

**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

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание ученой степени кандидата экономических наук

Научный руководитель:
доктор экономических наук, доцент
Цепилова Елена Сергеевна

Москва – 2023

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	4
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ НДС И ЕГО РОЛИ В ЭКОНОМИЧЕСКИХ И СОЦИАЛЬНЫХ ПРОЦЕССАХ	15
1.1. Экономическая сущность НДС (критический анализ современных концепций)	15
1.2. Алгоритм воздействия НДС на хозяйственную деятельность компаний- плательщиков НДС	26
1.3. НДС как инструмент государственной политики регулирования экономического и социального развития	38
ГЛАВА 2. АНАЛИЗ ПРАКТИКИ РЕГУЛИРОВАНИЯ НДС И ЕГО ВЛИЯНИЯ НА ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ПРОЦЕССЫ	52
2.1. Анализ движения денежных средств по НДС и его влияние на хозяйственную деятельность компаний	52
2.2. Зарубежный опыт и современные тенденции регулирования НДС.....	77
2.3. Критический анализ концепций и практик регулирования производства посредством НДС	94
ГЛАВА 3. РАЗВИТИЕ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ УПРАВЛЕНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕМ В РАЗРЕЗЕ РЕГУЛИРУЮЩЕЙ И СОЦИАЛЬНОЙ ФУНКЦИЙ НДС.....	106
3.1. Использование передового зарубежного опыта для реализации социальной функции НДС	106
3.2. Управление издержками и рисками налогоплательщиков в рамках регулирующей функции НДС.....	120
3.3. Налоговое партнерство и цифровизация регулирующей функции как основа развития управления налогообложением добавленной стоимости.....	139
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	160
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ	167

Приложение 1. Финансовые показатели обследуемых компаний, синтезированные для целей моделирования денежных потоков НДС.....	201
Приложение 2. Анализ цикла оборотного капитала обследуемых компаний на основе данных бухгалтерской отчетности за 2021 год.....	203
Приложение 3. Моделирование денежных потоков НДС для квартального налогового периода, по данным бухгалтерской отчетности за 2021 год	205
Приложение 4. Моделирование денежных потоков НДС для месячного налогового периода, по данным бухгалтерской отчетности за 2021 год	215
Приложение 5. Перечень товаров и услуг, освобожденных от НДС без права вычета, подлежащие пересмотру согласно Директивы Совета ЕС 2006/112/ЕС от 28.11.2006	218
Приложение 6. Перечень поставок товаров и услуг, к которым могут применяться пониженные ставки, указанные в статье 98 Директивы Совета ЕС 2006/112/ЕС от 28.11.2006.....	219

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы. 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 финансово-хозяйственную деятельность 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 производство³, 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

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

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

³Крутякова Т. Л. НДС: практика исчисления и уплаты : [строительство, восстановление НДС, налоговые агенты, уступка прав требований, раздельный учет, корректировочные счета-фактуры] / Т. Л. Крутякова. - Изд. 4-е, доп. и перераб. - Москва :АйСи Групп, 2017. – С. 47

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 планов⁴ и публичных деклараций⁵ ФНС России и Общественного Совета при ФНС⁶ 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. Майбунова, 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.

⁴Ведомственный план ФНС России по реализации Концепции открытости федеральных органов исполнительной власти на 2023 год.

<https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/og/vp23.doc>;

<https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/og/vp23pril.ppt>

⁵Публичная декларация целей и задач ФНС России на 2022 год

https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/about_fts/pd22.pptx

⁶Общественный совет при ФНС России. Федеральная налоговая служба. Официальный сайт. https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/fts/public_council/

Из зарубежных учёных особого внимания заслуживают исследования экономического эффекта внедрения НДС S. Brecher, D. Moore, M. Hoyle, P. Trasker, а также труды Н. 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 потребителей – номинальных налогоплательщиков (стр. 23-26, 104); в отношении же потребления вполне приемлема количественная дифференциация, что открывает возможность для выполнения налогом социальной функции (стр. 46-49, 117-120). Возможности социальной функции НДС продемонстрированы на примере разных уровней потребления, а также в сравнении с НДСФЛ. Поскольку невозможность принятия

налогового вычета 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). (стр. 114-115, 128-129).

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 (стр. 53-68), а также дана оценка компонентов транзитного НДС с позиции его нейтральности, выгод, издержек и рисков (стр. 74-77). 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) (стр. 28-30, 68-73).

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 (стр. 130-133, 135-137); систематизированы в развитии концептуальные новации и ограничения предшествующих форм взаимодействия (упрощенное получение налогового вычета по НДС, налоговый мониторинг, стр.137-138, 140-141).

Сформулированы положения налоговой этики как фундаментальной составляющей налогового партнерства (стр. 43-45, 138-139). Выявлена роль внешнего налогового учета как инструмента реализации отношений налогового партнерства (стр. 134-135); применительно к НДС сформулированы принципы его построения на базе цифровизации управления налогообложением, отказа от дискриминации и устранения неоднозначностей в нормативной базе и правоприменении (стр. 141-144); 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. (стр. 152-156). 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 (стр. 156-157).

4. На основе фактической роли производителя как нейтрального платежного агента конечного потребителя - носителя налогового бремени, (стр. 49-50), выявлены выгоды – мнимые (налоговая прибыль и освобождение от налога) и реальные (финансовые и этические), издержки и риски компаний-плательщиков НДС (внутренние и внешние, стр. 121-124) компаний-плательщиков НДС, 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) (стр. 125-128, 129-130).

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.

Основное содержание работы.

Во введении обоснована актуальность темы работы, определена степень ее научной разработанности, указаны объект, предмет, цель и задачи исследования, определены методология, а также теоретическая и практическая основа исследования; также показаны научная новизна, теоретическая и практическая значимость исследования, апробация результатов исследования и структура диссертации.

В первой главе «Теоретико-методологические основы функционирования НДС и его роли в экономических и социальных процессах» определена экономическая сущность НДС, показан алгоритм воздействия НДС на финансово-хозяйственную деятельность компаний-плательщиков НДС, и сформированы положения использования НДС как инструмента государственной политики регулирования экономического и социального развития.

Во второй главе «Анализ практики регулирования НДС и его влияния на экономические процессы» выполнен анализ формирования и исполнения налогового обязательства, налогового вычета по НДС и их влияние на движение денежных средств компаний; оценено регулирование и влияние НДС на хозяйственную деятельность компаний; рассмотрен зарубежный опыт налогового регулирования НДС и определены современные тенденции;

В третьей главе «Развитие теории и практики управления налогообложением в разрезе регулирующей и социальной функций НДС» и разработаны механизмы использования передового зарубежного опыта

количественного регулирования НДС с позиции его социальной функции; а также предложены пути совершенствования управления налогообложением добавленной стоимости с позиции регулирующей функции на основе налогового партнерства и цифровизации.

В **заключении** представлены основные выводы по результатам проведенной работы.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ НДС И ЕГО РОЛИ В ЭКОНОМИЧЕСКИХ И СОЦИАЛЬНЫХ ПРОЦЕССАХ

1.1. Экономическая сущность НДС (критический анализ современных концепций)

Проблемы налогообложения и налоговой политики в течение значительного периода находятся в центре внимания ученых, исследующих их теоретические и практические аспекты. Налоги постепенно превратились в определяющий элемент государственных финансов, их своеобразную «отправную точку», а также в мощный механизм регулирования отношений на микро и макроуровне.

Однако, динамичность современных экономических отношений, изменчивость финансовых и налоговых систем, процессы их интернационализации и глобализации обуславливают необходимость исследования новых теоретических концепций налогообложения и его практического использования. Это касается и относительно нового налога на добавленную стоимость (далее - НДС), который в России появился только в конце двадцатого века.⁷

Существуют основания утверждать, что именно НДС как один из видов универсальных налогов является наиболее противоречивым элементом современных налоговых систем⁸. Вариативность механизмов его регулирования, неоднозначная оценка воздействия на экономические процессы определили

⁷Архитектоника современного налогообложения потребления: монография для магистрантов, обучающихся по программам направлений «Экономика», «Государственный аудит» и «Финансы и кредит» / И. А. Майбуров, Ю. Б. Иванов, Д. А. Артеменко [и др.]; под ред. И. А. Майбутова, Ю. Б. Иванова. - Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2020. - 399 с.

⁸Теоретико-методологическая палитра косвенного налогообложения: монография для магистрантов, обучающихся по программам направлений «Экономика», «Государственный аудит» и «Финансы и кредит» /]; под ред. И.А. Майбутова, Ю.Б. Иванова. —М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2020. —375 с.

неоднозначное отношение к этому налогу ученых, плательщиков, а также государства.

При этом наиболее острые дискуссии продолжаются по следующим вопросам:

-во-первых, по содержательным характеристикам и сущности дефиниции «налог на добавленную стоимость»;

-во-вторых, по определению места и роли НДС в современных системах налогообложения;

в-третьих, по выяснению влияния НДС на деятельность плательщиков-компаний.

В современной экономической литературе сформировалась относительно устойчивая система взглядов по определению понятия «налог на добавленную стоимость (Таблица 1.1).

