

ФИНАНСОВОЕ ПРАВО

УДК 346.6, 336.225.4

*И. С. Пирога, С. С. Пирога***КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ НЕДОСТАТКИ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА
О НАЛОГЕ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ
И СПОСОБЫ ИХ УСТРАНЕНИЯ**

В статье проанализированы недостатки выбора элементов юридической конструкции НДС и обоснована невозможность их устранения улучшением администрирования. Целью исследования является обоснование выбора объекта налогообложения НДС, определение налоговой базы (налоги на добавленную стоимость, на прибыль, на доходы физических лиц) и базы страховых взносов. Устранение отмеченных недостатков требует определить добавленную стоимость в качестве объекта налогообложения и устранить налоговые правоотношения между субъектами. Установлена взаимосвязь добавленной стоимости, базы основных налогов (налоги на добавленную стоимость, на прибыль, на доходы физических лиц) и взносов социального страхования. Эффективное распределение добавленной стоимости между фондом оплаты труда и прибылью автоматически установит баланс покупательной способности и предложения товаров/услуг. Разработан метод определения ВВП по величине НДС, уплаченного в бюджет. Библиогр. 4 назв. Ил. 1.

Ключевые слова: добавленная стоимость, налог на добавленную стоимость, объект налогообложения, налоговая база, валовой внутренний продукт, администрирование НДС, теневая экономика.

*I. S. Pyroga, S. S. Pyroga***THE CONCEPTUAL SHORTCOMINGS OF THE VAT LEGISLATION
AND WAYS TO ADDRESS THEM**

The article analyzes the disadvantages of the choice of elements in the legal design of VAT and demonstrates the impossibility of relieving them by any administrative improvements. The aim of the study is to justify the choice of the object of VAT taxation, determination of the tax base: VAT, profit, income tax and base insurance premiums. The elimination of these shortcomings requires that you define

Пирога Игорь Степанович — кандидат юридических наук, докторант кафедры конституционного права и сравнительного правоведения, Ужгородский национальный университет, Украина, 88000, Украина, Закарпатская обл., г. Ужгород, пл. Народная, 3; maksa7@meta.ua

Пирога Сергей Степанович — кандидат юридических наук, преподаватель кафедры правоведения и канонического права, Карпатский университет им. Августина Волошина, 88000, Украина, Закарпатская обл., г. Ужгород, ул. Гойды, 4; pyroshuk@rambler.ru

Pyroga Igor Stepanovich — PhD, Doctoral student, Department of constitutional law and comparative law, Uzhgorod national University, 3, Narodnaya pl., Uzhgorod, 88000, Zakarpatsky region, Ukraine; maksa7@meta.ua

Pyroga Sergey Stepanovich — PhD, lecturer of faculty of jurisprudence and canonical law, Carpathian University named after Augustin Voloshin, 4, ul. Goydy, Uzhgorod, 88000, Zakarpatsky region, Ukraine; pyroshuk@rambler.ru

© Санкт-Петербургский государственный университет, 2017

added value as the object of taxation and eliminate tax legal relationships between the parties. We also establish the interrelation of value added and the base of the main taxes: VAT, income, individual income and social insurance contributions. Effective distribution of value added between wage Fund and profit will automatically balance the purchasing power and supply of goods/services. A method of determining GDP by the amount of VAT paid to the budget is proposed. Refs 4. Fig. 1.

Keywords: value added, VAT, taxation object, tax base, GDP, tax administration, shadow economy.

Налоги и налоговая политика в системе экономической и финансовой безопасности рассматриваются как источник доходов государства, инструмент регулирования рынка, канал обратной связи, возвращающий реакцию налогоплательщиков на налоговую политику государства. На Украине налоги и налоговая политика сосредоточиваются на одной функции — фискальной.

В ходе постепенной эволюции законодательства о налоге на добавленную стоимость (далее — НДС) было допущено несколько принципиальных (концептуальных) ошибок, искажающих юридическую и экономическую логику этого налога. Главных из них две: установлены налоговые правоотношения между плательщиками НДС [1]; налоговая база никак не связана с добавленной стоимостью [2]. Следствием первой ошибки является последовательное продвижение концепции уплаченного налога, в силу которой продолжает культивироваться представление об уплате налога одним налогоплательщиком другому. Принятый в Налоговом кодексе Украины (далее — НКУ) метод вычитания (в Налоговом кодексе РФ — метод налоговых накладных, счетов-фактур) для определения налоговых обязательств по НДС плательщика создает противоправные налоговые правоотношения между покупателем и продавцом. При таком подходе налогоплательщик получает право на использование собранных налогов в своих целях на протяжении определенного периода. Налоговые правоотношения могут складываться только между налогоплательщиком и государством, но не между налогоплательщиками. Налогоплательщики могут осуществлять транзит ранее уплаченного налога на всех последующих этапах производственного цикла.

