, а финансируются по «остаточному принципу»; (2) сохраняется

крайне низкий технологический уровень материального производства; (3) предпринимательская деятельность сопровождается высокими рисками отъема собственности. Сам факт ведения финансово-хозяйственной деятельности в сфере воздействий правового регулирования НДС может увеличить такие риски до критичных уровней.

Правовое регулирование НДС дает очевидные сбои и все более обнаруживает свои недостатки. Данные официальной статистики свидетельствуют о том, что фискальные показатели НДС не просто падают¹⁰, а становятся отрицательными на протяжении 2006 – 2018 гг. в 7,14% – 16,87% субъектов РФ (среднее арифметическое значение данного показателя в указанный период составляет 11,61%).

Состоявшийся в 2015 г. перевод администрирования налогообложения добавленной стоимости в сферу информационных технологий не сопровождается принятием норм предупреждения и профилактики недобросовестного поведения должностных лиц налоговых органов Российской Федерации. Поэтому в виде ограничительных мер, адекватных качественно новым условиям информационного контроля в сфере правового регулирования НДС, предлагается законодательное определение круга уполномоченных лиц, участвующих в НДС-мониторинге, с соответствующим уточнением их правового статуса в части установления индивидуальных режимов доступа к критично значимой информации о налогоплательщиках и ответственности за ее неправомерное получение, накопление и использование.

Во втором параграфе **«Правовое регулирование долевого распределения НДС как инструмент развития налогового федерализма»** основное внимание уделено проблеме оптимального распределения поступлений НДС между федеральным, региональными и местными бюджетами, решение которой становится одной из важнейших задач государственного управления.

Долевое распределение поступлений НДС успешно применяет Германия,

¹⁰ Доля НДС в ВВП Российской Федерации в течение всего периода взимания неуклонно уменьшается: 1992 г. – 11%; 2001 г. – 7,1%; 2007 г. – 6,8%; 2013 г. – 4,9%; 2019 г. – 3,87%. См.: Официальный сайт Казначейства Российской Федерации. // URL: <http://datamarts.roskazna.ru> (дата обращения: 20.05.2020)

проводя политику экономического выравнивания федеральных земель. До половины поступлений от налогообложения добавленной стоимости поступает в региональные бюджеты государств-партнеров России по БРИКС: Бразилии, Индии и Китая.

Результаты расчетов по 83 субъектам Российской Федерации (без Республики Крым и г. Севастополь) убедительно свидетельствуют, что при равном долевом распределении НДС между федеральным центром и регионами количество дотационных субъектов федерации уменьшается с 65 до 33 в 2007 г., с 76 до 40 в 2013 г., с 80 до 41 в 2016 г., с 83 до 45 в 2018 г.

Совокупный расчет НДС-индексов по субъектам РФ за 2016 г. показывает, что в стране существует значительный налоговый разрыв, препятствующий нормальному социально-экономическому развитию. НДС-индекс между 10 регионами с минимальным значением, когда на 1 руб. НДС, уплаченного в бюджет, приходится в среднем 1,79 руб. НДС, исчисленного с ВРП, различается в 22,5 раза по сравнению с 10 регионами с максимальным значением, составляющим в среднем 40,2 руб. НДС, исчисленного с ВРП на 1 руб. НДС, уплаченного в бюджет.

Качество «транзитивности» НДС отмечается не только в НДС-цепочках на микроуровне в виде перевода сумм налога от одного налогоплательщика к другим, но и на макроуровне в виде получения НДС из бюджета налогоплательщиками одних субъектов РФ за счет налогоплательщиков других.

С 2007 г. налогоплательщики в более 10% регионах Российской Федерации не вносят НДС в федеральный бюджет, а, напротив, возмещают его во все возрастающих объемах. В 2018 г. в 10 субъектах РФ суммарный размер возмещения превышает уплату НДС в бюджет на 60,6 млрд руб., а Дальневосточный федеральный округ имеет общее отрицательное сальдо по внесению НДС в бюджет в сумме 18,7 млрд руб.