Таблица 1.1 - Академические подходы к определению налога на добавленную стоимость через экономическую сущность ⁹

№	Определение	Автор
1	Налог, взимаемый с компаний, на сумму прироста стоимости на нем, которая рассчитывается в виде разницы между выручкой от реализации и суммой расходов на сырье.	Борисов А.Б. ¹⁰
2	Часть вновь созданной стоимости, которая уплачивается в бюджет на каждой стадии производства товаров, выполнения работ и оказания услуг.	Лытяков А.В. ¹¹
3	Налог, начисляемый прямо пропорционально величине вновь созданной стоимости.	Вылкова, Е.С. ¹²

⁹Источник: систематизированы автором

¹⁰ Борисов А.Б. Большой экономический словарь. Издание 2-е переработанное и дополненное/А. Борисов. – М.: Книжный мир, 2005. – 895 с

¹¹ Лытяков А.В. Налог на добавленную стоимость и его совершенствование в условиях налогового администрирования в Российской Федерации: диссертация ... кандидата экономических наук: 08.00.10 / А.В. Лытяков; [Место защиты: Самарский государственный экономический университет]. - Самара, 2014. - 157 с

¹²Вылкова, Е.С. Энциклопедия управления налогообложением экономических субъектов / Т. 2: Путеводитель по публикациям, посвященным вопросам налогового планирования и управления налогообложением / Е. С. Вылкова, А. Л. Тарасевич. - 2017. - 324 с.

4	Универсальный налог, которые предполагают обложение объемов реализации широкого спектра товаров, работ, услуг	Пансков В.Г. ¹³
5	Универсальный налог на потребление, которым облагаются практически все товары, работы и услуги	Пепеляев С.Г. ¹⁴
6	Единый и современный налог на производственные расходы (издержки)	Шипилова А.В. ¹⁵

Сразу следует сделать оговорку о том, что некоторые из перечисляемых в данном обзоре дефиниций предложены не в академических исследованиях, а в учебных пособиях, поэтому разумно было бы сформулировать допущение, что подобные мнения могут быть адаптированы для облегченного восприятия читательской аудиторией. Тем не менее, на основании и таких тезисов возможно обозначить различия в подходах, что особенно важно для понимания разделения свойств добавленной стоимости и НДС. Кроме того, именитый состав авторов свидетельствует от том, что данные положения являются академически выверенными и ни в коей степени не носят непрофессиональный характер. Для выработки заключительных положений используются обращения к более фундаментальным источникам.

Отдельные авторы указывают на тот факт, что принятая идеология обложения налогом на добавленную стоимость на самом деле не соответствует по своему содержанию налогообложению именно добавленной стоимости¹⁶. Некоторые ученые поддерживают такую точку зрения. Поскольку существующая система расчета налоговых обязательств по налогу на

¹³ Пансков, В. Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: Учебник и практикум для вузов В 2 т. Т. 1. 7-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2020. С. 74.

¹⁴ Пепеляев С.Г., Кудряшова Е.В., Никонова М.В. Правовые основы косвенного налогообложения: Учеб. пособие / Под общ. ред. С.Г. Пепеляева. М.: Статут, 2015.

¹⁵ Шипилова А.В. Перспективы развития налога на добавленную стоимость в России // Финансы и кредит. 2012. № 6. С. 63. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/perspektivy-razvitiya-naloga-na-dobavlennuyu-stoimost-v-rossii/viewer>

¹⁶ Кежун, Л.А. Налоговый маневр как инструмент макроэкономической политики / Кежун Л.А., Комарова О.В. // Журнал экономической теории. - 2017. - № 4. - С. 270

добавленную стоимость предусматривает начисление на общую стоимость товара, то последний фактически является налогом с продаж¹⁷.

Следует также отметить, что с точки зрения государства при налогообложении нет необходимости определять четко размер добавленной стоимости, который связан с деятельностью компании или проведением определенной операции. Очевидно, что цель государства - определение суммы налога, подлежащего уплате в бюджет, что, соответственно, определяет более важную роль методов его расчета с чисто практической точки зрения.¹⁸

Определенное несоответствие объекта и базы обложения НДС связана с концептуальным определением добавленной стоимости как вновь созданной стоимости. В объект налогообложения НДС формально входит и перенесенная стоимость (НК РФ считает объектом весь оборот по реализации, хотя фактически облагается реализация, а далее минусуется налоговый вычет).

Использование в налоговой практике НДС и его теоретическое обоснование связано с концептуальным представлением о добавленной стоимости. Сразу следует дистанцироваться от точек зрения, игнорирующих экономическую сущность добавленной стоимости, и рассматривающих лишь эффективность собираемости налога, как несущих риски агрессивного налогового администрирования. Рассмотрим наиболее распространенные трактовки добавленной стоимости (Таблица 1.2).

Таблица 1.2 – Характеристики добавленной стоимости в трактовке отдельных авторов¹⁹

Автор	Краткая характеристика
Компоненты создания стоимости, включая амортизацию	
Гончаренко Л.И. ²⁰	Амортизация + зарплата + прибыль + некоторые другие элементы затрат

¹⁷Бачило Т.Г., Трубицина Н.В. НДС как социальный регулятор // Евразийский союз ученых. - 2016. - № 3-1 (24). - С. 22-24.

¹⁸Налоговое право Евразийского экономического сообщества: правовой режим налога на добавленную стоимость / под ред. Д. В. Винницкого. - Москва: ВолтерсКлувер, 2010. - 304 с.

¹⁹Источник: систематизированы автором

²⁰Налоги и налогообложение: Учебник и практикум / Г. Б. Поляк, Л.И. Гончаренко, И. В. Горский, С. П. Колчин [и др.]. – 4-е изд. – Москва: Издательство Юрайт, 2022. – 380 с.

Клюкович З.А. ²¹	Амортизация + зарплата + прибыль; НДС корреспондирует с налогами на прибыль, доходами физлиц, имущество
Крутякова Т.Л. ²²	Источник всех налогов; Амортизация + зарплата + прибыль
Компоненты создания стоимости, не включая амортизацию	
Топсахалов Р.А. ²³	Зарплата + прибыль, без амортизации
Шишова Л.И. ²⁴	Выручка минус материальные затраты Зарплата + прибыль
Потребление созданной стоимости	
Барулин С.В., Барулина Е.В. ²⁵	С макроэкономической точки зрения: Доход Конечный продукт
Пансков В.Г. ²⁶	Доходы, идущие на потребление; НДС к уплате (обороты минус вычеты) коррелирует с созданной добавленной стоимостью
Шильченко Т.Н. ²⁷	Конечные потребительские расходы

Итак, в литературе существуют неоднозначные представления, считать ли амортизацию компонентом добавленной стоимости; следует обратить внимание на связь добавленной стоимости с конечным потреблением. Следует отметить, что амортизация является преобразованием стоимости приобретенных основных средств и нематериальных активов с целью отнесения в рассрочку на затраты последующих периодов. С точки зрения практики налогообложения НДС,

²¹ Клюкович З. А. Тенденции становления налоговой системы в России: диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук: 08.00.10. - Ростов-на-Дону, 2000. - 290 с.

²² Крутякова Т. Л. НДС: практика исчисления и уплаты: [строительство, восстановление НДС, налоговые агенты, уступка прав требований, отдельный учет, корректировочные счета-фактуры] / Т. Л. Крутякова. - Изд. 4-е, доп. и перераб. - Москва: АйСи Групп, 2017. - 519 с.

²³ Топсахалов Р.А. Теоретические основы формирования налоговой безопасности: монография. - Москва: Русайнс, 2017. - 125 с.

²⁴ Шишова Л.И. Практические основы бухгалтерского учета имущества организации: учебное пособие / авт.-сост. Л. И. Шишова; под общ. ред. М. И. Локшина; Саранск : Национальный исследовательский Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарёва, 2018,. - 184 с.

²⁵ Барулин, С.В. Налоговый контроллинг: учебник / С. В. Барулин, Е. В. Барулина. - Москва: Ruscience, 2016. - 167 с

²⁶ Пансков, В. Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: Учебник и практикум для вузов В 2 т. Т. 1. 7-е изд., перераб, и доп. М.: Юрайт, 2020. С. 74.

²⁷ Шильченко Т.Н. Государственное регулирование экономики: учебное пособие. - Таганрог: Изд-во ЧОУ ВО ТИУиЭ, 2017. - 189 с.

приобретение долгосрочных активов уже привнесло ранее созданную стоимость в виде входящего НДС, поэтому можно трактовать амортизацию как компонент.

Отметим, что ученые часто рассматривают косвенное налогообложение, и, в частности, налог на добавленную стоимость как некую альтернативу прямым налогам. Истоки такого подхода находим в позиции А. Смита: «При отсутствии средств для налогообложения подданных прямым налогом в размерах полученного ими дохода правительство использовало косвенные налоги на их расходы, считая, что расходы их в большинстве случаев почти точно соответствуют их доходам»²⁸.

В то же время существуют и другие позиции, которые, на наш взгляд, являются не всегда достаточно аргументированными. В частности, Н.М. Климентьева с соавторами считает, что «широкая база налогообложения этого налога обеспечивает надежность и стабильность поступлений в ... бюджет страны. Взыскание этого налога на всех этапах товародвижения обеспечивает равномерное распределение налогового бремени между субъектами хозяйствования, которые непосредственно задействованы в процессе производства, реализации товара. С точки зрения прогрессивности объекта налогообложения НДС приближается к прямым налогам благодаря налогообложению добавленной стоимости, созданной на конкретном этапе движения товара»²⁹. Подобное утверждение подводит к выводу о двойном налогообложении создания стоимости. Также несправедливым выглядит допущение о равномерном³⁰ распределении налогового бремени между компаниями, ведь оно не соответствует экономической сущности этого налога как нейтрального для производителей.

²⁸Сисмонди и Тюрго / пер. П.А. Бибилов. В 3 т. Т. 1-3. СПб.: В Тип. И.И. Глазунова, 1866. - Т. 3: С. 261.

²⁹Кодалова Д.Д., Кобылатова М.Ф. Анализ влияния изменения ставок НДС на экономику // Синтез науки и образования в решении глобальных проблем современности. сборник статей Всероссийской научно-практической конференции. Уфа, - 2020. - С. 167-170.

³⁰Полбин А.В., Дробышевский С.М. Построение динамической стохастической модели общего равновесия для российской экономики // Научные труды Фонда «Институт экономической политики им. Е. Т. Гайдара. - № 166. - 2014. - С. 1-156.

