

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА И
ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ
ФЕДЕРАЦИИ»

На правах рукописи

Будкина Екатерина Сергеевна

**РЕГУЛИРУЮЩАЯ И СОЦИАЛЬНАЯ ФУНКЦИИ НДС:
КОНЦЕПТУАЛЬНЫЙ И ПРИКЛАДНОЙ ПОДХОД**

Специальность 5.2.4. Финансы

АННОТАЦИЯ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель:
доктор экономических наук, доцент

Цепилова Елена Сергеевна

Москва – 2023

Актуальность темы исследования. Налог на добавленную стоимость (далее НДС) является важной составляющей налоговой системы страны. Несомненно, его фискальное значение исключительно велико, так в 2022 году сумма внутреннего НДС, поступившая в федеральный бюджет, составила 6 489,4 млрд. руб., а его доля в доходах федерального бюджета – 23,3%¹. Но еще большее значение он имеет благодаря огромному числу вовлеченных участников процесса – практически всех потребителей и производителей, для которых реализация его социальной и регулирующей функций представляется весьма существенной.

Необходимо признать, с функционированием НДС связано негативное воздействие на финансовое положение компаний, проявляющееся в высоких издержках и контрольных рисках налогоплательщиков, связанных, не в последнюю очередь, с элементами неопределенности в нормативной базе; так в общей сумме штрафов, пеней и процентов по налогам, зачисляемым в федеральный бюджет, 69,6%² приходилось на НДС.

Также наблюдаются попытки позиционирования НДС как прямого налога на производство, а не косвенного на потребителя, что противоречит базовому принципу нейтральности, и упускает возможность развития его социальной функции. В академической литературе тематика социальной функции НДС представлена весьма ограничено, поэтому объективно существует потребность в исследовании разделения регулирующей и социальной функции, объектов регулирования и направлений развития для участников процесса управления налогообложением, а также использования НДС как инструмента реализации социальных задач государства.

¹Рассчитано автором по данным Федерального казначейства России за 2022 год <https://roskazna.gov.ru/ispolnenie-byudzhetrov/konsolidirovannyj-byudzheto/>

²Рассчитано автором по данным Федерального казначейства России за 2020 год (последние доступные данные) <https://roskazna.gov.ru/ispolnenie-byudzhetrov/konsolidirovannyj-byudzheto/>

Значимость проблематики исследования подтверждается также положениями планов и публичных деклараций ФНС России и Общественного Совета при ФНС в области проактивного бездекларационного администрирования, клиентоцентричности, партнерства, информационного взаимодействия, цифровизации, добровольного мониторинга и комплаенса, а также позиционирования ФНС как сервисной организации.

Степень разработанности темы исследования. Функционирование НДС в налоговой системе страны, в финансовых отношениях на макроуровне и микроуровне находится в центре внимания отечественных и зарубежных ученых и практиков. Сложилась весомая теоретическая база в исследованиях экономической природы и администрирования НДС.

Отечественная финансовая наука имеет значительные достижения в исследовании системы налогообложения в целом в трудах А.Г. Аганбегяна, А.С. Алисенова, С.В. Барулина, Е.В. Боровиковой, Л.И. Гончаренко, Е.С. Вылковой, В.В. Громова, Т.В. Деевой, А.В. Демина, В.Н. Засько, И.А. Лисовской, И.А. Майбурова, В.Г. Панскова, М.Р. Пинской, М.Г. Полозкова, Д.И. Ряховского, Е.С. Цепиловой и др.

В частности, вопросы НДС исследовались в трудах Д.Г. Бачурина, С.Г. Белева, Е.Н. Голик, О.М. Карповой, З.А. Клюкович, Т.Л. Крутяковой, Н.С. Милоголова, С.Г. Пепеляева, Р.А. Топсахалова, Л.А. Чайковской, Е.Б. Шуваловой.

Из зарубежных учёных особого внимания заслуживают исследования экономического эффекта внедрения НДС S. Brecher, D. Moore, M. Hoyle, P. Trasker, а также труды H. Gribnau в области корпоративной социальной ответственности и налогового комплаенса.