Исследование показывает, что в настоящее время практически не остается позитивных альтернатив расширению налоговой самостоятельности субъектов РФ. Экстраполируя парламентский опыт 1992–1993 гг. на текущее положение в сфере налогового изъятия добавленной стоимости и ее централизованное перераспределение, нельзя не признать, что при имевшихся многочисленных противоречиях в деятельности Верховного Совета Российской Федерации общее

решение о распределении поступлений НДС в равных долях между федеральным центром и регионами было принято правильно. С указанной позицией соглашается и федеральный центр, отмечая, что «необходимы решения и активная работа по расширению налоговой автономии региональных и местных властей»¹¹.

Сделан вывод, что разворот усилий управляющих элит федерального центра и субъектов РФ в направлении совместного администрирования и распределения НДС может создать кумулятивный эффект увеличения поступлений в федеральный и региональные бюджеты. В результате смены бюджетной политики федеральный и региональные бюджеты обретают возможность совместного укрепления налоговой базы и увеличения платежей НДС; федеральный центр сможет резко уменьшить, а в отношении подавляющего большинства регионов прекратить дотационное финансирование; регионы получают самостоятельные налоговые источники, обеспечивающие объем их конституционных функций.

В третьем параграфе **«Налогообложение добавленной стоимости и налогообложение оборота: дилемма правового применения»** акцентируется внимание на том, что действующее правовое регулирование НДС объективно способствует расширению асимметричности финансовых результатов для различных видов экономической деятельности. Сопоставление фискальной эффективности НДС и налога с оборота показывает, что в условиях Российской Федерации торговля получает сверхвысокий финансовый результат в системе НДС и умеренный результат при налогообложении оборота, а обрабатывающие производства подвергаются ликвидационному НДС-обложению, но имеют положительный финансовый результат при уплате налога с оборота. Тем не менее, более предпочтительным, в сравнении с возвратом к налогу с оборота, представляется законодательное решение о внесении корректирующих изменений правового регулирования НДС, которые в значительной мере выравнивают налоговые позиции производственных, торговых и финансовых организаций.

Пятая глава **«Перспективы правового регулирования налогообложения добавленной стоимости»** состоит из трех параграфов.

¹¹ О бюджетной политике в 2010 - 2012 годах. Бюджетное послание Президента РФ Федеральному Собранию от 25.05.2009 // Парламентская газета. 2009. 29 мая.

Первый параграф «Типология правового регулирования налогообложения добавленной стоимости» посвящен определению места российской модели правового регулирования НДС в многообразии национальных моделей.

В предложенной классификации¹² главным является вопрос о том, в какой степени фактически сложившееся правовое регулирование НДС соответствует объективным общественным потребностям, сочетающимся с интересами экономической эффективности.

Оценка результатов правового регулирования налогообложения добавленной стоимости указывает, что регулятивная западноевропейская модель применяется в условиях современного высокотехнологичного производства в парадигме неразрывного единения материальных и этических структур современного западноевропейского государства, их связанности базовыми политико-правовыми идеями – идеей собственности и идеей общего блага. Порождаемые ее применением эффекты социальной коррекции, экономической интеграции и торможения процессов расширения капитала оказывают положительное влияние на общественное развитие в каждом из социально ориентированных государств Европы.

Правовое регулирование налогообложения добавленной стоимости, действующее в ограничениях фискально-ориентированной восточноевропейской модели (к которой можно отнести правовое регулирование НДС в Российской Федерации), становится в итоге инструментом финансово-правового сдерживания стран с реформируемой экономикой, правительства которых увлекаются чрезмерным НДС-обложением. Такой НДС ложится тяжелым налоговым бременем на трудоемкие производства и начинает сдерживать экономическое развитие, становясь еще одним налогом на бедных.

Универсальная модель правового регулирования налогообложения добавленной стоимости Новой Зеландии выступает примером для проектирования современного законодательства в Индии, Китае и Австралии. Отсутствие налоговых

¹² Изложена в положении № 8, выносимом на защиту.

льгот и изъятий в новозеландском НТУ обеспечивает собираемость налога близкую к 100% (C - коэффициент – 1). Сбор НДС в Евросоюзе составляет 60% (C - коэффициент – 0,6). В связи с этим Комитет по финансовым вопросам ОЭСР с 2015 г. рекомендует правовые новации законодательства о НТУ Новой Зеландии при разработке перспективного правового регулирования налогообложения добавленной стоимости в странах ОЭСР.

