

НАПРАВЛЕНИЯ РЕФОРМИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДОБАВЛЕННОЙ СТОИМОСТИ

© 2019 г. Д. Г. Бачурин

Институт государства и права РАН, Москва

E-mail: 01ter@mail.ru

Поступила в редакцию 16.10.2017 г.

Статья посвящена рассмотрению базовых основ налоговой политики в сфере налогообложения добавленной стоимости в Российской Федерации. Выделяются наиболее острые противоречия нормативно-правового регулирования в системе НДС, которые в основном затрагивают фискальные преференции глобального иностранного капитала и отечественного финансового капитала, извлекающих сверхдоходы при минимальном налогообложении. Выдвигается комплекс предложений по преобразованию института налогообложения добавленной стоимости в Российской Федерации, который включает в себя: снижение ставки НДС до 10–12%; наделение финансовых учреждений статусом субъекта налога; ликвидацию необоснованных привилегий ограниченного участия в налогообложении добавленной стоимости.

Ключевые слова: налоговое право, правовой механизм, НДС, налог с оборота, внеэкономическое перераспределение, фискальная политика, факторы производства, информационный капитализм, управляющая бюрократия, экономика переходного типа.

DOI: 10.31857/S013207690003853-0

Формирующийся потенциал нового социального порядка во многом зависит от справедливости и эффективности налоговой политики, базовые основы которой требуют разрешения проблем, связанных с налогообложением добавленной стоимости. Указанная логика выделяет множественные противоречия в тексте гл. 21 НК РФ и задачи реформирования правового регулирования добавленной стоимости в направлении придания системе НДС качеств, способствующих более справедливому социальному распределению. О настоятельном требовании модернизации правового механизма НДС свидетельствуют обобщенные результаты социологических опросов (табл. 1, 2), проведенных в 2015–2016 гг. с собственниками, руководителями и ведущими менеджерами среднего и малого бизнеса, оценивающими состояние системы налогообложения добавленной стоимости, внося следующие изменения:

ликвидация необоснованных привилегий ограниченного участия в налогообложении добавленной стоимости;

снижение ставки НДС до 10–12%;

трансформация существующей фискальной формы в вариант менее агрессивного налогообложения добавленной стоимости;

расширение круга участников в налогообложении добавленной стоимости через наделение финансовых учреждений статусом субъекта налога.

Расширение участия в налогообложении добавленной стоимости через ликвидацию необоснованных привилегий

Законодатель, стремящийся преобразовывать налогово-бюджетную систему согласно началам справедливости и улучшения общего блага, должен поставить довольно узкие пределы возможностям легкого безналогового обогащения. В этом смысле ранее, в 1887 г., совершенно категорично высказывался проф. А.А. Исаев: «Должно увеличивать налоги на производство и обращение, которые падают на налогоплательщиков, наименее обремененных»¹. О преференциях власти, извлекаемых в ущерб общему благу, говорит Дж. Стиглиц, замечая, что «экономическая элита устанавливает собственные ограничения с выгодой для себя, но в данном случае невозможно говорить ни об эффективности, ни о справедливости такой системы»².

¹ Исаев А.А. Очерк теории и политики налогов // Цит. по: Финансы и налоги: очерки теории и политики. М., 2004. С. 603.

² Стиглиц Д. Цена неравенства. Чем расслоение общества грозит нашему обществу. М., 2017. С. 45.

Таблица 1

**Результаты опроса 220 руководителей и ведущих специалистов средних предприятий, занимающихся производством промышленной продукции.
Опросы выполнены в 2015–2016 гг.**

1.	Ведущее место среди факторов, препятствующих развитию предприятий, отда- но четырем позициям:	Доля опрошен- ных, высказавшихся утвердительно
	— высокий уровень НДС-обложения	98%
	— коррупция государственных и муниципальных чиновников и управляющих менеджеров корпораций;	70%
	— недоступность источников среднесрочного и долгосрочного финансирования;	62%
	— сложность привлечения квалифицированного персонала	67%
2.	Оценка налоговой позиции своей организации путем оценочного утверждения: «Приемлемый уровень НДС-обложения для экономики моего предприятия до- стижим при ставке:	
	12%	44%
	10%	63%
	9%	81%
	8%»	91%
3.	В сфере налоговой политики респонденты считают обоснованными следующие меры:	
	— одобряют решения Казахстана и Киргизии о снижении ставки НДС до 12% и считают такую меру необходимой в Российской Федерации;	97%
	— полагают, что необходимо расширить НДС-обложение, распространив его на банки и другие финансовые учреждения в качестве компенсации для бюд- жета от снижения НДС;	95%
	— для целей совершенствования налогового законодательства на всех уровнях принятия решений необходимо создать выборные совещательные органы из числа плательщиков налога для выражения мнения о наиболее рациональном порядке налогообложения;	100%
	— необходим переход к межбюджетному перераспределению НДС-платежей на основе расщепления ставки НДС между федеральным и региональным уровнями бюджетов;	93%
	— необходима ликвидация налоговых преимуществ по НДС для иностран- ных производителей перед предприятиями отечественной промышленности;	92%
	— необходим общественный контроль за расходованием бюджетных средств;	97%
	— необходимо введение уголовной ответственности для чиновников за «не- законное обогащение»	90%
4.	Оценка качества налогово-бюджетной политики путем заполнения пробела в утверждении: «государство тратит «впустую» не менее ____ копеек с каждого руб- ля полученных налогов»	
	10	2%
	25	32%
	50	54%
	70	12%