Отдельные характеристики позитивного влияния НДС на экономические процессы объективны и постоянны, и, прежде всего, являются определенным экономическим содержанием этого налога. К таким характеристикам следует отнести широкую базу, чрезвычайно высокую фискальную эффективность. Однако нужно понимать, что именно указанные качества, которые формируются прежде всего на макроуровне, характеризуют именно фискальную эффективность НДС для государства. Среди объективных характеристики с негативным влиянием приводится рост цен на товары и услуги)³¹. Впрочем, даже негативное влияние на инфляционные процессы не может рассматриваться бесспорно- в научных работах подобная позиция ставится под сомнение или опровергается³².

Все остальные характеристики влияния НДС на экономические процессы являются субъективными и зависят от конкретных условий экономической среды в стране, где взимается такой налог, а также - от параметров системы налогообложения.³³ Кроме этого, при определенных условиях некоторые параметры могут изменять направление действия (то есть положительное влияние может измениться деструктивным, и наоборот - изменение условий может «смягчить» влияние негативных факторов). Например, утверждение о равномерном распределении налогового бремени на всех этапах производства товаров теряет свою актуальность в случае, когда на некоторых из них используются налоговые льготы.

Подытоживая анализ теоретических подходов к содержательным характеристикам НДС, отметим:

³¹ Семенова О.Е. Ключевые проблемы администрирования НДС и пути их совершенствования / Семенова О.Е., Левшукова О.А. // В сборнике: Научные исследования, открытия и развитие технологий в современной науке сборник материалов XX-ой международной очно-заочной научно-практической конференции. - 2019. - С. 104-108.

³² Brecher S.M., Moore D.W., Hoyle M.M., Trasker P.J.B. "The Economic Impact of the Introduction of VAT", Morristown, New Jersey: Financial Executives Research Foundation, 1982.: p.95.

³³ Грищенко А.В. Специфика налогового администрирования НДС / Грищенко А.В., Сергеевков А.А. // Финансовый менеджмент. - 2019. - № 2. - С. 29-36.

1. Определение налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость у любого экономического агента может не соответствовать сущности добавленной стоимости, которая определена академическими концепциями;

2. Для НДС характерно обособление номинального налогоплательщика от носителя налога, что вызывает необходимость углубленного исследования вопроса о разделении регулирующей и социальной функции;

3. Принцип каскадности, свойственный НДС, позволяет не только отделить этот налог от других универсальных акцизов (в частности, налога с продаж), но и увязывает название НДС с экономическим содержанием добавленной стоимости. Это происходит потому, что учитывается добавленная стоимость, созданная на каждом этапе создания конечного продукта;

Признание совокупной добавленной стоимости как стоимости конечного потребления указывает на схожесть НДС с налогом с продаж³⁴, где также бремя налога несет конечный потребитель. Сходства и отличия НДС и налога с продаж приведены в Таблице 1.3.

Таблица 1.3 – Сравнение налога с продаж и НДС³⁵

Ключевые параметры	Налог с продаж	НДС
Фактический носитель налогового бремени	Конечный потребитель	Конечный потребитель
Налоговые агенты	Розничные продавцы	Предприятия по всей цепочке создания стоимости
Уровень регулирования	Децентрализованный	Единый в рамках единого таможенного пространства
Объект администрирования	Контрольно-кассовая техника	Вся цепочка поставок товаров и услуг

Выбор между НДС и налогом с продаж – это фундаментальная развилка налоговой системы; она была пройдена при становлении налогообложения путем отказа от налога с продаж, действовавшего в СССР. До этого в 1980 году

³⁴Архитектоника современного налогообложения потребления: монография для магистрантов, обучающихся по программам направлений «Экономика», «Государственный аудит» и «Финансы и кредит» / И. А. Майбуров, Ю. Б. Иванов, Д. А. Артеменко [и др.] ; под ред. И. А. Майбутова, Ю. Б. Иванова. - Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2020. - 399 с

³⁵Источник: систематизированы автором

велась дискуссия о возможности введения НДС в США, что нашло отражение в классическом труде коллектива авторов «Экономический эффект от введения НДС»³⁶. Отдельные аспекты налога с продаж (в сопоставлении с НДС) будут также рассмотрены во 2 главе настоящей работы.

С точки зрения классификации НДС приведем позицию Организации Экономического Сотрудничества и Развития (ОЭСР), которую предстоит проанализировать в дальнейшем: НДС - косвенный налог на общее потребление³⁷.

При этом сам потребитель юридически не считается налогоплательщиком, но фактически является налоговым донором (или бенефактором³⁸-противоположностью бенефициара/выгодоприобретателя). В этом состоит смысл косвенного налогообложения потребителя, при котором «субъектом налога является производитель-продавец, поскольку он взимает налоги и перечисляет их государству»³⁹.

Следует заметить, что классификация налога как косвенного характерна для академической литературы, но не для НК РФ. Тем не менее, в правовых актах государственных органов можно найти достаточно развернутую характеристику НДС: «По своей экономико-правовой природе налог на добавленную стоимость является косвенным налогом на потребление товаров (работ, услуг), взимаемым на каждой стадии их производства и реализации субъектами хозяйственного оборота до передачи потребителю, исходя из стоимости (цены), добавленной на

³⁶ Brecher S.M., Moore D.W., Hoyle M.M., Trasker P.J.B. The Economic Impact of the Introduction of VAT, Morristown, New Jersey: Financial Executives Research Foundation, 1982.: 125p.

³⁷OECD. Consumption Tax Trends 2018: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues, OECD Publishing, Paris, 2018, <https://doi.org/10.1787/ctt-2018-en>.

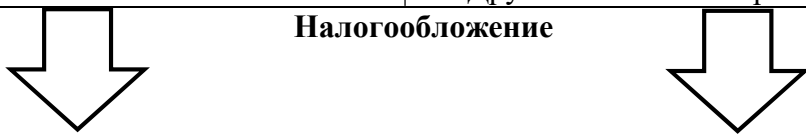
³⁸Кембриджский словарь <https://dictionary.cambridge.org/ru/словарь/английский/benefactor>

³⁹Теоретико-методологическая палитра косвенного налогообложения: монография для магистрантов, обучающихся по программам направлений «Экономика», «Государственный аудит» и «Финансы и кредит» /]; под ред. И.А. Майбунова, Ю.Б. Иванова. —М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2020. С. 15..

каждой из указанных стадий, и перелагаемым на потребителей в цене реализуемых им товаров, работ и услуг»⁴⁰.

Основываясь на академических концепциях добавленной стоимости (Таблица 1.2), можно привести ключевые различия НДС как косвенного налога и прямых налогов (Таблица 1.4)

Таблица 1.4 – Косвенное и прямое обложение добавленной стоимости⁴¹

Академические концепции	
Потребления стоимости	Создания стоимости
- Доход, идущий на потребление - Конечные потребительские расходы - Конечный продукт	- Зарплата - Прибыль - Амортизация (опционально) - Другие элементы затрат (опционально)
 Налогообложение	
Косвенное	Прямое
Налог на добавленную стоимость	Налог на прибыль, зарплатные налоги и прочие налоги
- Номинальный налогоплательщик - фактически агент потребителя, в части добавления стоимости - НДС не является в этом смысле налогом на бизнес - Не должно быть двойного налогообложения	- Прибыль, зарплата, другие затраты – являются элементами Добавленной Стоимости - Базы этих налогов во многом коррелируют с базой НДС - Возможности встречного мониторинга с НДС

Позиционирование НДС как косвенного налога принципиально важно, так как отдельные компоненты добавленной стоимости (с позиции ее производства), такие как зарплата, прибыль, являются в свою очередь объектами обложения прямыми налогами (на прибыль, зарплатные налоги) что могло бы привести к двойному налогообложению, если бы понимали НДС как налог на производителя.

Зарплата, как объект обложения страховыми взносами (прямой налог), также облагается НДФЛ, но налоговым донором (в данном случае и фактически,

⁴⁰Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 27 августа 2021 г. N Ф01-4506/21 по делу N А38-3/2021. //sudact.ru/arbitral/doc/5NUKdwt7iUrt/

⁴¹Источник: систематизированы автором

и юридически) выступает работник; поэтому относительно НДСЛ компания выступает налоговым агентом (следует отметить, что ответственность налогоплательщика идентична ответственности налогового агента, об этом подробнее в параграфе 3.2).

Подобным образом следовало бы трактовать НДС. Это косвенный налог на потребителя, но налог перечисляется в бюджет его налоговым агентом (назовем его номинальным налогоплательщиком, чтобы обозначить его формальную роль в соответствии с Кодексом).

Международные рекомендации по НДС от ОЭСР в качестве фундаментального принципа НДС обозначают его нейтральность для бизнеса, вытекающую из его определения как налога на потребление, который собирается предприятиями, но не за их счет. «Концепция нейтральности в отношении НДС имеет ряд аспектов, в том числе отсутствие дискриминации и исключение чрезмерного налогового бремени и несоразмерных или несоответствующих расходы на комплаенс для предприятий... Нейтральность обеспечивается за счет полного права на вычет входящего налога по всей цепочке поставок, за исключением конечного потребителя»⁴². Сразу следует подчеркнуть, что принцип нейтральности устанавливается применительно к предприятиям (номинальным налогоплательщикам), но ни разу не упоминается в отношении потребителей.

В связи с тем, что номинальный налогоплательщик не должен регулироваться (в смысле, например, льгот) так же, как фактический (донор), а все отношения с ним должны строиться как с платежным посредником/агентом, который не должен иметь ни явной личной выгоды, ни явных издержек по выполнению данной роли, так как он как агент не получает вознаграждения (и тем самым не может быть формально таковым признан, согласно Гражданского кодекса).

⁴²OECD, International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris 2017, <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en>.