Анализ различных видов налогообложения добавленной стоимости подводит к выводу о том, что если действительной целью правового регулирования НДС выступает содействие социально-экономическому росту, то ориентиром для ее изменений должна стать универсальная модель такого регулирования.

Во втором параграфе **«Диалектика противоречий в правовом регулировании налогообложения добавленной стоимости»** рассматривается комплекс противоречий в налогообложении добавленной стоимости в Российской Федерации, которые можно обнаружить на границах систем государственного управления, налогово-бюджетного распределения, социального и хозяйственного воспроизводства.

В числе общественных противоречий, которые не удастся преодолеть в рамках существующего законодательства и которые обнаруживают тенденцию к нарастанию во всех группах рассматриваемых правоотношений, выделены: (1) *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; (2) *финансово-правовые*: между фактическим характером современной российской модели финансового перераспределения добавленной стоимости и социально-ориентированными целевыми установками использования средств, поступающих от налогообложения добавленной стоимости; между существующей моделью налогового федерализма и потребностями страны в территориально-экономическом развитии на основе определения пропорций финансовой достаточности межбюджетного перераспределения НДС; (3) *правоохранительные*:

между объявлением борьбы с коррупцией и положением, когда в основу большинства налоговых мошенничеств с НДС, выявленных в Российской Федерации, положены схемы, организованные и исполненные с участием должностных лиц контролирующих и правоохранительных органов; между затратами сил и средств, которые отвлекаются на совершенствование правового регулирования НДС, и устойчивой неспособностью государства к ликвидации криминальных сетей НДС-мошенничеств, образующих новый сектор преступного бизнеса; (4) *социально-правовые*, проявляющиеся в процессе структурных деформаций гражданского общества.

Сделан вывод о необходимости реформирования НДС на основе сознательно-планомерного разрешения противоречий в правовом регулировании налогообложения добавленной стоимости, выраженных в действующем законодательстве Российской Федерации.

В третьем параграфе **«Совершенствование норм законодательства о правовом регулировании налогообложения добавленной стоимости»** сформулированы и научно обоснованы конкретные меры по совершенствованию правового регулирования налогообложения добавленной стоимости:

(1) дополнение текста гл. 21 НК РФ статьей 162.3 «Особенности определения налоговой базы при расчетах с субъектами, применяющими специальные режимы налогообложения», предусматривающей исключение из налоговой базы НДС организаций-плательщиков данного налога сумм по счетам, предъявленным по реализованным товарам (работам, услугам) субъектами специальных режимов налогообложения в целях снятия НДС-барьера между организациями-плательщиками НДС и субъектами специальных режимов налогообложения;

(2) постепенная коррекция ставки НДС до уровня его введения в 1967–1968 гг. ведущими европейскими странами и принятого сегодня в странах-партнерах России по Евразийскому союзу - Казахстане и Киргизии с соответствующим изменением п.3 ст. 164 НК РФ «Налоговые ставки»;

(3) расширение круга участников налогообложения добавленной стоимости путем ликвидации льгот для отечественного и зарубежного финансового капитала и наделение финансовых учреждений статусом субъекта налога – внесение изменений

в ст. 149 НК РФ «Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)»);

(3) упразднение налоговых преференций, позволяющих зарубежным авиастроительным и судостроительным корпорациям по договорам лизинга реализовывать российским перевозчикам самолеты и морские суда без уплаты НДС – внесение изменений в ст. 148 НК РФ «Место реализации работ (услуг)» и ст. 150 НК РФ «Ввоз товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, не подлежащий налогообложению (освобождаемый от налогообложения)»);

(4) исключение возмещения НДС при вывозе не возобновляемых природных ресурсов, а также продукции из них с низкой степенью переработки. Эта мера отвечает конституционным требованиям бережного и рационального использования природных ресурсов и применяется в правовом регулировании налогообложения добавленной стоимости крупнейших экономик мира (Китай, Индия), которые ограничивают нерациональное потребление невозобновляемого сырья;

(5) полный или частичный вывод заработной платы из сферы действия НДС. Воздействие правового регулирования НДС на факторы труда и капитала, обусловленное правилами юридического регулирования, существующего в Российской Федерации, выводит стоимость труда на такой высокий уровень в составе совокупных затрат, что он начинает вытесняться с легального рынка через замещение капиталом или ликвидацию предприятий.