Таблица 2

Результаты опроса 192 руководителей и собственников малых предприятий, занимающихся производством промышленной продукции в условиях специальных (без НДС) режимов налогообложения. Опросы выполнены в 2015–2016 гг.

1.	Ведущее место среди факторов, препятствующих развитию предприятий, отдано четырем позициям:	Доля опрошенных предпринимателей, высказавшихся утвердительно
	– наличие НДС-барьера, затрудняющего вхождение в систему разделения труда с участием крупных производителей;	73%
	– коррупция государственных и муниципальных чиновников и управляющих менеджеров корпораций;	90%
	– недоступность источников среднесрочного и долгосрочного финансирования;	92%
	– сложность привлечения квалифицированного персонала	64%
2.	В сфере налоговой политики считают обоснованными следующие меры:	
	– одобряют решения Казахстана и Киргизии о снижении ставки НДС до 12% и считают такую меру необходимой в Российской Федерации;	99%
	– полагают, что необходимо расширить НДС-обложение, распространив его на банки и другие финансовые учреждения в качестве компенсации для бюджета от снижения НДС;	91%
	– для целей совершенствования налогового законодательства на всех уровнях принятия решений необходимо создать выборные совещательные органы из числа плательщиков налога для выражения мнения о наиболее рациональном порядке налогообложения.	100%
3.	Оценка качества налогово-бюджетной политики путем заполнения пробела в утверждении: «государство тратит «впустую» не менее ___ копеек с каждого рубля полученных налогов»	
	10	7%
	25	27%
	50	44%
	70	20%
	затруднились с ответом	2%

Среди первоочередных мер в данном направлении следует провести ревизию фискальных привилегий иностранного глобального капитала и отечественного финансового капитала, извлекающих сверхдоходы при минимальном налогообложении, а также привилегий других рентоориентированных отраслей народного хозяйства.

В частности, очевидно, что норма п/п. 3 п. 3 ст. 149 НК РФ о том, что не подлежат налогообложению банковские операции, «в том числе оказание посреднических услуг по операциям купли-продажи иностранной валюты», обусловлена интересами финансового капитала, получающего значительные доходы³ в виде комиссионных вознаграждений от по-

среднических операций по купле-продаже валюты на межбанковской валютной бирже.

При этом важно учесть, что общеевропейские принципы взимания НДС и порядок, предшествующий принятию данной нормы в составе второй части НК РФ, предполагают взимание НДС с суммы комиссии банка при купле-продаже иностранной валюты за счет и по поручению клиентов.

Шестая директива Совета от 17 мая 1977 г. № 77/388/ЕЕС «О гармонизации законодательства государств-членов в отношении налогов с оборота — Общая система налога на добавленную стоимость: единообразная база исчисления»⁴ предусматривает принцип обложения НДС любых

³ В 2008 г. обороты банков по посредническим операциям купли-продажи валюты составляют более 1 трлн руб. ежегодно (см.: Финансы. 2008. № 8. С. 35).

⁴ Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes — Common system of value added tax: uniform basis of

операций поставки товаров и услуг, выполняемых за вознаграждение.

Закон РФ от 6 декабря 1991 г. № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость» до 1 апреля 1996 г. предусматривал освобождение от налога операций: по выдаче и передаче ссуд, совершаемых по денежным вкладам, расчетным, текущим и другим счетам, связанным с обращением валюты, денег, банкнот, являющихся законными средствами платежа (кроме используемых в целях нумизматики); с ценными бумагами, за исключением брокерских и иных посреднических услуг.

Судебная практика в отношении налоговых споров по данной тематике находит подтверждение в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 14 ноября 1995 г. № 1573/955. В изложении п/п. «е» п. 1 ст. 5 Закона РФ от 6 декабря 1991 г., вступившего в силу с 1 апреля 1996 г., законодатель освобождает банковские операции (кроме инкассации) от налога на добавленную стоимость, оставляя однозначную трактовку вопроса об обложении у банков посреднических услуг по операциям купли-продажи иностранной валюты за пределами нормативного усмотрения.