Исследованию фискальной функции налогов посвящено значительное количество научных работ. В то же время регулирующая и особенно социальная функция налогов, в частности НДС, исследованы

недостаточно детально и всесторонне, что обусловило выбор темы исследования, а также определила цели, задачи и содержание настоящей работы.

Цель и задачи исследования. Целью настоящего исследования является оценка влияния НДС на финансово-хозяйственную деятельность компаний и социальные аспекты потребления населения, и разработка рекомендаций по совершенствованию регулирующей и социальной функции этого налога.

Достижение поставленной цели определило необходимость решения таких *задач*:

1. уточнить экономическую сущность добавленной стоимости и НДС;
2. раскрыть механизм функционирования НДС на уровне конечных потребителей и компаний-налогоплательщиков;
3. исследовать место НДС в государственной политике регулирования экономического и социального развития;
4. провести анализ формирования и исполнения налогового обязательства, налогового вычета, движения денежных средств по НДС и их влияние на финансовое положение компаний.
5. определить ключевые проблемы, риски и перспективы нормативно-правового регулирования и влияния НДС на хозяйственную деятельность компаний;
6. исследовать методические подходы к управлению обложением НДС со стороны компаний-налогоплательщиков и государства и сформулировать предложения по их развитию
7. проанализировать зарубежный опыт и современные тенденции налогового регулирования НДС, предложить меры по адаптации к российским условиям лучших практик реализации социальной функции НДС;

8. разработать направления оптимизации влияния НДС на производство и потребление за счет интеграции лучших мировых практик и современных академических концепций.

Объектом исследования является налогообложение добавленной стоимости.

Предмет исследования - финансово-экономические отношения, возникающие у производителей и потребителей добавленной стоимости при осуществлении расчетов по НДС.

Область исследования соответствует специальности 5.2.4. Финансы Паспорта специальностей ВАК РФ (п. 13. «Налоги и налогообложение. Налоговая политика. Налоговое администрирование. Обеспечение бюджетной устойчивости»).

Методология и методы исследования. Методологической базой исследования является совокупность общенаучных и специальных приемов и методов исследования. Для достижения цели и решения поставленных задач в работе были использованы такие *методы исследования*:

- системный метод - для исследования НДС через совокупность функций, концепций и интересов участников процесса;
- сравнительный анализ - при изучении зарубежного опыта регулирования НДС;
- метод группировки - для изучения эмпирических данных и оценки роли НДС в регулировании экономических и социальных процессов;
- методы линейного регрессионного анализа - для выявления особенностей влияния НДС на движение денежных средств на микро- и макроуровне;
- метод построения иерархий - для оценки влияния НДС на выгоды, издержки и риски компаний;

– методы множественного корреляционного анализа - для определения функций налоговых обязательств и входящего НДС;

– статистические методы - для моделирования налоговых обязательств и входящего НДС для исследуемой группы компаний.

Теоретической базой научной работы служат фундаментальные концепции и положения теории налогов и налогообложения, налогового администрирования в отношении НДС, исследованные в академических трудах отечественных и иностранных ученых.

Информационной базой исследования являются: Налоговый кодекс Российской Федерации, нормативные и правовые акты по вопросам налогообложения компаний в России и странах Европейского Союза. Использованы статистические материалы: Министерства финансов РФ, Федерального казначейства и Федеральной налоговой службы, Федеральной службы государственной статистики. Также использованы руководящие и методические материалы международных организаций, в частности, Европейской комиссии, Организации Экономического Сотрудничества и Развития, Всемирного банка, аналитические обзоры аудиторских и консалтинговых компаний; материалы периодических изданий и электронные ресурсы сети Интернет.

Научная новизна диссертации заключается в разработке концептуальных новаций в области регулирующей и социальной функций НДС.