Решением данной проблемы может стать снижение НДС-нагрузки на трудовые контракты наемных работников и связанные с ними отчисления в фонды социального страхования с перспективой последующего исключения всех сумм трудовых контрактов из налоговой базы НДС;

(6) дополнение правового регулирования НДС режимом налоговой консолидации. В целях расширения спектра использования рассматриваемого института и большего удобства налогоплательщиков можно предусмотреть возможность выбора полного или частичного режима участия в консолидированной группе налогоплательщиков. Результативность режима налоговой консолидации в обоих случаях может обеспечиваться солидарной ответственностью участников

группы;

(7) создание выборных совещательных органов из числа плательщиков налога для выражения мнения о наиболее рациональном порядке налогообложения – принятие соответствующей главы «Налоговые комиссии» в общей части НК РФ. При выработке нормативно-правового решения должен быть учтен не только зарубежный, но и отечественный опыт органов общественного согласования и координации налогообложения оборота в виде раскладочных присутствий (1898 г.) и налоговых комиссий (1921 г.).

В **заключении** подводятся итоги диссертационной работы, формулируются основные выводы и предложения по совершенствованию правового регулирования налогообложения добавленной стоимости.

ОСНОВНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

I. Монографии:

1. Бачурин Д.Г. / Бочкарева Е.А. [и др.] // Трансформация финансового права в новых экономических условиях / Под ред. С.В. Запольского. – М., – 2021. – 281 с.
2. Бачурин Д.Г. / Чиркин В.Е. [и др.] // Современные правовые формы и методы администрирования в экономической сфере Российской Федерации – М.: Институт государства и права, 2020. Часть I. – 384 с.
3. Бачурин Д.Г. Налог современного капитализма. Дилеммы и выборы налогообложения добавленной стоимости. – М.: Юридическая фирма «Контракт», 2018. – 272 с.
4. Бачурин Д.Г. Панорама перераспределения. Сверхизъятие добавленной стоимости в условиях коррупционного управления. – Тюмень: Вектор-Бук, 2017. – 152 с.

II. Статьи в журналах индексируемых в базе данных "Сеть науки" (Web of Science) и Scopus:

5. Бачурин Д.Г. Диалектика противоречий в правовом регулировании налогообложения добавленной стоимости // Право. Журнал Высшей школы экономики. – 2021. – № 3. – С.56-81.
6. Бачурин Д.Г. Конвенциональное правовое регулирование налогообложения добавленной стоимости государствами-участниками Совета сотрудничества стран Персидского залива // Вестник Томского государственного университета. – 2021. – № 464. – С.232-238.
7. Bachurin D.G. Reforms of Legal Regulation of Value-Added Taxation in the People's Republic of China and the Republic of India: Trends and Characteristics // BRICS Law Journal. – 2021. – № 3. – P.148-171.
8. Бачурин Д.Г. Типология моделей правового регулирования налогообложения добавленной стоимости// Право. Журнал Высшей школы экономики. – 2020. – № 1. – С. 75–97.
9. Бачурин Д.Г. Криминологическая оценка размеров номенклатурно-коррупционного внеэкономического распределения в Российской Федерации // Всероссийский криминологический журнал. – 2017. Т. 11, – № 3. – С.503–519.

III. Статьи, опубликованные в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией Министерства образования и науки Российской Федерации:

10. Бачурин Д.Г. Особенности налогообложения добавленной стоимости в Южно-Африканской Республике (историко-правовой и сравнительно-правовой аспекты исследования) // Финансовое право. – 2021. – № 3. – С. 13-17.
11. Бачурин Д.Г. Влияние налогообложения добавленной стоимости на оплату труда в государствах БРИКС (сравнительно-правовой аспект) // Налогожурнал. – 2021. – № 5. – С. 35-40.
12. Бачурин Д.Г. Современные тенденции правового регулирования налогообложения добавленной стоимости в финансовом секторе экономики государств БРИКС // Финансовое право. – 2021. – № 3. – С. 19-26.