Данная фискальная привилегия не обоснована интересами общего блага. Более того, она им явно противоречит. Безналоговый характер присвоения спекулятивной добавленной стоимости стимулирует сверхдоходы банков и побуждает их к накоплению валютных средств, всемерному увеличению объемов операций на валютной бирже, игре на разнице обменных курсов и в итоге превращается в дополнительный фактор дестабилизации макроэкономической ситуации в экономике. Размеры проводимых операций кратно превышают реальные потребности экономики: общий объем торгов в 2015 г. на биржевом валютном рынке составил 311 трлн руб.⁶ с почти полуторным увеличением в 2016 г.

В широком смысле валютные спекуляции посредничающих банков являют собой пример отделения капитализма от реальной экономики, когда «капитал стал служить капиталу, а не ценности», а финансовые системы становятся хищниками⁷. Это наносит ущерб самой расхищаемой кредитно-банковской системе⁸.

assessment URL: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:en:NOT> (дата обращения: 01.03.2017).

⁵ См.: Вестник ВАС РФ. 1996. № 2.

⁶ URL: <http://moex.com/s490> (дата обращения: 01.03.2017).

⁷ Малган Д. Саранча и пчела: Хищники и творцы в капитализме будущего. М., 2014. С. 367.

⁸ «Суммарная дыра в балансах 68 банков, которые в 2016 г. лишились лицензии, составила 560 миллиардов рублей»

Таким образом, нет никаких препятствий в восстановлении нормативного требования об уплате НДС с выручки от посреднических услуг по операциям купли-продажи иностранной валюты с соответствующей корректировкой п/п. 3 п. 3 ст. 149 НК РФ. Если экстраполировать ставку налога Тобина в размере 0.5% оборота проводимых финансовых операций на исключенный в результате предоставления рассматриваемой льготы налог, то с учетом сокращения объемов посреднических валютных операций в связи с данным фискальным ограничением дополнительные сборы от НДС могут находиться в диапазоне 1.3—1.8 трлн руб., или в размере 50—70% от общих поступлений НДС в федеральный бюджет.

Следует также обратить внимание на п/п. 12 ст. 150 НК РФ, предоставляющий освобождение от НДС ввозу морских судов, который введен Федеральным законом⁹ в 2005 г. Десятилетний период действия данной фискальной меры позволяет подвести итоги и выявить ее результативность.

По данным Федеральной таможенной службы, общий импорт морских судов в страну в 2005—2015 гг. составляет 7.7 млрд долл.¹⁰ Соответственно, сумма освобождений по НДС исчисляется в размере, примерно равном 1.5 млрд долл. За этот же период (2005—2015 гг.) количество морских судов в Российской Федерации уменьшается на 22.7% — с 3574 шт. (2005 г.) до 2760 шт. (2015 г.)¹¹. Особенно красноречиво выглядит провал отрасли отечественного судостроения, которая до введения фискальных преференций в пользу зарубежных компаний с трудом, но строит морские суда. Из табл. 3 видно, что последними годами выпуска являются 2006 и 2007 гг., т.е. выпуск ограничивается рамками двухлетнего срока достройки морских судов, уже заложенных на судовых верфях. Единичный ввод судов в 2008—2010 гг. завершается фактической ликвидацией отрасли российского судостроения.

Падение отечественного морского судостроения обусловлено целым рядом факторов, но очевидно также, что освобождение от НДС импорта морских судов не в последнюю очередь оказало свое негативное влияние. Даже простое использование фискальных поступлений от таможенного НДС может обеспечить ежегодное государственное финансирование данной отрасли. В совокупности

(см.: Более полтриллиона рублей достигла дыра в балансах 68 банков // Росс. газ. 2017. 3 янв.).

⁹ См.: СЗ РФ. 2005. № 52 (ч. 1), ст. 5581.

¹⁰ См.: URL: http://www.customs.ru/index.php?option=com_newsfeeds&view=category&id=52&Itemid=1978 (дата обращения: 01.03.2017).

¹¹ См.: Транспорт и связь в России. 2016. Стат. сб. / Росстат. М., 2016. С. 61.

Таблица 3

**Количество построенных крупнотоннажных морских самоходных сухогрузных судов
в период 1995–2015 гг. в Российской Федерации**

Годы постройки/ количество морских судов (шт.)	1995	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011–2015
	4	5	2	7	3	4	3	5	9	1	1	1	0

с затратами, которые несет Россия при оплате иностранным перевозчикам фрахта, доставка более половины отечественного экспорта, осуществляемого морским транспортом, составляет убытки в миллиарды долларов ежегодно.