Уплата налога не связывается с фактическим несением затрат, а определяется наличием счета-фактуры (налоговой накладной в НКУ), оформленного в установленном законом порядке. Эта форма уплаты налога порождает новые проблемы. Наличие счета-фактуры дает право на возмещение налога из бюджета независимо от того, был уплачен налог в бюджет ранее или нет; покупатель получает право на налоговые вычеты, а продавец может и не иметь обязанности уплатить налог в том же размере и в тот же период. Асимметрия выражается в том, что не совпадают совокупность юридических оснований для уплаты сумм начисленного налога у поставщика и одновременно вычет тех же сумм уплаченного налога у покупателя. Это не позволяет установить единый порядок определения налоговой базы у поставщика и покупателя. Не совпадают во времени момент начисления налога к уплате у поставщика и момент отнесения соответствующей суммы налога к вычету у покупателя, т. е. покупатель имеет право на налоговый кредит, а у продавца отсутствуют налоговые обязательства. В НКУ фактически используются самостоятельные правовые режимы вычисления налогового кредита и налоговых обязательств.

Отступление от принципа симметрии и отказ от добавленной стоимости в качестве объекта налогообложения привели к неправильному определению и иска-

жению представлений об источниках для уплаты налога. Через юридические нормы ст. 198 НКУ оказалась грубо искажена экономическая суть налога в части определения источников его уплаты. Различаются правила, по которым определяются источники уплаты налога при освобождении от НДС оборота отдельных видов товаров/услуг и освобождении от налогообложения деятельности отдельных групп налогоплательщиков — субъектов. Момент начисления налоговой базы никак не связан с моментом образования объекта налогообложения. Фактически это означает подмену объекта налогообложения.

Понятие «уплаченный налог» относительно налогового кредита (входного НДС) и возмещение ранее уплаченного налога — источник конфликта между государством и налогоплательщиками [3]. Эта норма порождает массовые злоупотребления, которые невозможно устранить никакими административными мерами. Налоговая сфера превратилась в наиболее прибыльный бизнес.

Цель настоящей статьи — обоснование выбора объекта налогообложения НДС, определение налоговой базы (налогов на добавленную стоимость, на прибыль, на доходы физических лиц) и базы страховых взносов.

Использование в качестве основного косвенного налога НДС требует переопределить некоторые устоявшиеся экономические понятия так, чтобы в структуре издержек (затрат, расходов) производства выделить в явном виде вновь созданную добавленную стоимость, указать ее составляющие, способ определения и источник финансирования. Принятый в настоящее время метод исчисления НДС определяется, по сути, как налог с оборота, к которому применяются налоговые вычеты (или совсем неудачно употребленное в НКУ понятие «налоговый кредит»). Налоговое законодательство России и Украины не оперирует таким понятием, как «вновь созданная добавленная стоимость», и не определяет ее в качестве объекта налогообложения.

Все недостатки налога на добавленную стоимость наиболее существенно влияют на результаты определения внутреннего национального продукта (ВНП) и внутреннего валового продукта (ВВП). Существуют три способа измерения ВНП (ВВП):

- 1) по расходам (метод конечного использования);
- 2) по добавленной стоимости (производственный метод);
- 3) по доходам (распределительный метод).

Очевидно, что величина ВВП, рассчитанная разными методами, должна быть одинаковой (различие может быть лишь на уровне статистических погрешностей). Теоретически такой вывод следует из того, что в экономике совокупный доход равен величине совокупных расходов, величина добавленной стоимости равна стоимости конечной продукции, а величина стоимости конечной продукции есть не что иное, как сумма расходов конечных потребителей на покупку совокупного продукта.