13. Бачурин Д.Г. Правовое регулирование НДС в Южно-Африканской Республике (сравнительное исследование) // Международное публичное и частное право. – 2021. – № 2. – С. 35-39.
14. Бачурин Д.Г. Налогообложение добавленной стоимости в период третьей европейской интеграции (Римский договор 1957 г.) // Налоги-журнал. – 2021. – № 3. – С. 41-46.
15. Бачурин Д.Г. О совершенствовании правового регулирования налога на добавленную стоимость (конституционно-правовой аспект) // Государство и право. – 2020. – № 3. – С. 186–191.
16. Бачурин Д.Г. Налоговые вычеты: противоречия и перспективы совершенствования юридического регулирования налогообложения добавленной стоимости // Финансовое право. – 2020. – № 5. – С. 26-30.
17. Бачурин Д.Г. Современное состояние правового регулирования НДС в Федеративной Республике Бразилия. На пороге налоговой реформы // Международное публичное и частное право. – 2020. – № 4. – С.30-35.
18. Бачурин Д.Г. О развитии публично-правовой концепции института счетов-фактур в правовом регулировании налогообложения добавленной стоимости // Налоги. – 2020. – № 4. – С. 6-11.
19. Бачурин Д.Г. Налогообложение оборота в период второй европейской интеграции (Римская католическая церковь XI–XVI веков) // Налоги. – 2020. – № 2. – С. 39-44.
20. Бачурин Д.Г. Особенности правового регулирования налогообложения добавленной стоимости в сфере малого предпринимательства Китайской Народной Республики // Юрист. – 2020. – № 10. – С. 18-25.
21. Бачурин Д.Г. Характерные черты и особенности реформы правового регулирования налогообложения добавленной стоимости в Республике Индия (2017-2019 гг.) // Юридический мир. – 2020. – №11. – С. 47-53.
22. Бачурин Д.Г. Правовое регулирование НДС в Китайской Народной Республике: новые вызовы и особенности формирования // Современное общество и право. – 2020. – № 5. – С. 67-74.

23. Бачурин Д.Г. Современные тенденции развития правового регулирования НДС в Китайской Народной Республике (принятие налогового законодательства и снижение налогового бремени) // Вестник Тюменского государственного университета. Социально-экономические и правовые исследования. – 2020. – Том 6. № 2(22). – С.110-123.
24. Бачурин Д.Г. О преимуществах накопительного типа структурных отношений в фактическом составе объекта НДС // Налоги. – 2019. – № 3. – С. 3-7.
25. Бачурин Д.Г. Направления реформирования системы правового регулирования налогообложения добавленной стоимости // Государство и право. – 2019. – № 2. – С. 71-79.
26. Бачурин Д.Г. Проблема юридической порочности элементов налога на добавленную стоимость // Налоги. – 2018. – № 1. – С. 7–11.
27. Бачурин Д.Г. Доктринальная концепция «запрета злоупотребления правом» в сфере налогообложения добавленной стоимости // Налоги. – 2018. – № 6. – С. 20–23.
28. Бачурин Д.Г. Правовой механизм как методологический каркас описания юридического воздействия налогообложения добавленной стоимости // Правовая политика и правовая жизнь. – 2017. – № 3. – С. 44–49.
29. Бачурин Д.Г. Постклассическое право и трансформация юридического регулирования в сфере налогового контроля НДС // Налоги. – 2017. – № 6. – С. 27-31.
30. Бачурин Д.Г. Противодействие злоупотреблениям с НДС в Евросоюзе // Финансовое право. – 2017. – № 10. – С. 23-26.
31. Бачурин Д.Г. Налогообложение оборота в период первой европейской интеграции (Римская империя I-IV вв.) // Налоги. – 2017. – №4. – С. 38-40.
32. Бачурин Д.Г. Обретение финансовой достаточности субъектов Российской Федерации в условиях межбюджетного перераспределения НДС // Законодательство и экономика. – 2016. – № 6. – С. 11-18
33. Бачурин Д.Г. Влияние политических и социально-экономических факторов на формирование теоретико-методологических подходов в правовом регулировании распределения поступлений от налогообложения добавленной

