

УТВЕРЖДАЮ
Проректор
Федерального государственного бюджетного
образовательного учреждения высшего
образования «Российская академия народного
хозяйства и государственной службы
при Президенте Российской Федерации»,
доктор экономических наук, профессор



А.М. МАРГОЛИН

«31» июля 2023г

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

**Федерального государственного бюджетного образовательного
учреждения высшего образования «Российская академия народного
хозяйства и государственной службы при Президенте
Российской Федерации»**

Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук на тему: «Регулирующая и социальная функции НДС: концептуальный и прикладной подход» выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации» (РАНХиГС) на кафедре экономики и финансов Факультета экономических и социальных наук (ФЭСН).

В период подготовки диссертации соискатель Будкина Е.С. обучалась в очной аспирантуре федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации» (с 2017 по 2020 год) по направлению подготовки 38.06.01 «Экономика». Будкиной Е.С. сданы кандидатские экзамены: история и философия науки (экономические науки); иностранный

язык (английский) (экономические науки); специальная дисциплина «Финансы, денежное обращение и кредит», что отражено в дипломе об окончании аспирантуры (№ 107724 0679765, выдан 20.10.2020 года). Приказ о зачислении в аспирантуру № 01-7495 от 31.10.2017, Приказ об отчислении (окончании) аспирантуры № 01-10635 от 14.10.2020.

В 2017 году Будкина Екатерина Сергеевна с отличием окончила магистратуру Института экономики, математики и информационных технологий Государственного бюджетного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации» по специальности 38.04.01 «Экономика».

С 2016 по 2018 год работала в ИФНС № 3 по г. Москве Специалистом отдела камеральных проверок и Государственным налоговым инспектором контрольно-аналитического отдела; с 2018 по 2020 год – Налоговым консультантом компании «Правомочие: бухгалтеры и юристы»; с 2020 по 2021 год – в ИФНС № 20 по г. Москве Специалистом отдела предпроверочного анализа и контрольно-аналитического отдела; в 2021 прошла повышение квалификации по направлению «Контрольно-аналитическая работа по устранению налоговых разрывов» при Северо-Западном институте повышения квалификации ФНС России. С 2022 года по настоящее время работает в должности Специалиста по учебно-методической работе Центра компетенций контрольно-надзорной деятельности Кафедры финансового менеджмента и финансового права Государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Московский городской университет управления Правительства Москвы».

Научный руководитель — Цепилова Елена Сергеевна, доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры управления и технологий в туризме и рекреации Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Сочинский государственный университет».

Диссертационное исследование выполнено в соответствии с паспортом специальности 5.2.4 «Финансы».

По итогам рассмотрения принято следующее заключение.

Работа выполнена лично автором. Личное участие автора в получении научных результатов, изложенных в диссертации, проявляется в разработке общего замысла работы, анализе общетеоретических источников, научных трудов по современным аспектам управления налогообложением, в структурировании и интерпретации применительно к задачам исследования обширной отечественной и международной практики. Этим подтверждается определяющая роль автора в разработке идей, обоснованности решений и научных рекомендаций, высказанных в диссертационной работе. Выводы объективно и полноценно отражают результаты проведенной работы. Выносимые на защиту положения диссертации опубликованы в рецензируемых журналах, одобренных ВАК РФ.

Актуальность темы исследования. Налог на добавленную стоимость (НДС) является важной составляющей налоговой системы страны. Несомненно, его фискальное значение чрезвычайно велико, так в 2021 году сумма внутреннего НДС, поступившая в федеральный бюджет, составила 5 479,3 млрд. руб., а его доля в доходах федерального бюджета – 21,7%. 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 значительной.

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%¹ приходилось на НДС.

¹Рассчитано автором по данным Федерального казначейства России за 2020 год <https://roskazna.gov.ru/ispolnenie-byudzheto/konsolidirovannyj-byudzheto/>

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.

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.

Научная новизна диссертации заключается в приложении концепции добавленной стоимости к анализу регулирующей и социальной функций НДС, и предложении концептуальных новаций в части НДС в процессе эволюции академических теорий управления налогообложением и корпоративного контроля выполнения налоговых обязательств.

Основные новые научные результаты, полученные автором:

1. Установлено, что ключевой принцип нейтральности НДС должен действовать только в отношении производителей – номинальных налогоплательщиков; в отношении же потребления 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 НДСЛ. 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 виду

мнимого характера данной выгоды), так и предметов потребления (замена освобождения на сверхнизкую ставку с правом вычета) (п. 13 специальности 5.2.4 Паспорта специальностей ВАК РФ (Налоги и налогообложение. Налоговая политика. Налоговое администрирование. Обеспечение бюджетной устойчивости)).

2. На основе трактовки суммы НДС для производителей как экономически нейтральных средств принципала, 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. Сформулирована и отвергнута гипотеза об отвлечении денежных средств компании на суммы НДС; определены ограничения альтернативных методов обложения добавленной стоимости. 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 (пункты 3 и 4 научных результатов) (п. 13 специальности 5.2.4 Паспорта специальностей ВАК РФ (Налоги и налогообложение. Налоговая политика. Налоговое администрирование. Обеспечение бюджетной устойчивости)).