Роль компании – производителя в качестве номинального налогоплательщика (фактического агента) будет подробно рассмотрена во многих частях данного исследования, также как регулирование с помощью НДС потребления конечных продуктов (социальная функция НДС).

Учитывая, что значительная часть академического сообщества предпочитает трактовать НДС как налог на производство; а также тот факт, что НК РФ не разделяет налоги на косвенные и прямые, тем не менее, в данном исследовании представлено авторское концептуальное понимание добавленной стоимости:

1. считать НДС косвенным налогом на потребление, несущим тем самым социальную функцию,
2. считать фактическим налоговым донором НДС конечного потребителя, и только по отношению к нему применять налоговое регулирование установлением размера налогового бремени,
3. считать производителей, не являющихся конечным потребителем, лишь номинальными налогоплательщиками (платежными агентами без вознаграждения), для которых потоки НДС являются нейтральным денежным транзитом, а ни в коем случае не доходом или расходом,
4. в целом придерживаться приоритета экономического содержания над юридической формой, чтобы разобраться в реальной картине и выработать рекомендации для академической науки, государства и бизнеса по развитию и применению регулирующих и социальных функций НДС.

1.2. Алгоритм воздействия НДС на хозяйственную деятельность компаний-плательщиков НДС

Алгоритм воздействия НДС на экономическое положение компаний характеризуется целым рядом отличительных особенностей.

Составляющие алгоритма прохождения НДС с позиции компаний налогоплательщиков:

1. Формирование «входящего» НДС, имеет место в процессе приобретения товаров (работ и услуг), а также создания и приобретения основных средств и нематериальных активов, в цену которых он был включен. Трансформация входящего НДС в налоговый вычет либо его принятие за счет себестоимости товаров, работ, услуг может иметь положительные либо отрицательные последствия для деятельности компаний.

2. Процесс производства продукции и/или хранения запаса; перенесение стоимости амортизируемого имущества на производство

3. Возникновение налогового обязательства по НДС в момент реализации товаров, работ, услуг, в цену которых был включен указанный налог. Поступление налога при оплате реализованной продукции имеет важное значение для компаний, поскольку является основным источником погашения налогового вычета, а, следовательно, возвращения уплаченного входящего НДС. Своевременное поступление НДС по реализации положительно влияет на платежеспособность плательщиков НДС, выполнение фискальных обязательств перед государством.

4. Уплата НДС в бюджет. В этот момент налоговые обязательства уменьшаются на сумму налогового вычета. Итак, на формирование суммы НДС, который должен быть уплачен в бюджет, влияют налоговый период, сроки уплаты, сумма сформированного налогового вычета.

5. Возникновение отрицательного значения налогового вычета и его возмещение. Установленный порядок его возмещения за счет средств бюджета сопровождается замораживанием денежных средств компаний во времени.

На Рисунке 1.1 представлена схема прохождения НДС с позиции компании-налогоплательщика: этапы I-IV последовательно обозначают формирование входящего налога, оборот запаса и основных средств, формирование исходящего налога, возврат/зачет переплаты налога.

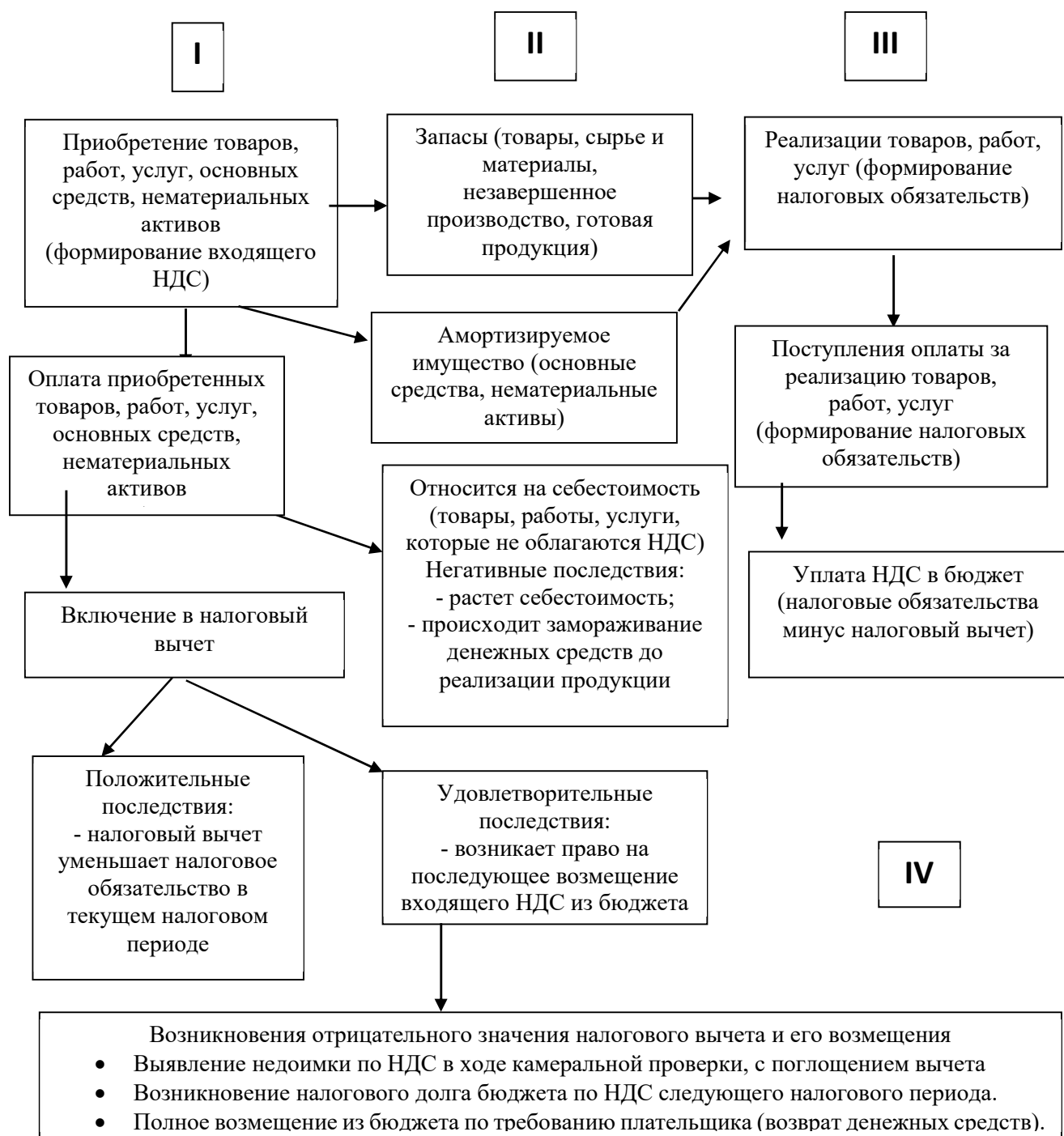


Рисунок 1.1- Механизм прохождения НДС на уровне компании (плательщика налога)⁴³

Учитывая, что НДС – косвенный налог на потребителя, а компании-производители – лишь платежные агенты, закономерно рассмотреть аспекты участия компаний в движении денежных средств НДС. Приведенная схема указывает, что компании приходится вкладываться в НДС в составе

⁴³Источник: разработано автором

приобретаемых ресурсов (товаров, материалов, услуг, ОС и НМА), и лишь позже получает, во-первых, НДС от покупателя, во-вторых, возможность вычета, входящего НДС (в момент декларирования и уплаты налога).

Имеющее место в академической литературе⁴⁴ допущение о замораживании денежных средств компании, требует проверки путем практического обследования оборотного цикла предприятий, что предстоит проанализировать в следующей части диссертации.

На основании изложенного, рассмотрим две гипотезы:

Гипотеза 1. Участие в расчетах по НДС потенциально приводит к временному отвлечению денежных средств компании, что может быть обременительным для компаний, также имея в виду, что

1. компания, будучи платежным агентом, не получает за это прямой выгоды в форме агентского вознаграждения,

2. компания несет издержки и риски, будучи номинальным налогоплательщиком.

Гипотеза 2. Транзит средств НДС через компанию, в связи с массой неопределенностей и рисков, целесообразно исключить вообще, для чего предлагаются возможные альтернативы, например,

1. Специальные счета для НДС («болгарский опыт»), при которых налог при расчетах с покупателями, поставщиками и бюджетом проходит через отдельный банковский счет, и может быть использован только при расчетах по налогу.

2. Налог с продаж, при котором в расчетах участвуют только розничные продавцы,

⁴⁴Хотамов К.Р. Преимущества и недостатки добровольного налога на добавленную стоимость // В сборнике: Статистические методы исследования социально-экономических и экологических систем региона. Материалы I Международной научно-практической конференции. Тамбов. 2017. - С. 225-232.

3. Замена косвенного налогообложения прямым – данный сценарий не рассматривается (лишь в части социальной дифференциации налогов во второй части работы).

Данные гипотезы будут протестированы во второй части диссертации на практическом примере моделей денежного цикла прохождения НДС, с предоставлением обоснованных выводов, а также предложений по управлению налогообложением НДС для компаний и государства.

Мы ранее уже отмечали, что влияние налога на деятельность компаний реализуется через формирование цен на продукцию (товары), работы, услуги, которые облагаются НДС, так как НДС включается в цену. В реальности это кажущееся удорожание, так как следующий компания-покупатель по цепочке создания стоимости приобретает право на налоговый вычет, поэтому его скорее будет интересовать, облагается ли данная продукция НДС, и сможет ли он получить налоговый вычет (об этом более подробно в параграфе 3.2).