Кроме налоговых льгот, прямо указанных в тексте статей гл. 21 НК РФ, в результате системного толкования норм объектом налогообложения НДС признаются операции по реализации услуг на территории Российской Федерации. В целях применения налога на добавленную стоимость порядок определения места реализации услуг установлен нормами ст. 148 НК РФ. Положениями п/п. 5 п. 1 ст. 148 место реализации услуг по аренде воздушного судна определяется по месту осуществления деятельности организации, оказывающей данные услуги. Согласно п. 2 ст. 148 НК РФ местом осуществления деятельности организации, выполняющей указанные услуги, признается территория Российской Федерации в случае присутствия этой организации на территории Российской Федерации на основе государственной регистрации.

Соответственно, местом реализации услуг по аренде (финансовой аренде — лизингу) воздушного судна, оказываемых иностранным лицом на основании договора аренды транспортного средства, территория Российской Федерации не признается, такие услуги налогом на добавленную стоимость на территории Российской Федерации не облагаются.

Денежные средства, перечисляемые российской организацией — арендатором иностранному лицу — арендодателю в целях компенсации расходов на техническое обслуживание, ремонт и страхование воздушного судна, на основании норм ст. 146, 148 НК РФ в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость не включаются.

Данный порядок формируется с 2005 г.¹² и систематически подтверждается письмами Министерства финансов РФ¹³, а впоследствии и судеб-

ной практикой. Например, в 2007 г. Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа указывал, что, «поскольку иностранная организация (лизингодатель) фактически на территории Российской Федерации не присутствует, оказанные ею услуги по сдаче морского судна в аренду (лизинг) налогом на добавленную стоимость не облагаются»¹⁴.

Принятие описанного выше льготного порядка позволило зарубежным авиастроительным и судостроительным корпорациям реализовать по договорам лизинга российским перевозчикам самолетов и морских судов за 2005–2016 гг. на десятки миллиардов долларов. В итоге федеральный бюджет не получает многомиллиардных платежей в виде НДС; нанесен непоправимый ущерб, практически завершающий процесс ликвидации отечественных отраслей самолетостроения и судостроения.

Продолжают оставаться актуальными замечания проф. М.М. Алексеенко в 1885 г. относительно того, что «налоги могут нажимать одних лиц, ослаблять их в хозяйственном отношении, оставлять свободными других, которые и вырастают во весь рост»¹⁵. В рассматриваемых случаях российское законодательство поднимает «во весь рост» доходы отечественного кредитно-финансового сектора, позволяя его бенефициарам перераспределять в свою пользу многомиллиардные состояния иностранных, преимущественно американских и европейских, высокотехнологичных авиастроительных и судостроительных корпораций. И наоборот, способствует «ослаблению» и разрушению отечественных производственных предприятий и целых отраслей экономики, заставляя их вступать в борьбу с глобальным зарубежным и отечественным торгово-финансовым капиталом без шансов на успех.

В пользу такого снижения ставки НДС можно выдвинуть следующие доводы.

¹² См.: Федеральный закон от 22 июля 2005 г. № 119-ФЗ // СЗ РФ. 2005. № 30 (ч. II), ст. 3130.

¹³ См.: Письмо Министерства финансов РФ от 4 октября 2005 г. № 03-04-08/278; Письмо Министерства финансов РФ от 16 июля 2007 г. № 03-07-08/196.

¹⁴ См.: Постановление ФАС Северо-Западного округа от 6 апреля 2007 г. по делу № Ф42-2308/2006.

¹⁵ Алексеенко М.М. Подходящий налог и условия его применения: речь, произнесенная в торжественном собрании Императорского Харьковского ун-та 17 янв. 1885 г. Харьков, 1885. С. 2.

Снижение должно произойти, как минимум, до тех значений, которые первоначально были установлены при введении налога в ведущих европейских государствах — Германии в 1968 г. (10%), Великобритании в 1973 г. (10%), Швеции в 1969 г. (11.1%), Италии в 1973 г. (12%). Европейские законодатели совершенно четко осознают, что для адаптации национальных экономик к режиму налогообложения добавленной стоимости необходимы минимальные ставки НДС, к увеличению которых необходимо подходить с величайшей осторожностью, руководствуясь более не фискальными соображениями, а фактическими социально-экономическими обстоятельствами. Знание основных характеристик и ограничений оптимальной налоговой системы в идеале дает научное обоснование для проведения налоговых реформ. При этом исследователи отмечают¹⁶ важное условие налоговых нововведений, которое состоит в том, что фискальные поступления должны увеличиваться, если взимание налога начинается с низкой ставки налогообложения, дальнейшее повышение налоговой ставки приводит к искажению стимулов и к снижению доходов.