На практике получить одну и ту же цифру ВВП каждым методом невозможно в принципе (по крайней мере, на Украине). Дело даже не в том, что законодательство создает идеальные условия для уклонения от уплаты налога всеми возможными способами. Просто значительная часть трудоспособного населения Украины зарабатывает за рубежом. Точной цифры никто не знает, но по разным оценкам до 10 млн чел. постоянно или периодически находятся на заработках в других странах. На заработанные деньги трудовые мигранты содержат семьи на Украине, строят

дома, покупают автомобили, учат детей и т. п. Разница в доходах и расходах — это не только теневая экономика (доходы и добавленная стоимость теневой экономики в ВВП не включаются, но по расходам этого не скажешь), но и неучтенные, но законные доходы трудовых мигрантов. *Чистые факторные доходы из-за рубежа* — это разность между доходами, полученными гражданами данной страны за рубежом, и доходами иностранцев, полученными на территории данной страны. Если факторные доходы учесть объективно нельзя, то нет возможности получить одинаковую величину ВВП при расчете по доходам (распределительный метод) и по расходам (метод конечного использования). Вместе с тем Укрстат дает абсолютно одинаковое значение ВВП для всех трех методов без учета факторных доходов и расходования средств, полученных в теневой экономике. Премьер-министр Владимир Гройсман признал, что в данный момент в теневой экономике в обращении находится около 1,1 трлн грн.¹

Из вышеизложенного ясно, что реальный ВВП на Украине можно рассчитать единственным методом — методом добавленной стоимости (производственным методом). *Производственный метод расчета ВВП* отражает официальное определение международной организации — Организации международного сотрудничества и развития (*Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD*). Алгоритм действий при использовании данного способа представлен ниже:

- 1) произвести расчет валовой стоимости внутреннего производства (учитывая разные секторы экономики);
- 2) определить объем промежуточного потребления, т. е. стоимость материалов, комплектующих и услуг, использованных при производстве конечных продуктов и услуг;
- 3) вычесть промежуточное потребление из валовой стоимости для получения показателя валовой добавленной стоимости.

При подсчете ВВП производственным методом суммируется стоимость, добавленная на каждой стадии производства конечного продукта. Суммируя добавленную стоимость на каждой стадии производственно-реализационного цикла, получаем реальную величину ВВП (без необходимости исчисления и последующего вычитания объемов промежуточного потребления). Используя метод добавленной стоимости для расчета ВВП, можно не только получить реальную величину, но и определить направления оптимизации налоговой системы и способы администрирования налогов и сборов.

Добавленная стоимость определяет налоговую базу НДС. Воспользовавшись данными сбора НДС с товаров/услуг, произведенных и реализованных на Украине (54,1 млрд грн.)², можем определить величину добавленной стоимости, которая соответствует собранному НДС, используя соотношение:

$$\text{ДС} = \text{НДС}_{\text{уплаченный}} / \text{Ч}_{\text{НДС}}$$

¹ Пашков А. Теневая экономика Украины: о еще одном проваленном обещании Кабмина. URL: <http://blog.ubr.ua/finansy/tenevaia-ekonomika-ukrainy-o-eshe-odnom-provalennom-obeshanii-kabmina-14587> (дата обращения: 20.07.2017).

² Уточнений звіт про виконання Державного бюджету України за 2016 рік. URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/informatsiia-shchodo-vykonannia-derzhavnoho-ta-zvedenoho-biudzheta-ukrainy--za--rik?category=bjudzhet&subcategory=2016> (дата обращения: 20.07.2017).

где ДС — добавленная стоимость, $Ч_{\text{НДС}}$ — часть НДС в цене реализации товара/услуги. $Ч_{\text{НДС}}$ в свою очередь рассчитывается так:

$$Ч_{\text{НДС}} = С_{\text{НДС}} / (100 + С_{\text{НДС}}),$$

где $С_{\text{НДС}}$ — действующая ставка НДС, в процентах.

Принимая во внимание основную ставку НДС 20 %, легко определить ВВП по добавленной стоимости (производственный метод) товаров/услуг, произведенных и реализованных на Украине. Доля НДС в ВВП составляет: $Ч_{\text{НДС}} = 20/120 = 1/6$. Соответствующая часть ВВП Украины в 2016 г. равна $54,1 \times 6 = 324,6$ млрд грн.

Три составляющие могут повлиять на точность наших расчетов:

- ставка НДС на лекарственные средства, составляющая 7 %, а не 20 %;
- товары/услуги, не облагающиеся налогом (ст. 197 НКУ);
- товары/услуги, не составляющие объект налогообложения (ст. 196 НКУ).

Указанные причины вряд ли изменят ВВП значительно. Доля лекарственных средств, производимых на Украине, слишком мала, как и доля товаров, не подлежащих налогообложению. Что касается товаров и услуг, не являющихся объектом налогообложения, то они и не включаются в ВВП по определению. Поэтому наша оценка ВВП в этой части довольно реалистична.