Исключения, когда включение НДС реально влияет на восприятие цены покупателем, имеет место для следующих категорий покупателей:

1. конечные потребители,
2. малый бизнес, самозанятые и другие бизнесы, использующие налоговые режимы без обложения НДС,
3. нерезиденты (представительства иностранных компаний), не являющиеся плательщиками НДС,

НДС, уплаченный компанией поставщикам и подрядчикам в процессе его хозяйственной деятельности (в цене приобретенных товарно-материальных ценностей и услуг), является входящим налогом на добавленную стоимость.

Этот термин не используют в нормативных документах по НДС в России, но его используют в международной практике. «Начисленный входящий НДС - это сумма совокупного НДС по приобретенным товарам и услугам»⁴⁵.

⁴⁵Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. //Official Journal of the European Union. - 11.12.2006. – 118 с.

Необходимо обратить внимание, что в некоторых научных публикациях представлена иная трактовка указанного понятия. Так, И.У. Зулькарнай утверждает: «Входящий НДС - получает компания и может использовать как оборотные средства, что зависит от дня поступления средств на счет компании и уровня инфляции»⁴⁶.

При такой трактовке понятия входящего НДС он якобы увеличивает оборотные средства компании. На самом деле НДС, который поступит при реализации продукции, становится источником возмещения входящего НДС и погашения налогового вычета по НДС.

В налоговой декларации за налоговый период отражается величина начисленного НДС (это сумма уплаченного НДС при предварительной оплате и сумма НДС, не уплаченного по оприходованным товарам без их предварительной оплаты). В сумме начисленного НДС, обязательно подтвержденного счета-фактурой, определяется сумма налогового вычета

Входящий налог на добавленную стоимость / ВНДС - это уплаченный компанией налог в цене приобретенных товаров и услуг, нематериальных активов и основных средств. Важно подчеркнуть, что именно оплаченный. Следовательно, сумма ВНДС отличается от начисленного НДС. Ведь в начисление НДС, кроме уже уплаченного НДС (предоплата), включается сумма НДС, определенная в счетах-фактурах, подтверждающих передачу товаров и услуг без их предварительной оплаты. Именно при выписке таких счетов-фактур возможны злоупотребления, поступления фиктивных счетов-фактур. Получение таких документов и формирование суммы начисленного НДС не касаются формирования суммы входящего НДС, по его уплате.

Отнесение суммы входящего НДС к налоговому вычету ещё не свидетельствует об уменьшении; на уплату входящего НДС, безусловно, оказывают влияние условия формирования налогового вычета по НДС,

⁴⁶ Зулькарнай И.У. Стимулирующий экономическое развитие потенциал налогов // Вестник УГНТУ. Наука, образование, экономика. Серия: Экономика. - 2017. - № 3 (21). - С. 7-12.

источники его возмещения (возврата средств), сроки и условия возврата средств из бюджета на погашение отрицательного значения налогового вычета.

На Рисунке 1.2 обозначены условия и источники формирования входящего НДС и его возмещения.



Рисунок 1.2. Условия и источники формирования и возврата входящего НДС для его плательщиков⁴⁷

⁴⁷Источник: разработано автором

Время возможного временного профицита либо дефицита средств компании на уплату входящего НДС - это разрыв во времени между его формированием и возвращением.

Условиями формирования входящего НДС являются: приобретение товаров (работ, услуг), стоимость которых относится к расходам деятельности; приобретение амортизируемого имущества: основных средств и нематериальных активов,

Возвращение входящего НДС происходит в основном через механизм формирования и погашения налогового вычета.

В традиционном определении налогового вычета, акцентируется внимание на том, что это право на уменьшение суммы налоговых обязательств. Очевидно, налоговый вычет- это не только право на уменьшение налоговых обязательств, а сумма начисленного НДС, на которую обязательно уменьшают налоговые обязательства по уплате налога в бюджет.

Стоит обратить внимание, что сумма уплаченного компанией (входящего НДС) может не совпадать с суммой налогового вычета. Это имеет место при следующих обстоятельствах: уплаченный(входящий) НДС не включается в налоговый вычет, если продукция, работы, услуги, которые производит (предоставляет) компания, освобождены от обложения НДС; если лишь часть продукции освобождается от НДС, то компания лишается права вычета в пропорции, определяемой принятой методологией раздельного учета

Входящий НДС, уплаченный компанией, продукция, услуги которого освобождены от НДС, не включается в налоговый вычет, а относится к расходам деятельности, то есть включается в себестоимость продукции, услуг. Следовательно, может уменьшаться прибыль от операционной деятельности. Входящий НДС, уплаченный при приобретении основных средств, осуществляется за счет инвестиционных

ресурсов (средств). При этом растет стоимость расходов на инвестирование, если входящий НДС не отнесен к налоговому вычету.

Следовательно, налоговый вычет может не совпадать по объему с суммой уплаченного (входящего) НДС. Входящий НДС включается в налоговый вычет только при указанных выше обстоятельствах. Отсюда нельзя ставить знак равенства между суммой сформированного налогового вычета и суммой уплаченного (входящего) НДС. Входящий НДС в основном будет превышать сумму налогового вычета.

Источники денежных средств компаний на уплату входящего НДС при его возмещении через механизм налогового вычета: необходимо учитывать, что могут использоваться два источника денежного возмещения налогового вычета: НДС, от реализации; средства государственного бюджета.

Цикл финансирования при использовании каждого из указанных источников погашения налогового вычета имеет свои особенности и зависит от ряда обстоятельств, факторов. Это важно выяснить для определения и принятия мер, направленных на улучшение оборачиваемости денежных средств компаний.

1. Поступление НДС по реализации зависит от объемов реализации, направления реализации, структуры реализации.

2. Ускорение поступления средств (выручки) от реализации способствует мобилизации средств компаний на уплату входящего НДС. Время поступления выручки зависит от использования различных форм расчетов, осуществления мероприятий по сокращению дебиторской задолженности покупателей.

3. Рост объемов дебиторской задолженности у компаний за товары (работы, услуги) свидетельствует о замедлении их оплаты, а, следовательно, о возможном дефиците средств на уплату входящего НДС.

4. При отсутствии поступлений выручки от реализации товаров и услуг, по поставке которых возникли налоговые обязательства, возможно замораживание средств.

5. С целью улучшения оборачиваемости средств, связанных с возникновением дебиторской задолженности производителей и поставщиков товаров, работ, услуг на внутреннем рынке, необходимо принимать следующие меры: усилить контроль за поставками товаров неплатежеспособным, ненадежным покупателям, особенно в конце налогового периода; экономически стимулировать погашения дебиторской задолженности за товары (работы, услуги), в цену которых включен НДС.

Проанализируем механизм воздействия уплаты НДС в бюджет на деятельность компаний - плательщиков этого налога, который связан с циклом оборота денежных средств на его уплату. Такая схема движения денежных средств зависят от следующих обстоятельств: времени возникновения налоговых обязательств вследствие продажи товаров (работ, услуг); налогового периода и установленных сроков уплаты налога в бюджет; времени возникновения права на вычет; сроков возмещения из бюджета отрицательного значения налогового вычета.

Замораживание средств компаний на уплату НДС в бюджет может возникать при двух обстоятельствах.

Во-первых, если уплата осуществляется за счет НДС, поступающего по реализации продукции, и одновременно наступает время уплаты НДС, но выручка от реализации, в которую входит НДС, не поступила. То есть, возникли налоговые обязательства по уплате НДС, но отсутствует источник для его уплаты.

Во-вторых, при погашении налогового вычета за счет средств бюджета.

При превышении суммы налогового вычета над налоговым обязательством плательщика НДС в бюджет за соответствующий

налоговый период появляется отрицательное значение налогового вычета, подлежащего погашению. Однако этот вопрос на сегодня является недостаточно исследованным.

Законодательно определены три варианта возможного принятия решения отрицательного значения налогового вычета: может относиться на уменьшение суммы налогового долга государства, возникшего в предыдущие налоговые периоды, по возмещению налогового вычета перед компанией; зачисляется в состав налогового вычета следующего налогового периода при отсутствии налогового долга; возмещается из бюджета, то есть погашается отрицательное значение налогового вычета⁴⁸.

Попробуем дать оценку последствий для плательщика НДС указанных вариантов учета отрицательного значения налогового вычета.

В первом и втором случаях возмещения (возврата) НДС не происходит. Во втором случае замораживание продлится до учета налогового вычета на уменьшение налоговых обязательств компании по НДС в следующие налоговые периоды. В третьем случае замораживание остаётся до получения бюджетного возмещения (погашения) налогового вычета по НДС.

Рассмотрим особенности замораживания средств плательщика НДС в бюджет, если он использует свое право на возврат ему полной суммы бюджетного возмещения налогового вычета. При этом плательщик подает соответствующему налоговому органу налоговую декларацию и заявление о возврате указанной суммы.

Следовательно, плательщик НДС в бюджет, принявший решение о возвращении ему полной суммы бюджетного возмещения налогового

⁴⁸ Коваленко Е.В., Страхова Е.Е. Проблемы налогового администрирования НДС и пути их решения // В сборнике: Потенциал Российской экономики и инновационные пути его реализации Материалы международной научно-практической конференции студентов и аспирантов. В 2 томах. Редакторы В.А. Ковалев, А.И. Ковалев. - 2019. - С. 184-187.

вычета по НДС, сможет его получить после представления им налоговой декларации и проведения камеральной проверки (Статья 176 НК РФ). На этот период будет продолжаться срок замораживания средств компании на уплату входящего НДС.

Проведенный выше анализ возмещения входящего НДС через механизм возникновения и погашения налогового вычета свидетельствует о значительных сроках на получение компаниями возмещения отрицательного налогового вычета из бюджета. При этом необходимо учесть, что получение средств налогового вычета по НДС из бюджета достаточно проблематично.

Важно отметить, что несмотря на сложный механизм использования средств НДС (что рассмотрено на примере налогового вычета), использование описанного алгоритма является отражением действующей системы уплаты и возмещения НДС. В связи с этим, финансовый механизм формирования НДС требует совершенствования. Предложения по совершенствованию формирования НДС будут рассмотрены и обоснованы в параграфе 2.1 и третьем разделе диссертационной работы.