Снижение российской ставки НДС обусловлено логикой формирования единого евразийского экономического пространства, страны-участницы которого имеют экономики переходного типа с ограниченными возможностями по созданию добавленной стоимости. Более того, в Казахстане — наиболее значительном государстве-партнере России по ЕАЭС — с 1 января 2009 г. установлена основная ставка НДС в размере 12%¹⁷.

В целом снижение высоких налоговых ставок позволяет избежать чрезмерных потерь¹⁸.

Во-первых, жесткая фискальная политика искажает поведение налогоплательщиков, заставляя

их применять альтернативные стратегии, вынуждая собственников к выводу полученных средств за пределы Российской Федерации.

Во-вторых, расчеты показывают, что чрезмерные потери от налога имеют кумулятивный эффект и примерно пропорциональны квадрату налоговой ставки. Так, введение с 1 января 1992 г. ставки НДС в размере 28%, которая, как минимум, в три раза превышает ее возможные значения, увеличивает потери организаций-налогоплательщиков в девять раз.

В-третьих, чрезмерные потери вызваны расточительным расходованием бюджетных поступлений. С позиции общего блага абсолютно необъяснимо бюджетное финансирование в несостоятельные кредитные учреждения, банкротство которых вызвано воровством их собственников. По оценке агентства «Fitch», российской властью с 2014 г. потрачено 3.2 трлн руб. на поддержку банковского сектора, что эквивалентно 3.7% от ВВП 2016 г.,¹⁹ в том числе получили: Банк Москвы — 294.8 млрд руб.; банк «Траст» — 129 млрд руб.; Мособлбанк — 129.2 млрд руб.; Балтийский банк — 57.4 млрд руб.

Трансформация существующей фискальной формы в вариант менее агрессивного налогообложения добавленной стоимости

В данном случае требует отдельного исследования вопрос обложения действительной, а не «фискальной» добавленной стоимости. Основной объем добавленной стоимости представляет собой сумму заработной платы, страховых взносов и прибыли организации. Анализ отчетности производственных предприятий показывает, что более 70% организаций в 2014—2016 гг. не генерируют добавленной стоимости в виде прибыли, а под НДС-обложение попадает фактор труда. Соответственно, в большинстве хозяйствующих субъектов Российской Федерации НДС — исключительное средство дополнительной налоговой нагрузки на труд, которое крайне негативно воздействует на рынок труда и условия предпринимательской деятельности. Поскольку источником уплаты НДС в данном случае выступает не добавленная стоимость в виде прибыли, а добавленная стоимость в виде труда, то логично, что предприниматель предстает перед трилеммой: снижение оплаты труда; агрессивная налоговая оптимизация; ликвидация бизнеса. В реальности задача не имеет удовлетворительного решения. Применение первых двух вариантов, как правило, лишь дает некоторую отсрочку в ликвидации предприятия. «Чудесная особенность» стабильности бюджетных поступлений НДС в условиях падения платежей от налогообложения прибыли

¹⁶ Об этом утверждает Й. Шумпетер в своей работе «Кризис налогового государства», подготовленной перед крушением обремененной тяжелыми налогами Австро-Венгерской империи (см.: *Schumpeter J. The Crisis of the Tax State // Schumpeter J.A. The Economics and Sociology of Capitalism / R. Swedberg (ed). Princeton, 1991*); рассуждения о правильности первоначального введения низких налогов содержит классическое сочинение Ибн Хальдуна «Мукаддима» (см.: *Ibn Kaldun. The Muqaddimah / F. Rosenthal (transl.). Princeton, 1967*).

¹⁷ В соответствии с Законом Республики Казахстан от 7 июля 2006 г. № 177 «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты по вопросам налогообложения» ставки НДС снижены: с 15% до 14% с 1 января 2007 г.; с 14% до 13% с 1 января 2008 г.; с 13% до 12% с 1 января 2009 г.

¹⁸ Чрезмерные потери налогоплательщика в данном контексте могут быть выражены в виде разницы между ценностью денег для налогоплательщика и ценностью денег для бюджета. Важно отметить, что ценность денежных средств бюджета резко сокращается. Об этом свидетельствует бюджетное финансирование многочисленных объектов длительного строительства с сомнительной эффективностью, неразумное использование государственной собственности, нецелевое расходование выделяемых средств и неслыханное их растратывание.

¹⁹ URL: <http://www.vestifinance.ru/articles/81409> (дата обращения: 14.03.2017).