Правда, использованная нами сумма НДС 54,1 млрд грн. от налогообложения товаров/услуг, произведенных на Украине в 2016 г., не включает налогообложение природного газа. Но НДС природного газа, добытого на Украине, нет и в отчете о выполнении бюджета, но он включен в отчет о ВВП: поставки электроэнергии, газа, пара и кондиционированного воздуха — 72,037 млрд грн. Какую часть этой суммы составляет НДС, полученный от реализации природного газа, добытого на Украине, определить невозможно. Электроэнергия, пар и кондиционированный воздух уже включены в 54,1 млрд грн. и поэтому не могут суммироваться повторно.

Часть продукции, произведенной на Украине в 2016 г., была экспортирована. Величина добавленной стоимости этой продукции может быть определена исходя из суммы возмещения НДС из бюджета для экспортируемой продукции — 94,9 млрд грн. Добавленная стоимость этой продукции определяется так же: $94,9 \times 6 = 569,4$ млрд грн.

Сумма возмещенного НДС — 94,9 млрд грн. — также вызывает сомнение. Законно ли возмещен НДС? Статистика показывает, что всегда, когда производится налоговая сверка со странами — импортерами нашей продукции, Украина экспортирует продукции в разы больше, чем импортируют ее другие страны из Украины.

Рассчитанная выше добавленная стоимость экспортируемой продукции не учитывает последней стадии производства (если импортером является производитель). Добавленная стоимость, созданная на предыдущих стадиях, составляет $94,9 \times 6 = 569,4$ млрд грн. Добавленная стоимость, созданная непосредственно экспортером (не подлежащая налогообложению НДС), тут не учитывается. И поскольку НКУ вообще не предполагает вычисления добавленной стоимости (ни на какой стадии производства), то ее величина не может быть получена вычислением вышеиспользованным методом. Примем на веру статистические данные — добавленная стоимость экспортируемых товаров/услуг равна 1174,625 млрд грн. В этом случае на последней стадии производства произведена добавленная стоимость

1 174,625 – 569,4 = 605,225 млрд грн., что составляет 51,5 % добавленной стоимости экспортируемого товара/услуги.

Стратегия минимизации налоговых платежей диктует иную логику поведения субъекта внешнеэкономической деятельности. Стараясь получить максимальное возмещение из бюджета, экспортерами, как правило, выступают посредники, которые создают символическую часть добавленной стоимости экспортируемого товара. Это позволяет получить максимальную сумму возмещения. Сделанные замечания не позволяют нам принять статистические данные по экспорту товаров/услуг в качестве реального показателя. Но при существующем подходе к исчислению добавленной стоимости нет возможности получить реальные цифры по экспорту.

С учетом замечаний о достоверности некоторых данных по ВВП и повторно-го счета по электроэнергии, пару и кондиционированному воздуху, максимальное значение номинального ВВП Украины в 2016 г. составляет: $1\,174,625 + 324,6 + 72,037 = 1\,571,257$ млрд грн.

Согласно статистической отчетности номинальный ВВП Украины в 2016 г. составил 2383,182 млрд грн.³, что в 1,567 раза больше ВВП, рассчитанного методом добавленной стоимости. Это означает, что в 2016 г. НДС не облагалась сумма 811,925 млрд грн. или бюджет недополучил 135,321 млрд грн. только НДС. Надо учесть, что на Украине используется электронное администрирование НДС (ст. 200¹ НКУ).

Предложенный метод расчета добавленной стоимости включает все косвенные налоги, поэтому представляет ВВП в рыночных ценах и не требует корректировки.

Сделаем замечание относительно амортизации (*depreciation*), или восстановительных инвестиций. Валовые инвестиции (*gross investment* — I_{gross}) представляют собой совокупные инвестиции, включающие в себя как амортизацию A , так и чистые инвестиции (*net investment* — I_{net}): $I_{gross} = A + I_{net}$. Такое деление инвестиций связано с особенностями функционирования основного капитала. В процессе своего использования основной капитал изнашивается, «потребляется» и требует замены, «восстановления» износа. Та часть инвестиций, которая идет на возмещение износа основного капитала, носит название восстановительных инвестиций, или амортизации (*depreciation*). В системе национальных счетов они фигурируют под названием *capital consumption allowances*, что в переводе означает «стоимость потребленного капитала» или «потребление основного капитала» в экономике. Деление инвестиций на чистые инвестиции и амортизацию имеет отношение только к основному капиталу. Инвестиции в запасы — это чистые инвестиции.