1.3. НДС как инструмент государственной политики регулирования экономического и социального развития

Использование налогообложения как одного из эффективных элементов политики регулирования экономического развития предопределяет особое внимание ученых к данной проблематике. В то же время стоит отметить, что противоречия и деструктивные элементы налоговой политики чаще всего сказываются именно при функционировании НДС.

Отметим, что вопрос о необходимости и формах государственного вмешательства в экономику активно дискутируется в научных кругах со времен кейнсианства, представители которого отстаивали позиции о

целесообразности использования налогового регулирования для воздействия на экономическую активность⁴⁹. Однако в экономической науке представлены и другие взгляды на эту проблему, в частности концепция монетаризма М. Фридмана, основанная на ограничении государственного вмешательства в экономику и автоматическом саморегулировании экономических процессов⁵⁰.

Достаточно часто налог на добавленную стоимость с позиции экономической политики государства рассматривают лишь в контексте предпосылок, которые определяют необходимость применения этого налога. Например, В.А. Ахметова утверждает, что страна должна достичь определенного уровня экономического развития для того, чтобы внедрить такой сложный для исчисления и администрирования налог, как НДС⁵¹.

Некоторые исследователи, в частности О.В. Дедова, Л.В. Ермакова, А.Э. Мельгуй, рассматривают проблему использования налогов и НДС в финансовой стратегии значительно шире, а именно - через призму влияния налогообложения на производство, выделяя такие формы взаимосвязи между производством в стране и налоговой политикой государства:

- уклонение от негативного влияния налогов на производство (при наличии возможности);
- необходимость учета влияния налогообложения на потребление, которое может влиять на уровень спроса на отдельные товары и их производство;

⁴⁹Аганбегян А.Г. Социально-экономическое развитие Российской Федерации - преодоление рецессии // Среднерусский вестник общественных наук. - № 12(5). - 2017. - С. 15-22.

⁵⁰Friedman, Milton and Schwartz, Anna J. «Has Government Any Role in Money? » L. H. White, Free banking. Elgar Reference Collection. International Library of Macroeconomic and Financial History, no. 11. Aldershot, U.K.: Elgar, 1993, pp. 348-373.

⁵¹Ахметова В.А. Пути совершенствования учета расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость // Таврический научный обозреватель. - 2016. - № 5-1 (10). - С. 69-71.

- целесообразность проведения анализа переложения налогов, поскольку можно достичь оптимального распределения налогового бремени между налогоплательщиками.⁵²

Поддерживая такую позицию, М.П. Каширина утверждает: «Производство является источником финансовых ресурсов как для производственной, так и социальной сферы, следовательно, налоговое регулирование должно в первую очередь быть направлено на производство, при этом стимулирование развития того же производства является конечной целью налогового регулирования»⁵³.

Сразу следует отметить нерелевантность высказанных точек зрения и предложений применительно именно к НДС. Они не признают, что НДС является косвенным налогом на потребление и уплачивается за счет средств конечного потребителя, независимо от их происхождения, а отнюдь не за счет производителя.

Соглашаясь с мнением о том, что налоги влияют на уровень цен на отдельные товары и услуги, заметим, что это влияние проявляется при взимании НДС, который включается в цену товаров и услуг для конечного потребителя. В то же время для следующего производителя по цепочке создания стоимости в большинстве случаев это не чувствительно, так как входящий налог можно предъявить к вычету.

Как элемент развития предпринимательства рассматривают налог на добавленную стоимость ряд исследователей, на основе анализа действующего законодательства делают выводы по стимулированию государством отдельных отраслей или видов предпринимательской деятельности:

⁵² Дедова О.В., Ермакова Л.В., Мельгуй А.Э. Принципы взимания налога на добавленную стоимость // Современные научные исследования и инновации. - 2016. - № 5 (61). - С. 127-129.

⁵³ Каширина М.П. Налог на добавленную стоимость: разъяснения регулятора и арбитражная практика // Бухучет в строительных организациях. - 2016. - № 6. - С. 39-47.

- регулирование социальной сферы и социальной защиты населения;
- стимулирование развития отдельных видов деятельности («адресное регулирование»);
- стимулирование развития международных отношений путем создания льготных условий перевозки товаров для собственного использования представительствами иностранных государств;
- стимулирование экспорта (путем применения нулевой ставки)⁵⁴.

Безусловно, последние три пункта демонстрируют основные ограничения такого подхода. В частности, как уже отмечалось, «адресность» обложения НДС противоречит его экономической сути как универсального акциза, а также основополагающему принципу нейтральности для компаний.

Исследуя механизм воздействия НДС на деятельность компаний, ученые выделяют такие его характеристики: «определение объекта налогообложения и ставки налога; условий формирования и возмещения входящего НДС; установление налогового периода; формирование налогового вычета и его погашения; времени возникновения налоговых обязательств по уплате НДС в бюджет; освобождение от НДС ряда сфер деятельности; предоставление налоговых льгот по отдельным видам деятельности»⁵⁵. Расширенный перечень характеристик НДС заслуживает внимания во время исследования регулирующей роли НДС.

⁵⁴ Налоговая политика в социально-экономическом развитии стран с переходной экономикой [монография] / под ред. Р. С. Гринберга, З. Н. Кузнецовой; Российская акад. наук, Ин-т экономики. - Санкт-Петербург: Алетейя, 2011. – С. 117

⁵⁵ Налоговый инструментарий обеспечения социальной поддержки граждан в условиях экономической нестабильности: монография. - Москва: Русайнс, 2016. – С. 184

Не углубляясь в анализ сути налоговых льгот, отметим, что некоторые авторы⁵⁶ практически единодушно рассматривают налоговые льготы в контексте изменения характеристик отдельных элементов налога, с точки зрения государства стимулировать определенные действия экономического агента, направленные на развитие инвестирования, производства и потребления.

Справедливо замечают Н.В. Галактионова и Ю.А. Котлова: «Во время осуществления компанией операций, освобожденных от налогообложения НДС, его расходы на уплату НДС в цене приобретенных материальных ценностей, услуг относят к себестоимости производства продукции, товаров, работ, услуг. Поэтому освобождение от НДС отдельных операций (видов деятельности) может сопровождаться только частичным улучшением финансовых результатов деятельности плательщиков НДС»⁵⁷. Отметим, что утверждение об улучшении финансовых результатов выглядит спорным, поскольку:

1. компании вынуждены нести экономически необоснованные затраты в виде невычитаемых сумм НДС,
2. компании не получают конкурентных преимуществ за счет увеличения спроса на освобожденные товары, так как льгота действует для всех участников рынка,
3. конечный покупатель «экономит» на налоге только в части добавленной стоимости последнего производителя, но не его поставщиков.

⁵⁶ Куш Е.Н., Хачиров Р.А. Совершенствование администрирования налога на добавленную стоимость // В сборнике: Инструменты и механизмы современного инновационного развития Сборник статей Международной научно-практической конференции: в 3 частях. Ответственный редактор: Сукиасян АА*. - 2016. - С. 196-197.

⁵⁷ Галактионова Н.В., Котлова Ю.А. Учет налога на добавленную стоимость в 2018 году // В сборнике: Современные проблемы и перспективы развития финансовой и кредитной сфер экономики России XXI века сборник научных статей. Хабаровск, - 2018. - С. 34-37.

Поддерживаем позицию ученых, которые выражают критическую точку зрения относительно оценки налоговых льгот. В частности, П.С. Курилов, анализируя налоговую систему, отмечает: «Отечественной налоговой системе также присущи бессистемное и неоправданное предоставление налоговых льгот и освобождений, что усиливает налоговую нагрузку на эффективные компании, которые добросовестно платят налоги. Широкий перечень налоговых преференций искажает фискальное пространство, предоставляя отдельным компаниям и отраслям более выгодные исходные позиции»⁵⁸.

Отметим, что в научной литературе редко анализируют вопрос о возможности оптимизации финансовой стратегии компании и налоговой политики, касающейся обложения НДС. В этом контексте заслуживает внимания позиция Р.А. Топсахалова: «Особенно сильно влияние косвенного налогообложения на субъекты хозяйственной деятельности, которые реализуют стратегию низких издержек или фокусировка на затратах, поскольку для них цена товара является решающим фактором конкурентной борьбы»⁵⁹.

Т.Н. Шильченко по поводу влияния НДС на предпринимательство констатирует следующее: «Менеджмент налоговых платежей должен исходить из минимизации связанных с ним расходов бизнеса за счет совершенствования налогового учета и отчетности, устранения неопределенности и внутренних противоречий налогового законодательства, повышение прозрачности и упрощения процедур взаимодействия плательщиков налогов с налоговыми органами»⁶⁰. То есть,

⁵⁸Курилов П.С. Налоговая оптимизация налога на добавленную стоимость // В сборнике: Эволюция современной науки. сборник статей Международной научно-практической конференции: в 4-х частях. - 2016. - С. 172

⁵⁹ Топсахалов Р.А. Теоретические основы формирования налоговой безопасности: монография. - Москва: Русайнс, 2017. – С. 57

⁶⁰ Шильченко Т.Н. Государственное регулирование экономики: учебное пособие - Таганрог: Изд-во ЧОУ ВО ТИУиЭ, 2017. - 189 с.

анализируя влияние НДС на предпринимательство, автор пытается отойти от позиции, согласно которой характер этого влияния ограничивают исключительно количественные параметры уплаченных компанией налогов, акцентируя внимание на качественных характеристиках налогообложения.