превращается в массовое банкротство предприятий и уничтожение легальных рабочих мест. Разумно усомниться в правомерности подобного «налогового решения». Очевидно, что усиление налоговой нагрузки на труд в период экономических затруднений должно иметь достаточно веские основания. Общество должно оценить безусловность необходимости приобретений от бюджетных расходов, возможность осуществления которых связана с потерей рабочих мест в легальном секторе экономики. Фискальные изъятия в рамках налогообложения добавленной стоимости из оплаты труда рабочих, инженерных и технических работников предприятий выступают «стабильным» источником незаконного обогащения.

Соображения справедливости и обоснованности налогообложения требуют разумного разрешения очерченной проблематики фискального перераспределения. В конце XIX в. проф. Л. Штейном²⁰ предлагается методология определения тяжести налогообложения для отдельных отраслей и производств, которая состоит в выделении трех групп налогоплательщиков: для первой группы налог «не должен быть признаваем слишком обременительным, пока развивается подлежащее ему производство»; для второй группы налог «вызывает сомнения, когда данное производство поддерживается на одном уровне»; для третьей группы «налог становится слишком тяжелым, когда падает подлежащее ему производство»²¹. Л. Штейн указывает на принципиально важное условие разумного налогообложения — соотношение налоговой нагрузки с возможностями производства и делает вывод о том, что «данное производство, невзирая на налоги, развивается до тех пор, пока налог не отнимает у него всей капиталобразовательной силы»²².

Экономические интересы отечественных предприятий все активнее подвигают к идее возврата к налогу с оборота, который является классическим примером налога на производство. Платежи по данному налогу уменьшают налогооблагаемую прибыль и оказывают равное пропорциональное воздействие на факторы производства. Непосредственное действие налогообложения оборота заключается в снижении дохода организации на величину налоговых платежей.

Представляется, что в целом нет никаких препятствий для принятия решения о замене НДС налогом с оборота. В общем виде с введением налога

с оборота в налогообложение добавленной стоимости возвращается механизм равного фискального воздействия на труд и капитал как факторы производства. Ключевыми пунктами такого решения являются снятие основного бремени налога с трудовых начислений и переход к симметричному обложению труда и капитала. Представляется, что именно такой подход предполагают положения Конституции РФ о приоритете прав и свобод человека и гражданина, об обязанности государственной власти их соблюдения и защиты. Несмотря на то, что юридически плательщиками НДС являются организации, действительные носители налогового бремени — граждане. «Налоги платят люди, трудом, разумом, волей которых создается экономический источник налогов»²³.

Логика конституционных положений со всей неизбежностью ставит вопросы о защите многочисленных созидателей общего блага, о пределах фискального суверенитета государства, о трансформации системы НДС. Очевидно, что существующий механизм правового регулирования налогообложения добавленной стоимости снижает вознаграждение работников.

При этом, если соотнести уровень развития российской экономики с европейскими аналогами, выяснится, что он примерно соответствует экономикам развитых стран Европы начала 1950-х годов. Но если экстраполировать уровень налоговых изъятий в послевоенных Германии и Японии к налогообложению современной России, то это примерно может соответствовать 15—18% налога на прибыль, 6—7% НДС и 30—35% налогообложения труда (НДФЛ — 13% и страховые взносы 17—22%).

Расширение круга участников в налогообложении добавленной стоимости через наделение статуса субъекта налога финансовых учреждений

Необходимо пересмотреть концептуальные подходы к налогообложению финансового сектора экономики и отнести их к субъектам налогообложения добавленной стоимости.

Платежная способность финансовых институтов не вызывает никаких сомнений. Более того, по этому критерию банки и страховые организации должны занимать ведущее место среди субъектов НДС. Финансовый капитал в России аккумулирует гигантские прибыли, предоставляя денежные ресурсы под процент (до 25%, а в отдельных случаях до 40% годовых).

Налоговые преференции в системе НДС поощряют положение, при котором «дремлющая сила накопления по сложному проценту пробудилась и вернула

²⁰ Лоренц фон Штейн (1815—1890) — немецкий правовед, философ, историк, экономист, советник японского правительства, профессор Венского университета, член-корреспондент Петербургской академии наук, автор идеи социального государства.

²¹ Stein L. Lehrbuch der Finanzwissenschaft. 1878. S. 538—540.

²² Ibid. S. 538.

²³ Слом В.И. Снова о юридических аспектах налогообложения // Налоговый вестник, 1999. № 7. С. 7.

себе былую мощь, которая поражает»²⁴: ее активы в российских банках составляют 90 трлн руб.

Внесение изменений в налоговое законодательство относительно налогообложения операций финансовых организаций может иметь целый комплекс положительных результатов. Исчисление и уплата НДС с доходов, получаемых финансовыми организациями от оказания услуг, позволяют организациям — потребителям финансовых услуг получить право на возмещение по НДС.