Рассматривая амортизацию как восстановительную инвестицию, ее не следует автоматически причислять к ВВП. Пока восстановительные работы не производились, амортизация должна учитываться как затраты производства наравне с другими составляющими. Но эти затраты производства должны накапливаться на отдельном счете, с которого возможно их использование на восстановление или замену основного капитала. Формально эти накопления можно причислить к ВВП, но фактически их нет, поскольку они представляют денежный эквивалент использованной части основного капитала. Эти средства не увеличивают запасы основного

³ Валовий внутрішній продукт за 2016 рік, СНР-2008. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2016/vvp/vvp_kv/vvp_kv_u/vvpf_kv2016u_n.htm (дата обращения: 20.07.2017).

капитала, а лишь изменяют форму его существования. При реальном восстановлении основного капитала мы возвращаем амортизацию в натуральную форму за счет средств ранее начисленной амортизации. В этом случае все затраты на восстановление автоматически будут учтены в ВВП при использовании предложенного метода.

Предложенный метод расчета добавленной стоимости в рыночных ценах позволил выявить разницу между статистическими данными по ВВП и величиной созданной добавленной стоимости, равной 811,925 млрд грн. Это фактически означает, что указанная сумма НДС не облагалась, а чистые утраты бюджета только от НДС составили 135,321 млрд грн., что равно 21,96 % государственного бюджета Украины 2016 г. Можно ли считать эти 135,321 млрд грн. коррупционным доходом? Думаем, что да. Можно ли закрыть эту кормушку? При наличии желания — элементарно. Для этого необходимо изменить объект налогообложения НДС, изложив п. 1 ст. 185 НКУ в следующей редакции: «185.1. Объектом налогообложения является добавленная стоимость».

Добавленная стоимость, созданная на каждом этапе производственного цикла, определяется суммой фонда оплаты труда и прибылью производителя. Суммируя эти составляющие на всех этапах производственного цикла, получим реальную добавленную стоимость товаров/услуг, на которую начисляется НДС. Добавленную стоимость (ДС) определяем из соотношения:

$$ДС \times (1 + C_{\text{НДС}}/100) = PC - \text{затраты} - \text{амортизация},$$

где PC — рыночная стоимость, по которой фактически реализуется товар, $C_{\text{НДС}}$ — ставка НДС. Затраты и начальную стоимость объектов амортизации определяем по величине НДС, уплаченного при их приобретении. Из этого равенства определяется добавленная стоимость и НДС, подлежащий к уплате.

При таком подходе четко прослеживается связь между базами различных налогов и сборов: суммарная добавленная стоимость определяет базу НДС, а ее составляющие — базу единого социального взноса (ЕСВ, фонд оплаты труда), налога на доходы физических лиц (фонд оплаты труда минус отчисления ЕСВ) и налога на прибыль (добавленная стоимость минус фонд оплаты труда). Следовательно, объективная оценка добавленной стоимости обеспечивает точное определение налоговой базы основных бюджетообразующих налогов: НДС, налога на доходы физических лиц, налога на прибыль и базу единого социального взноса. Для наглядности ниже приведена схема взаимосвязи налоговой базы основных налогов (рис. 1).

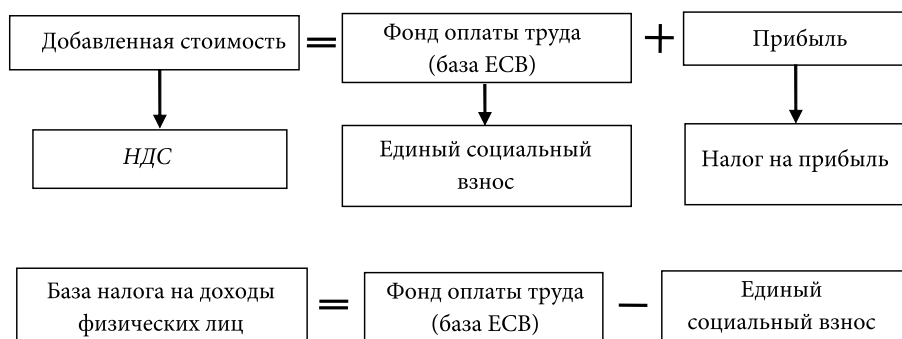


Рис. 1. Схема взаимосвязи налоговой базы основных налогов

Из вышеизложенного очевидно, что правильная оценка вновь созданной добавленной стоимости объективно определяет эффективность функционирования не только налоговой системы государства, но и внебюджетных государственных фондов. Оптимальное распределение добавленной стоимости между составляющими — фондом оплаты труда и прибылью — позволяет реализовать стандарты социального государства [4].