Экстраполируя подобный подход на уровень «государство - налогоплательщики», можно утверждать:

- в контексте названного равновесия уплаченные экономическим агентом налоги должны компенсироваться для него соответствующим количеством общественных благ, которые он получает за счет государства (несмотря на формальную трактовку налога как безвозмездного платежа в пользу государства). Соответственно, увеличение поступлений в государственный бюджет НДС необходимо оценивать также с точки зрения эффективности выполнения государством своих функций;

- если экономический агент не получает ожидаемых от государства общественных благ, он воспринимает это как сигнал для сокращения своих налоговых платежей или старается избежать их вообще. Соответственно, если увеличивается уровень налогового долга государства по НДС - это отрицательно характеризует уровень доверия плательщиков к действующему механизму функционирования НДС;

- в контексте анализа проблемы через призму налога на добавленную стоимость ситуацию осложняет несоответствие статуса номинального плательщика этого налога и реальных налогоплательщиков (потребители товаров и услуг).

Приведенные мнения из академической литературы выступают теоретическими предпосылками для выработки принципов управления налогообложением на основе налогового партнерства и налоговой этики. Предпосылки налоговой этики в литературе фигурируют также как «Психологическое налоговое соглашение», «Коммуникативное

управление налогами»⁶¹. Также этика в налоговом планировании рассматривается как составная часть корпоративной социальной ответственности⁶². При этом в основе сближения позиций государства и налогоплательщиков выступают: для компаний – предсказуемость и правовая определенность, а для государства – «высокий уровень комплаенса со стороны налогоплательщиков»⁶³

Значительное внимание в исследовании механизма влияния НДС на предпринимательскую деятельность уделяется введению различных ставок, хотя по своей природе налог на добавленную стоимость относится к универсальным акцизам. В частности, А.В. Ильющенко отмечает целесообразность использования нескольких ставок НДС - повышенных и льготных, с помощью которых, по мнению автора, можно реализовать принцип справедливости в налогообложении⁶⁴.

В различных вариантах необходимость введения дифференцированных ставок поддерживает целый ряд ученых. Так, Е.Б. Шувалова отмечает: «Учитывая то, что НДС является налогом на потребление, использование льготных ставок может быть целесообразным лишь при условии, если они уменьшают цены товаров и услуг конечного потребления»⁶⁵.

⁶¹ Демин, А. В. Налоговый комплаенс: компаративный аспект: монография / А. В. Демин. – Красноярск: Сиб. федер. ун-т, 2022. – 216 с. (стр. 74)

⁶²Gribnau H. Corporate Social Responsibility and Tax Planning: Not by Rules Alone (February 12, 2015). Tilburg Law School Research Paper No. 09/2015. Social & Legal Studies 2015, Vol. 24(2) – P. 225–250.

⁶³Gribnau H. Cooperative Compliance: Some Procedural Tax Law Issues // in: Tax Assurance // R. Russo (ed.), Deventer: Kluwer, 2015. – P. 183–184, 188.

⁶⁴Ильющенко А.В. Налог на добавленную стоимость // В сборнике: Современная молодежь – инновационное будущее России. Материалы IV Всероссийской научно-практической конференции. Редакционная коллегия: Жулина Е.Г. (отв. редактор), Барулина Е.В., ХачатрянГ.А. - 2016. - С. 57-60.

⁶⁵ Шувалова Е.Б. Налогообложение организаций финансового сектора экономики: учебное пособие: руководство по изучению дисциплины / Е. Б. Шувалова, Т. А. Ефимова; Междунар. консорциум "Электронный ун-т", Московский гос. ун-т

Из этого вытекает, что дифференцирование ставок имеет смысл лишь для конечного потребителя, и служит регулированию потребления, уходя от регулирования производства, т.е. регулирующая (стимулирующая/дестимулирующая) функция через регулирование уровня жизни и доступности благ трансформируется в социальную функцию государства («снижение социального неравенства и поддержание социальной стабильности в обществе»⁶⁶).

В академической теории дискуссионными считаются трактовки и регулирующей, и социальных функций НДС. Прямое количественное регулирование производства вступает в противоречие с принципом нейтральности НДС, а само наличие социальной функции НДС подвергается сомнению. Так, например, А.М. Гринкевич допускает социальную функцию только у акцизов на предметы роскоши; дифференциация ставок НДС на потребительские продукты не рассматривается со стороны потребителя, а только со стороны бюджета (фискальной позиции) либо со стороны производства (стимулирование спроса); а из отсутствия привязки ставок НДС к уровню доходов делается вывод о регрессном характере НДС⁶⁷. Действительно, если считать налоговую льготу «выпадением доходов бюджета», то потребитель, который имеет возможность потреблять продукты питания без существенного ограничения по цене и количеству, получит абсолютный

экономики, статистики и информатики, Евразийский открытый ин-т. - Москва: ЕАОИ, 2010. - 351 с.

⁶⁶Теория и история налогообложения. Учебное пособие / И. А. Майбуков, Н. В. Ушак, М. Е. Косов. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. - 422 с.

⁶⁷Гринкевич А.М. Классификация и сравнительный анализ различных видов косвенных налогов // В сборнике: Теоретико-методологическая палитра косвенного налогообложения: монография для магистрантов, обучающихся по программам направлений «Экономика», «Государственный аудит» и «Финансы и кредит» / И. А. Майбуков, Ю. Б. Иванов, Е. В. Балацкий [и др.]; под ред. И. А. Майбукова, Ю. Б. Иванова. — Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2020. — С. 71-85.

⁶⁷OECD. Consumption Tax Trends 2018: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues, OECD Publishing, Paris, 2018, <https://doi.org/10.1787/ctt-2018-en>.

размер льготы больше, чем тот, кто вынужденно ведет экономное потребление.

Оставив сторонникам подобного подхода возможность дискутировать с фискальной точки зрения, посмотрим на дифференциацию ставок исключительно с позиции потребителя, поскольку НДС – налог на потребление, а не на доходы и не на производство. Сравним в Таблице 1.5 две условные модели потребления – низкий уровень располагаемого дохода на члена семьи (например, 80% продукты питания и другие льготируемые товары и 20% - универсальные нельготируемые), и высокий уровень располагаемого дохода (20% и 80% соответственно) - исходя из того, что низкодходные группы имеют возможность приобретать в первую очередь лишь необходимые блага – базовые продукты питания, лекарства и т.п.

Таблица 1.5 – Доля НДС в потреблении при разных уровнях доходов⁶⁸

Располагае мый доход	Доля потребления предметов с НДС по ставке		Доля НДС в потреблении		
	льготной 10%	универсальн ой 20%	по ставке 10%	по ставке 20%	Всего НДС
Условный уровень					
Низкий	80%	20%	7,27%	3,33%	10,61%
Высокий	20%	80%	1,82%	13,33%	15,15%

Доли НДС в потреблении в Таблице 1.5 определены по расчетным ставкам 10/110 и 20/120 (НК РФ, Ст. 164 п. 4), соответственно.

Заметим, что при отсутствии льготирования обе категории имели бы равную долю НДС в потреблении – 16,67%. Применение льготной ставки НДС снижает относительную долю НДС в расходах при высокой доле в потреблении жизненно необходимых благ, то есть дифференциация ставок служит социальной защите населения, обеспечивая доступность минимального физиологического набора продуктов для каждого.

⁶⁸Источник: составлено автором

Представим следующую ситуацию: отменено льготное обложение продуктов питания, соответственно, вероятные два последствия:

1. производители продуктов питания оказываются под давлением ввиду сжимающегося спроса;

2. низкодоходные группы потребителей вынуждены экономить на питании. Второй сценарий выглядит социально чувствительным (может оказаться проблемой физиологического выживания), поэтому в целях данного исследования допущение о социальной функции НДС выглядит разумным, исходя из концептуального понимания НДС как налога именно на потребление.

НДС – налог на потребление, и количественная дифференциация скорее обеспечивает доступность базовых благ, чем косвенно стимулирует спрос на льготируемые категории. Поэтому Дальнейший критический разбор интерпретации льготной ставки НДС как стимулятора производства продолжен в параграфе 2.3.

Обеспечение доступности жизненно необходимого набора благ за счет льготного обложения НДС, независимо от уровня материального положения – подобный же принцип заложен в механизм социального вычета по НДФЛ (НК РФ, Статья 319) – независимость льготы от уровня дохода. Таким образом, можно по аналогии с НДФЛ считать льготную ставку НДС социальным инструментом.

Еще раз стоит подчеркнуть, что доступ к льготному налогообложению потребления социально чувствительных товаров и услуг предоставляется вне зависимости от уровня дохода или имущественного положения потребителя, то есть в основе обеих типов социальных льгот лежит именно всеобщий доступ к объективно необходимым благам (а не уравниловка и популизм), при этом с соблюдением фундаментального принципа равенства налогоплательщиков (НК РФ Ст. 3). В этом смысле НДС более подходит на роль социального налога, так как регулирует именно потребление, которое может отличаться

от дохода, имея в виду состав семьи, наличие иждивенцев, иных доходов, накоплений, регион работы и проживания (могут отличаться). Социальный акцент несет именно защитный механизм НДС, а не выравнивающий (демотивирующий).

В третьей главе диссертации сопоставлены механизмы социально дифференцированного регулирования через НДС (структура потребления) и НДФЛ (уровень дохода). Также во второй главе детально проанализированы мотивы дифференциации ставок с точки зрения различных функций НДС.

Предложенная автором концепция добавленной стоимости разделяет функционально НДС между производством и потреблением:

1. фактически носителем налогового бремени является конечный потребитель – налоговый донор;

2. компании по цепочке создания стоимости являются лишь номинальными налогоплательщиками, то есть платежными агентами по доставке средств налога от потребителя государству либо к следующей компании-агенту.