Основные новые научные результаты, полученные автором:

1. Установлено, что ключевой принцип НДС – нейтральность - должен действовать только в отношении производителей – номинальных налогоплательщиков; в отношении же потребителей вполне приемлема количественная дифференциация, что открывает возможность для выполнения этим налогом социальной функции. Возможности социальной функции НДС продемонстрированы на примере разных

уровней потребления, а также в сравнении с НДСФЛ. Поскольку невозможность принятия налогового вычета по НДС отдельными компаниями противоречит принципу нейтральности, предложены решения по избежанию подобной дискриминации, как для производителей промежуточного продукта (отказ от льготирования ввиду мнимого характера данной выгоды), так и предметов потребления (замена освобождения на сверхнизкую ставку с правом вычета).

2. На основе трактовки суммы НДС для производителей как экономически нейтральных средств, исследовано с помощью статистического регрессионного анализа влияние различных факторов на финансовое положение компаний реального сектора экономики, установлена их множественная корреляционная зависимость, а также дана оценка компонентов транзитного НДС с позиции его нейтральности, выгод, издержек и рисков. Обоснована оптимальность применения НДС и определены ограничения альтернативных методов обложения добавленной стоимости для косвенного макроэкономического регулирования. Выявлено позитивное влияние увеличения продолжительности налогового периода на финансовое положение компаний, но также установлено, что положительный эффект от возможности использования НДС для стимулирования производителей, тем не менее, не нивелирует его издержки и риски, и не способствует восстановлению нейтральности, так как данные факторы влияют на разные компоненты денежных потоков НДС; что, в свою очередь, послужило предпосылкой для следующих этапов исследования (пункты 3 и 4 научных результатов).

3. В рамках эволюции концепции управления налогообложением сформулированы принципы налогового партнерства как концептуальной основы согласования интересов государства и бизнеса, разработаны этапы перехода компании от роли субъекта управления налогообложением со стороны государства к функции участника налогового партнерства;

систематизированы в развитии концептуальные новации и ограничения предшествующих форм взаимодействия (упрощенное получение налогового вычета по НДФЛ, налоговый мониторинг). Сформулированы положения налоговой этики как фундаментальной составляющей налогового партнерства. Выявлена роль внешнего налогового учета как инструмента реализации отношений налогового партнерства; применительно к НДС сформулированы принципы его построения на базе цифровизации управления налогообложением, отказа от дискриминации и устранения неоднозначностей в нормативной базе и правоприменении; обоснован и разработан план последовательного распространения внешнего налогового учета на другие налоги - на имущество, транспортный, земельный, НДФЛ, страховые взносы, на прибыль; с необходимыми шагами по модернизации самого учета. На базе академических концепций добавленной стоимости и управления налоговыми обязательствами разработана схема дальнейших этапов эволюции теории комплексного управления налогообложением, на основе встречного мониторинга налогов, базирующихся на компонентах добавленной стоимости, и внешнего налогового учета.

4. На основе фактической роли производителя как нейтрального платежного агента конечного потребителя - носителя налогового бремени, выявлены выгоды — мнимые (налоговая прибыль и освобождение от налога) и реальные (финансовые и этические), издержки и риски компаний-плательщиков НДС (внутренние и внешние), а также их интересы по соблюдению нейтральности за счет интеграции концептуальных принципов управления налоговым обязательством в части НДС, лучших практик комплаенса поставщиков (юридического, налогового, репутационного и экономического), и риск-менеджмента (адаптации стандарта ИСО 31000 «Менеджмент риска» к НДС).

Теоретическая значимость исследования состоит в том, что ключевые положения и выводы способствуют развитию академической теории налогообложения добавленной стоимости.