3. В качестве перспективного этапа 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 участнику налогового партнерства; систематизированы в развитии концептуальные новации и ограничения предшествующих форм взаимодействия (упрощенное получение налогового вычета по НДС, налоговый мониторинг). Доказано, что налоговая

этика является фундаментальной составляющей налогового партнерства обозначена налоговая этика. Выявлена роль внешнего налогового учета как инструмента реализации отношений налогового партнерства; обозначен 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, в частности разделения финансового и налогового учета для целей налога на прибыль. 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. (п. 13 специальности 5.2.4 Паспорта специальностей ВАК РФ (Налоги и налогообложение. Налоговая политика. Налоговое администрирование. Обеспечение бюджетной устойчивости)).

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) (п. 13 специальности 5.2.4 Паспорта специальностей ВАК РФ (Налоги и налогообложение. Налоговая политика. Налоговое администрирование. Обеспечение бюджетной устойчивости)).

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

Практическая значимость диссертационного исследования заключается в применимости методов и 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 и правоприменительной базы и 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 настоящего диссертационного исследования подтверждается достаточным количеством наблюдений, современными методами исследования, соответствующим поставленным в работе целям и задачам. Научные положения, выводы и рекомендации, выраженные в

диссертации, подкреплены убедительными фактическими данными, наглядно представленными в приведенных таблицах и рисунках. Подготовка, обработка, анализ и интерпретация полученных результатов проведены с применением современных методов обработки информации и статистического анализа. Результаты исследования внедрены в практическую деятельность консалтинговой компании ООО «Анект Международная консалтинговая группа» (ООО АМКГ).

Материалы диссертации, опубликованные автором, включают:

А. Статьи в изданиях, индексируемых в международных базах цитирования:

1. Zharov, A. N., Valishvili, M. A., Shestemirov, A. A., Budkina, Y. S., Kashina, E. A., & Khadueva, Y. A. (2022). Optimal decision making: influence of tax rates on the efficiency of tax systems. *Journal of Management Information and Decision Sciences*, 2022. № 25(S1), P. 1-11.

Б. Статьи в изданиях, входящие в «Перечень рецензируемых научных изданий, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертаций, установленный ВАК при Минобрнауки России»:

2. Будкина Е. С. Исследование регулирующей и социальной функций НДС // *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2022. № 12. Т. 1. С. 173–179.
3. Будкина Е. С. Применение налогового комплаенса в управлении обязательствами по НДС // *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2022. № 11. Т. 1. С. 183–191.
4. Цепилова Е.С., Будкина Е.С. Эволюция налоговой политики государства в условиях развития клиентоцентричности налоговых органов (на примере НДС) // *Экономика. Налоги. Право*. 2023. № 2.

В. Иные работы автора:

5. Будкина Е.С. Концептуальный анализ социальной функции НДС // Теоретические и практические аспекты трансформации налоговой системы России: материалы Всероссийской научно-практической конференции, Ростов-на-Дону, 01 декабря 2022 года. Ростов-на-Дону: ИП Беспамятников С.В, 2022. – С. 120-124.
6. Будкина Е.С. Налогообложение НДС социально значимых товаров. // В сборнике: «Материалы XVIII Ежегодной молодежной научной конференция «Наука Юга России: достижения и перспективы. Тезисы докладов». Ростов-на-Дону, 2022, - С. 146-150.
7. Цепилова Е.С., Будкина Е.С. Обзор международных практик реализации социальной функции НДС // В сборнике: «Государственное управление и развитие России: глобальные тренды и национальные перспективы»: Сборник статей международной конференц-сессии. Том 2. – М.: Издательский дом «Научная Библиотека», 2023. – С. 522-532.
8. Цепилова Е.С., Будкина Е.С. Развитие цифровизации управления налогообложением на базе концепции добавленной стоимости // В сборнике: «Развитие учетно-аналитической и контрольной системы в условиях новых стратегий хозяйствования». Сборник научных статей. Том Выпуск 13. Пермь, 2022. – С. 105-114.

Представленная диссертационная работа «Регулирующая и социальная функции НДС: концептуальный и прикладной подход» является самостоятельной, завершенной, научно-квалифицированной работой, в которой на основании выполненных автором исследований разработан концептуальный и прикладной подход к регулирующей и социальной функции НДС.

Тема и содержание представленной Будкиной Екатериной Сергеевной диссертационной работы полностью соответствует избранной специальности 5.2.4 – Финансы, направление исследований 13. Налоги и налогообложение.

Налоговая политика. Налоговое администрирование. Обеспечение бюджетной устойчивости.

Диссертация Будкиной Екатерины Сергеевны по научному уровню проведенных разработок и исследований и полученным результатам отвечает требованиям Положения о «Порядке присуждения ученой степени кандидата наук, ученой степени доктора наук в Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации», утвержденного приказом ректора от 07.12.2021 № 02-1336.

На основании вышеизложенного диссертация на тему «Регулирующая и социальная функции НДС: концептуальный и прикладной подход» Будкиной Е.С. рекомендуется к защите на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 5.2.4 «Финансы».

Заключение принято на заседании кафедры экономики и финансов ФЭСН РАНХиГС при Президенте РФ. На заседании присутствовали 6 человек. Результаты голосования:

«за» - 6 человек, «против» - 0 человек, «воздержалось» - 0 человек.

Протокол № 10 от «30» июня 2023

Зав. кафедрой экономики
и финансов ФЭСН РАНХиГС
при Президенте РФ,
доктор экон. наук, профессор



А.Е. Дворецкая

Подпись А.Е. Дворецкой
удостоверяю

Декан ФЭСН РАНХиГС при
Президенте РФ



А.В. Чичин