- стоимости // Инновационное развитие экономики. – 2016. – № 3(33). – С. 155–160.
34. Бачурин Д.Г. Налоговый процесс как юридическая основа налогового администрирования // Российский юридический журнал. – 2016. – № 3. – С. 184–193.
35. Бачурин Д.Г. Особенности и классификация НДС-деликтов в РФ // Законодательство и экономика. – 2016. – № 5. – С. 39–48
36. Бачурин Д.Г. Внеэкономическое номенклатурное посредничество и сопутствующее ему незаконное возмещение НДС. // Вопросы экономики и права. – 2016. №3. – С. 19-31.
37. Бачурин Д.Г. Институциональные парадоксы НДС в условиях развивающейся экономики переходного периода // Актуальные проблемы экономики и права. – 2016. – № 2. – С. 170–185.
38. Бачурин Д.Г. Национальная идея государства как первооснова правового регулирования налогообложения и перераспределения собственности // Законодательство и экономика. – 2016. – № 2. – С. 17–27.
39. Бачурин Д.Г. Система НДС как социально-правовой институт переходного типа // Журнал правовых и экономических исследований. - 2016. - № 1. – С. 19-27.
40. Бачурин Д.Г. Этапы и перспективы совершенствования правового регулирования методологии налогообложения добавленной стоимости в Российской Федерации // Евразийский юридический журнал. – 2015. – № 12. – С. 193–198.
41. 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.
42. Бачурин Д.Г. Эволюция правового регулирования методологии налогообложения добавленной стоимости в Советской России и СССР // Законодательство и экономика. – 2015. – № 12. – С. 84–91.

43. Бачурин Д.Г. Теоретико-методологические основы совершенствования правового регулирования налогообложения добавленной стоимости // Вопросы экономики и права. – 2015. – №11. – С. 35–38.
44. Бачурин Д.Г. Проблема трансформации современных общественных отношений в связи с развитием механизмов налогообложения добавленной стоимости // Проблемы современной экономики. – 2014. – № 3. – С. 103–107.
45. Бачурин Д.Г. Коррекция методологии применения математических методов в экономических исследованиях в контексте изменения модели экономического развития // Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. – 2014. – № 4. – С. 13–19.
46. Бачурин Д.Г. Современная коррупция в Российской Федерации // Вестник Тюменского государственного университета. Социально-экономические и правовые исследования. – 2010. – № 2. – С. 20–25.

IV. Статьи, опубликованные в иных научных изданиях:

47. Бачурин Д.Г. Фискальная детерминированность налогового администрирования в свете новых возможностей информационного обеспечения // Права и обязанности гражданина и публичной власти: поиск баланса интересов. XVII Международная научно-практическая конференция (Кутафинские чтения) Московского государственного юридического университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА) и XX Международная научно-практическая конференция юридического факультета Московского государственного университета имени М.В. Ломоносова (МГУ), в 5 ч. – М., – 2020. – С. 467-473.
48. Бачурин Д.Г. Вопросы юридического регулирования цифровых технологий и искусственного интеллекта на рынке финансовых услуг (сравнительно-правовой аспект) // Правовая информатика. – 2020. – №1. – С. 64-73.
49. Бачурин Д.Г. Проблема выработки концептуальных принципов правового регулирования налогообложения добавленной стоимости // Налоговая система Российской Федерации в условиях развития цифровой экономики: правовые и

экономические аспекты. Сборник материалов международной научно-практической конференции. – М., – 2019. – С. 223-231.