Практическая значимость диссертации заключается в применимости результатов исследования в методической и регуляторной деятельности государственных органов (Министерства финансов РФ, Министерства экономического развития РФ, Арбитражных судов РФ, ФНС России, Общественного совета при ФНС России и др.), с целью совершенствования нормативной базы и правоприменительной практики налогового администрирования и регулирования обложения добавленной стоимости, налогового учета и мониторинга, посредством косвенного стимулирования производителей, налогового партнерства и этики, избежания противостояния государства и бизнеса, добровольного налогового комплаенса, цифровизации и внешнего налогового учета, использования НДС как инструмента реализации социальных задач, устранения неопределенности нормативной базы, пересмотра льгот и освобождений по НДС; компаниями-налогоплательщиками, а также профессионалами в области дизайна и автоматизации бизнес-процессов, налогового и юридического сопровождения, внешнего и внутреннего аудита, комплаенса, риск-менеджмента, управления закупками и оборотными средствами. Материалы диссертации представляют интерес в академических исследованиях по учету и налогообложению, в образовательном процессе в рамках дисциплин «Налоги и налогообложение», «Налоговая политика», «Налоговое администрирование», «Система финансового контроля в корпорациях», «Финансовый риск-менеджмент» и др.

Степень достоверности и апробации результатов исследования.

Достоверность результатов настоящей диссертации подтверждается достаточным количеством расчетов, корректным использованием современных методов исследования, соответствующим поставленным в

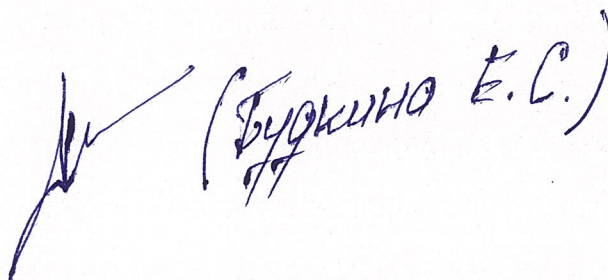
работе целям и задачам. Научные положения, выводы и рекомендации, выраженные в диссертации, подкреплены существенным объёмом информационной базы исследования, наглядно представленной в приведенных таблицах и рисунках. Подготовка, обработка, анализ и интерпретация полученных результатов проведены с применением современных математических методов обработки информации и статистического анализа.

Апробация результатов исследования. Ключевые положения диссертации опубликованы в трех публикациях автора в рецензируемых изданиях, рекомендованных ВАК Министерства образования и науки РФ, одной публикации в издании, входящем в международную базу цитирования Scopus, и трех публикаций в сборниках, размещенных в базе РИНЦ. Научная позиция автора была доложена на VIII Международной научно-практической конференции «Политическая экономия в эпоху структурно-системного перехода: история и логика процесса» (Москва, Финансовый университет при Правительстве РФ, 04 марта 2022 г.), XVIII Ежегодной молодежной научной конференции «Наука Юга России: достижения и перспективы» (Ростов-на-Дону, Южный научный центр РАН, 18–29 апреля 2022г.), XIV Международной научно-практической конференции «Государство и бизнес. Современные проблемы и тенденции развития региональной экономики» (Санкт-Петербург, Северо-Западный институт управления РАНХиГС при Президенте РФ, 21-22 апреля 2022г.), Международной конференц-сессии «Государственное управление и развитие России: глобальные тренды и национальные перспективы» (Москва, ИГСУ РАНХиГС при Президенте РФ, 16-20 мая 2022г.), XXXII Научно-практической конференции с международным участием «Развитие учетно-аналитической и контрольной системы в условиях новых стратегий хозяйствования» (Пермь, Пермский государственный национальный исследовательский университет, 30 сентября 2022г.), Всероссийской научно-практической конференции «Теоретические и практические

аспекты трансформации налоговой системы России» (Ростов-на-Дону, Ростовский государственный экономический университет, 01 декабря 2022г.), XV Международной научно-практической конференции «Государство и бизнес. Направления социально-экономического развития» (Санкт-Петербург, Северо-Западный институт управления РАНХиГС при Президенте РФ, 26-27 апреля 2023г.).

Результаты исследования внедрены в практическую деятельность консалтинговой компании ООО «Анект Международная консалтинговая группа» (ООО АМКГ).

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников, и шести приложений. Ее общий объем составляет 220 страниц текста. Диссертация содержит 52 таблицы и 18 рисунков. Список использованных источников включает 290 наименований.



(Будкина Е.С.)