Добавленная стоимость является не только объектом налогообложения, но и единственным источником уплаты любых налогов. Понимание этого факта позволяет определить эффективную налоговую нагрузку — максимальную сумму доходов сводного бюджета как часть добавленной стоимости, которая изымается в качестве налогов. Добавленная стоимость и ее эффективное распределение уравнивают автоматический баланс покупательной способности и предложения товаров/услуг, а также позволяют влиять на производство востребованных на рынке товаров/услуг.

Используя в качестве основного показателя добавленную стоимость, можно получить реальную картину обменного курса гривны по отношению к другим валютам по экспортируемым товарам.

Подведем итоги. Мы проанализировали недостатки в определении элементов юридической конструкции НДС и предложили способы их устранения: определить добавленную стоимость в качестве объекта налогообложения; устранить налоговые правоотношения между плательщиками налога. Добавленная стоимость является базой НДС, а ее составляющие (фонд оплаты труда и прибыль) определяют базу налога на прибыль, на доходы физических лиц и базу взносов социального страхования. Эффективное распределение добавленной стоимости между фондом оплаты труда и прибылью автоматически установит баланс покупательной способности и предложения товаров/услуг. Предложен метод определения ВВП по величине НДС, уплаченного в бюджет. Хотя на Украине используется электронное администрирование НДС, от налогообложения было скрыто как минимум 811,925 млрд грн., или бюджет недополучил 135,321 млрд грн. только НДС, что составляет 21,96% государственного бюджета Украины 2016 г.

Литература

1. Пирога С. С., Пирога И. С. Главный недостаток НДС — налоговые правоотношения между плательщиками // *Налоги*. 2014. № 4. С. 45–48.
2. Пирога С. С., Пирога И. С. Элементы юридической конструкции НДС: проблемы и решения // *Налоги и финансовое право*. 2014. № 6. С. 191–197.
3. Килинкарлова Е. В. Зачет и возврат излишне уплаченных и излишне изысканных налоговых платежей: монография. М.: Волтерс Клувер, 2010. 160 с.
4. Пирога С. С., Пирога И. С. Оптимизация единого социального взноса как средство управления масштабом теневой экономики // *Налоги и финансовое право*. 2016. № 7. С. 128–135.

Для цитирования: Пирога И. С., Пирога С. С. Концептуальные недостатки законодательства о налоге на добавленную стоимость и способы их устранения // *Вестник СПбГУ. Право*. 2017. Т. 8. Вып. 3. С. 297–305. DOI: 10.21638/11701/spbu14.2017.302

References

1. Piroga S.S., Piroga I.S. Glavnyi nedostatok NDS — nalogovye pravootnosheniia mezhdru platel'shchikami [The Main Drawback of the VAT is the Tax Relationship between Taxpayers]. *Nalogi [Taxes]*, 2014, no. 4, pp. 45–48. (In Russian)

2. Piroga S.S., Piroga I.S. Elementy iuridicheskoi konstruksii NDS: problemy i resheniia [Elements of the Legal Structure VAT: Problems and Solutions]. *Nalogi i finansovoe pravo* [Taxes and financial law], 2014, no. 6, pp. 191–197. (In Russian)

3. Kilinkarova E. V. Zacet i vozvrat izlishne uplachennykh i izlishne izyskannykh nalogovykh platezhei: monografiia [*Offset and Return of Excessively Paid or Excessively Sophisticated Tax Payments: monograph*]. Moscow, Volters Kluver Publ., 2010. 160 p. (In Russian)

4. Piroga S.S., Piroga I.S. Optimizatsiia edinogo sotsial'nogo vzosna kak sredstvo upravleniia masshtabom tenevoi ekonomiki [Optimization of a Single Social Contribution as a Means of Control over the Scale of the Shadow Economy]. *Nalogi i finansovoe pravo* [Taxes and Financial Law], 2016, no. 7, pp. 128–135. (In Russian)

For citation: Pyroga I.S., Pyroga S.S. The conceptual shortcomings of the vat legislation and ways to address them. *Vestnik SPbSU. Law*, 2017, vol. 8, issue 3, pp. 297–305.

DOI: 10.21638/11701/spbu14.2017.302

Статья поступила в редакцию 28 марта 2017 г.

Статья рекомендована в печать 6 июня 2017 г.