50. Бачурин Д.Г. Вопросы информационного обеспечения налогового администрирования // Государственный контроль и надзор как способы обеспечения законности в сфере экономической деятельности. Сборник материалов международной научно-практической конференции «Лазаревские чтения», посвященной памяти Елены Викторовны Шориной. – М., – 2019. – С. 77-87.
51. Бачурин Д.Г. Конституционно-правовые аспекты реформы налогообложения добавленной стоимости в Республике Индия (2017-2019 гг.): реальность и перспективы // Публичная власть: реальность и перспективы. Сборник научных трудов по материалам V ежегодных Саратовских административно-правовых чтений (международная научно-практическая конференция). – М., – 2019. – С. 94-97.
52. Бачурин Д.Г. О проблеме информационных угроз в сфере налогообложения добавленной стоимости // Информационное пространство: обеспечение информационной безопасности и право. Сборник научных трудов / Под ред. Т.А. Поляковой, В.Б. Наумова, А.В. Минбалеева. – М., – 2018. – С. 363 – 368.
53. Бачурин Д.Г. Налогообложение добавленной стоимости как важнейший инструмент государственного регулирования общественного развития в условиях массового распространения робототехники нового поколения // Проблемы развития и перспективы предпринимательского права в современных экономических условиях: Материалы II Международной научно-практической конференции «Лаптевские чтения - 2018» (Москва, 17-18 мая 2018 г.) / Отв. ред. С.С. Занковский, Л.И. Булгакова. – М., – 2018. – С.129–135.
54. Бачурин Д.Г. Налогообложение добавленной стоимости и проблема юридического регулирования налогово-контрольной деятельности в условиях постмодерна // Правовые проблемы государственного управления экономическим развитием: сборник материалов научно-практической конференции «Лазаревские чтения» 27-28 октября 2017 г. / Под ред. С.В. Запольского. – М., 2018. – С. 160-167.

55. Бачурин Д.Г. Принцип оптимальных пропорциональных выгод в системе специальных принципов налогово-правового регулирования // Административное и финансовое право в условиях новой экономической реальности: опыт и перспективы: Материалы Всероссийской научно-практической конференции (14-15 октября 2017 г.). Сборник статей. / Отв. ред. Е.А. Бочкарева. – Краснодар, – 2017. – С.50–55;
56. Бачурин Д.Г. Методологические решения в сфере формирования основ налогообложения добавленной стоимости // Известия Дальневосточного федерального университета. Экономика и управление. – 2017. – № 2. – С. 3-14.
57. Бачурин Д.Г. Крестоносное налогообложение средневековья: симбиоз религии и права // Онтология и аксиология права. Тезисы докладов и сообщений Восьмой международной научной конференции. – Омск, – 2017. – С.94–98;
58. Бачурин Д.Г. Коррупционные эффекты в налогообложении добавленной стоимости // Антикоррупционная политика государства: формирование и реализация в России и Германии: Материалы Международной научно-практической конференции (Тюмень, 22–23 апреля 2013 г.). – Тюмень, – 2013. – С. 87 – 96.
59. Бачурин Д.Г. Коррупционный налог // Финансовая система Российской Федерации: возможности и перспективы модернизации: сборник статей Международной научно-практической конференции / Под ред. С.С. Жуковой. – Тюмень, – 2012. – С.12 – 18.
60. Бачурин Д.Г. Негосударственный налоговый аудит в совершенствовании отечественной системы налогового администрирования // Налоги-газета. – 2011. – № 22. – С. 22–27.
61. Бачурин Д.Г. О фискальной эффективности пенсионной реформы в Российской Федерации // Налоги и финансовое право. – 2010. – № 6. – С. 227–229.
62. Бачурин Д.Г. Собственность как основа целеполагания // Россия. Третье тысячелетие. Вестник актуальных прогнозов. – 2005. – № 12. Т.2. – С. 186–187.

63. Бачурин Д.Г., Касимов А.Х. Доказательства в налоговом процессе // Вестник Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа. – 2004. – № 4. – С. 61–67.
64. Бачурин Д.Г. Основные элементы налогового процесса // Налоговое планирование. – 2001. – № 3. – С. 39–46.
65. Бачурин Д.Г. Налоговый процесс как внутриотраслевой институт налогового права // Российский юридический журнал. – 2001. – № 2. – С. 85–92.
66. Бачурин Д.Г. Налоговая адвокатура на защите прав налогоплательщиков в налоговых спорах // Налоговые споры, преступления правонарушения. – 2001. – № 3. – С. 20–25.
67. Бачурин Д.Г. К концепции налоговой системы Российской Федерации // Вестник Тюменского государственного университета. – 1999. – № 2. – С. 36 – 40.