Таким образом, устраняется положение, при котором финансовый капитал в режиме освобождения от налогообложения добавленной стоимости получает экономически необоснованные налоговые льготы от неуплаты НДС, а налоговая нагрузка переходит на предприятия-заемщики.

Подобное налоговое неравенство означает, что доходность финансового капитала получает мощный НДС-импульс к рекапитализации имущества, накопленного в прошлом, которая опережает рост производства и трудовых доходов. Данное утверждение, очевидно, подлежит своему развитию в русле обеспокоенности, высказываемой в своем анализе ключевого противоречия современного капитализма проф. Т. Пикетти (Франция): «Это неравенство отражает фундаментальное логическое противоречие. Накопленный капитал воспроизводит себя сам быстрее, чем увеличивается производство. У предпринимателей даже не будет времени для того, чтобы превратиться в рантье, поскольку они просто исчезнут. Прошлое пожирает будущее»²⁵.

Правило уплаты НДС по операциям финансовых организаций предполагает систематический налоговый контроль и тем самым создает дополнительный барьер в банковском секторе для бесконтрольного изъятия и перераспределения денежных средств.

В мире имеются прецеденты успешного налогообложения финансовых институтов. В качестве дополнительного аргумента можно указать на тот факт, что в соответствии с законодательством Израиля финансовые институты исчисляют налоговую базу как сумму прибыли и фонда заработной платы²⁶. Таким образом, израильский опыт предоставляет альтернативный вариант налогообложения на основе метода суммирования. Однако, отмечая достоинства простоты его фискального применения, необходимо указать, что подобная методология противоречит сложившейся в России идеологии налогообложения добавленной

стоимости, которая сегодня достаточно успешно выстраивает сквозные цепочки контролируемого в режиме реального времени НДС-обложения. В связи с этим ввод финансовых институтов в сферу НДС должен сопровождаться не сменой методологии, а рассматриваться в качестве расширения пространства налогообложения добавленной стоимости с применением коррекции приемов и способов исчисления налога, определяемых спецификой банковской и страховой деятельности.

Изложенная аргументация позволяет сформулировать нормативно-правовое решение и предложить проект изменений и дополнений в гл. 21 НК РФ в следующем виде:

Внести в часть вторую Налогового кодекса РФ следующие изменения:

1) в статье 149:

а) в пункте 3 признать утратившими силу абзацы третий-десятый подпункта 3;

признать утратившими силу подпункты 3.1.; 4; 5; 33;

2) в статье 150:

а) признать утратившим силу подпункт 12.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. *Алексеев М. М.* Подоходный налог и условия его применения: речь, произнесенная в торжественном собрании Императорского Харьковского университета 17 янв. 1885 г. Харьков, 1885. С. 2.
2. Более полтриллиона рублей достигла дыра в балансах 68 банков // Росс. газ. 2017. 3 янв.
3. *Воробей Ю. Л.* Особенности исчисления и взимания НДС в Израиле // Налоговый вестник. 2000. № 11. С. 123.
4. *Исаев А. А.* Очерк теории и политики налогов // Цит. по: Финансы и налоги: очерки теории и политики. М., 2004. С. 603.
5. *Кейнс Дж. М.* Экономические возможности наших внуков // Вопросы экономики. 2009. № 6. С. 61.
6. *Малган Д.* Саранча и пчела: Хищники и творцы в капитализме будущего. М., 2014. С. 367.
7. *Пикетти Т.* Капитал в XXI веке. М., 2015. С. 585.
8. *Слом В. И.* Снова о юридических аспектах налогообложения // Налоговый вестник, 1999. № 7. С. 7.
9. *Стиглиц Д.* Цена неравенства. Чем расслоение общества грозит нашему обществу. М., 2017. С. 45.
10. Транспорт и связь в России. 2016. Стат. сб. / Росстат. М., 2016. С. 61.
11. *Ibn Kalduhn.* The Muqaddimah / F. Rosenthal (transl.). Princeton, 1967.

²⁴ Кейнс Дж. М. Экономические возможности наших внуков // Вопросы экономики. 2009. № 6. С. 61.

²⁵ Пикетти Т. Капитал в XXI веке. М., 2015. С. 585.

²⁶ См.: Воробей Ю. Л. Особенности исчисления и взимания НДС в Израиле // Налоговый вестник. 2000. № 11. С. 123.

12. *Schumpeter J.* The Crisis of the Tax State // *Schumpeter J.A.* The Economics and Sociology of Capitalism / R. Swedberg (ed). Princeton, 1991.
13. Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes — Common system of value added tax: uniform basis of assessment. URL: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388: en: NOT> (дата обращения: 01.03.2017).
14. *Stein L.* Lehrbuch der Finanzwissenschaft. 1878. S. 538—540.
5. *Kejns Dzh. M.* Ekonomicheskie vozmozhnosti nashih vnukov // *Voprosy ekonomiki*. 2009. № 6. S. 61.
6. *Malgan D.* Sarancha i pchela: Hishchniki i tvorecy v kapitalizme budushchego. M., 2014. S. 367.
7. *Piketti T.* Kapital v XXI veke. M., 2015. S. 585.
8. *Slom V.I.* Snova o yuridicheskikh aspektah nalogoblozheniya // *Nalogovyy vestnik*, 1999. № 7. S. 7.
9. *Stiglic D.* Cena neravenstva. Chem rassloenie obshchestva grozit nashemu obshchestvu. M., 2017. S. 45.
10. *Transport i svyaz' v Rossii*. 2016. Stat. sb. / Rosstat. M., 2016. S. 61.
11. *Ibn Kalduhn.* The Muqaddimah / F. Rosenthal (transl.). Princeton, 1967.
12. *Schumpeter J.* The Crisis of the Tax State // *Schumpeter J.A.* The Economics and Sociology of Capitalism / R. Swedberg (ed). Princeton, 1991.
13. Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes — Common system of value added tax: uniform basis of assessment. URL: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388: en: NOT> (дата обращения: 01.03.2017).
14. *Stein L.* Lehrbuch der Finanzwissenschaft. 1878. S. 538—540.

REFERENCES

1. *Alekseenko M.M.* Podohodnyy nalog i usloviya ego primeneniya: rech', proiznesennaya v torzhestvennom sobranii Imperatorskogo Har'kovskogo un-ta 17 yanv. 1885 g. Har'kov, 1885. S. 2.
2. Bolee poltrilliona rublej dostigla dyra v balansah 68 bankov // *Ross. gaz.* 2017. 3 yanv.
3. *Vorobej Yu. L.* Osobennosti ischisleniya i vzimaniya NDS v Izraile // *Nalogovyy vestnik*. 2000. № 11. S. 123.
4. *Isaev A.A.* Ocherk teorii i politiki nalogov // *Cit. po: Finansy i nalogi: ocherki teorii i politiki*. M., 2004. S. 603.
5. *Kejns Dzh. M.* Ekonomicheskie vozmozhnosti nashih vnukov // *Voprosy ekonomiki*. 2009. № 6. S. 61.
6. *Malgan D.* Sarancha i pchela: Hishchniki i tvorecy v kapitalizme budushchego. M., 2014. S. 367.
7. *Piketti T.* Kapital v XXI veke. M., 2015. S. 585.
8. *Slom V.I.* Snova o yuridicheskikh aspektah nalogoblozheniya // *Nalogovyy vestnik*, 1999. № 7. S. 7.
9. *Stiglic D.* Cena neravenstva. Chem rassloenie obshchestva grozit nashemu obshchestvu. M., 2017. S. 45.
10. *Transport i svyaz' v Rossii*. 2016. Stat. sb. / Rosstat. M., 2016. S. 61.
11. *Ibn Kalduhn.* The Muqaddimah / F. Rosenthal (transl.). Princeton, 1967.
12. *Schumpeter J.* The Crisis of the Tax State // *Schumpeter J.A.* The Economics and Sociology of Capitalism / R. Swedberg (ed). Princeton, 1991.
13. Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes — Common system of value added tax: uniform basis of assessment. URL: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388: en: NOT> (дата обращения: 01.03.2017).
14. *Stein L.* Lehrbuch der Finanzwissenschaft. 1878. S. 538—540.

DIRECTIONS OF REFORMING THE SYSTEM OF LEGAL REGULATION OF VALUE ADDED TAXATION

© 2019 D. G. Bachurin

Institute of the State and Law of RAS, Moscow

E-mail: 01ter@mail.ru

Received 16.10.2017

Article is devoted to consideration of basic bases of tax policy in the sphere of the taxation of value added in the Russian Federation. The most acute contradictions of standard and legal regulation in the VAT system which generally affect fiscal preferences of the global foreign capital and domestic financial capital, taking super profits at the minimum taxation are distinguished. The complex of proposals on transformation of institute of the taxation of value added in the Russian Federation which includes is made: decrease in a rate of the VAT to 10–12%; investment of financial institutions with the status of the subject of a tax. elimination of unreasonable privileges of limited participation in the taxation of value added.

Key words: the tax right, legal mechanism, the VAT, sales tax, noneconomic redistribution, fiscal policy, production factors, information capitalism, the operating bureaucracy, economy of transitional type.

Сведения об авторе

БАЧУРИН Дмитрий Геннадьевич — кандидат юридических наук, докторант Института государства и права РАН, Москва

Authors' information

BACHURIN Dmitry G. — PhD in Law, doctoral candidate of Institute of the State and Law of RAS, Moscow