Исходя из того, что формально по закону компания является плательщиком налога, можно считать компанию налоговым агентом (чья ответственность полностью идентична ответственности налогоплательщика). Если семантически разложить термин «налоговый агент», то можно увидеть его основные практические применения на уровне компании:

1. «Агент» (с участием в расчетах) обеспечивает транзит через свои счета, причем имеет место иногда значительное несовпадение по датам поступления и отправки средств НДС,

2. «Налог» - компания является ответственной по НК РФ, причем может также нести ответственность за деятельность своих поставщиков, то есть за выбор следующего агента.

НДС для компаний является фактически не налоговым бременем, а средствами принципала (донора), но без вознаграждения (но с известными издержками и рисками, детально описанными в третьей главе).

Исходя из указанного, автор обращает на бессмысленность попыток создания для компании – промежуточного агента – какой-либо налоговой прибыли за счет применения к компании льгот (в том числе освобождения от налога).

Также дискуссионной выглядит интерпретация нулевой ставки НДС для экспортера как стимулирование экспорта – налоговая агентская цепочка просто обрывается ввиду отсутствия налогового донора (конечного потребителя) в данной налоговой юрисдикции. В дальнейшем, в стране импорта появляется налоговый донор (конечный потребитель), и НДС государством собирается полностью, в том числе со стоимости, созданной за пределами страны-импортера (таможенный НДС).

Единственное, что имеет смысле регулировать по размеру (сумме, ставке, освобождению или неприменению) – это НДС, уплачиваемый конечным потребителем - донором. Причем по вышеуказанной причине нелогичным выглядят попытки с помощью льгот по НДС искусственно стимулировать предложение (то есть фактически производство) отдельных товаров и услуг (например, услуг гостиниц), влияя на предпочтения потребителя.

По мнению автора, представляется, что единственным разумным направлением регулирования через размер НДС является социальная функция данного налога – реализацию политики государства в области социальной справедливости, в понимании данного конкретного государства (см. сходства и различия в перечне льготимуемых товаров в РФ и ЕС в параграфе 3.1).

Интерпретация НДС как налога на потребление (то есть фактически социального налога) исследована и описана же в недостаточной степени,

поэтому данная проблема будет детально проанализирована в следующих главах диссертации.

В процессе критического анализа академических источников систематизированы представления о концепции добавленной стоимости, со стороны производства и со стороны потребления стоимости; литература структурно сгруппирована по принципу фокуса на регулирующей либо социальных функциях НДС. В качестве принципиального момента внимание акцентировано на разделении юридической формы и экономического содержания НДС; описаны роли реального и номинального налогоплательщика; для дальнейшего анализа предложено придерживаться нейтральности для номинального плательщика и социально мотивированной дифференциации для реального.

Для последующего тестирования на примерах из реальной экономики сформулированы гипотезы о движении денежных средств НДС на уровне компании и установлены концептуальные основы для использования НДС для реализации экономических и социальных задач.

ГЛАВА 2. АНАЛИЗ ПРАКТИКИ РЕГУЛИРОВАНИЯ НДС И ЕГО ВЛИЯНИЯ НА ЭКОНОМИЧЕСКИЕ ПРОЦЕССЫ

2.1. Анализ движения денежных средств по НДС и его влияние на хозяйственную деятельность компаний

Предпосылкой для данного анализа⁶⁹ выступает концептуальное понимание добавленной стоимости (Глава 1):

1. Добавленная стоимость создается на предприятиях – это эквивалент прибыли и зарплаты как факторов создания стоимости (параграфы 1.1 и 3.3)

2. Носителем налогового бремени является конечный покупатель

3. Компанию можно рассматривать как налогового агента потребителя (который является фактическим носителем налогового бремени)

4. Компании-агенты располагаются по всей цепочке создания стоимости

5. Каждая компания получает НДС от своего покупателя (не обязательно конечного потребителя); в части покупных материальных ресурсов и услуг передает дальше поставщикам; в части добавленной стоимости платит в бюджет

Последствия для компании:

1. Пропускает через себя налоговые платежи по НДС, в связи с чем может

а. Использовать средства от транзита НДС в качестве источника финансирования

⁶⁹Источник: систематизированы автором

в. Либо вынуждено использовать собственные средства для обслуживания оборота НДС

2. Несет затраты и риски, связанных с выполнением функции налогоплательщика (либо фактического налогового агента конечного потребителя) – об этом подробнее в параграфе 3.2.

Рассмотрим во взаимосвязи юридические (формальные) и денежные отношения, возникающие в связи с транзитом НДС через компанию (Таблица 2.1)

Таблица 2.1 - Взаимосвязь основных бизнес-процессов в отношениях компании с контрагентами и с бюджетом⁷⁰

Цикл	Отношения с контрагентами	Отношения с бюджетом
Деятельность по реализации		
Операционный цикл	Реализация	Налоговое обязательство
Денежный цикл	Получение оплаты (при предоплате обязательство возникает в момент оплаты)	Уплата налога
Деятельность по закупкам		
Операционный цикл	Закупка	Право вычета
Денежный цикл	Оплата поставщику	Применение налогового вычета

Отношения с контрагентами (по вертикали), протяженные во времени, измеряются как компоненты оборотных средств (оборотного капитала):

1. От закупки до оплаты поставщику – кредиторская задолженность
2. От закупки до реализации – запасы
3. От реализации до получения оплаты – дебиторская задолженность

⁷⁰Источник: систематизированы автором

Продолжительность цикла каждого отдельного компонента и чистого оборотного капитала в целом определяется по формулам⁷¹

$$\begin{aligned} & \text{Цикл дебиторской задолженности (ДЗ)} = \\ & = \frac{\text{дебиторская задолженность}}{\text{выручка}} * 365 \text{ дней} \end{aligned} \quad (2.1)$$

$$\text{Цикл запаса (ЗС)} = \frac{\text{запас}}{\text{выручка}} * 365 \text{ дней} \quad (2.2)$$

$$\begin{aligned} & \text{Цикл кредиторской задолженности (КД)} = \\ & = \frac{\text{кредиторская задолженность}}{\text{выручка}} * 365 \text{ дней} \end{aligned} \quad (2.3)$$

$$\text{Цикл чистого оборотного капитала (ОК)} = \text{ДЗ} + \text{ЗС} - \text{КЗ} \quad (2.4)$$

Отношения с бюджетом (по вертикали) измеряются во времени длительностью налогового периода, по истечении которого производятся декларирование налога, и сроками перечисления налога (либо его долей) в бюджет, в соответствии со Статьей 174 п. 1 НК РФ.

Тайминг (распределение по датам) отношений с бюджетом вследствие реализации (на примере условного первого квартала) следующий (Таблица 2.2):

Таблица 2.2 - Распределение по датам основных бизнес-процессов цикла реализации при квартальном налоговом периоде⁷²

События	Дата	Дней от даты реализации
Момент реализации	Условно середина квартала – 15 февраля	0
Первый платеж НДС	28 апреля	73
Второй платеж НДС	28 мая	103 (средний срок)
Третий платеж НДС	28 июня	133

Если допустить, что продукция в течение квартала отгружается равномерно, то от условной середины до конца квартала проходит 45 дней, и далее до даты уплаты первой трети НДС – еще 28 дней (итого 73 дня), после чего вторая и третья треть НДС уплачиваются, соответственно, через один и два месяца, то есть от условной даты отгрузки проходят 103 и 133 дня, всего в среднем 103 дня.

⁷¹Higgins R Analysis for Financial Management, 11th ed., McGraw-Hill/Irwin. 2016. – С. 437.

⁷²Источник: систематизированы автором

Для цикла закупок сроки от даты закупки до даты уменьшения выплаты НДС, при которых можно применить налоговый вычет, будут также 73, 103 и 133 дня, по одной трети налогового вычета, итогов среднем 103 дня.

Время от даты закупки до реализации равно продолжительности цикла запаса, соответственно, все события, связанные с закупочным циклом, сдвигаются по шкале времени вперед.

Так как компания фактически выполняет транзит НДС от конечного потребителя к бюджету, все средства налога принадлежат бюджету как конечному получателю; и компания, получив НДС от покупателя, отправляет либо напрямую в бюджет, либо дальше по цепочке поставщикам.

Добавив в календарный план денежные расчеты с покупателями в части НДС (отстоят от даты реализации на продолжительность цикла дебиторской задолженности) и поставщиками (отстоят от даты закупки на продолжительность цикла кредиторской задолженности), можно получить даты движения исходящего и входящего НДС, и оценить интервал времени между расчетами с контрагентами и расчетами с бюджетом.

Если расположить все потоки по шкале времени относительно даты реализации, то основные моменты (относительные даты) основных событий будут следующие (Таблица 2.3):

Таблица 2.3– Моменты ключевых потоков НДС относительно даты реализации⁷³

Ключевое событие	Направление, +/-	Относительная дата (в днях)
Реализация	0	0 (15 февраля)
Зачисление исходящего НДСс реализации (НДС _{исх})	Приток	+ ДЗ
Уплата в бюджет 1/3 исходящего НДС _{исх}	Отток	+ 73
Уплата в бюджет 1/3 исходящего НДС _{исх}	Отток	+103
Уплата в бюджет 1/3 исходящего НДС _{исх}	Отток	+133
Закупка (возникновение права на вычет)	0	-ЗС

⁷³Источник: систематизированы автором

Оплата поставщикам входящего НДС (НДС _{вх})	Отток	-ЗС +КЗ
Применение вычета 1/3 НДС _{вх}	Приток	-ЗС +73
Применение вычета 1/3 НДС _{вх}	Приток	-ЗС +103
Применение вычета 1/3 НДС _{вх}	Приток	-ЗС +133

При этом $ДП(i)$ = суммарный денежный поток каждого i -го дня моделирования. Учитывая нейтральный (транзитный) характер НДС для компании, следует предположить, что сумма потоков всех дней модели будет равна нулю (что будет впоследствии продемонстрировано на примере компаний), то есть поступивший НДС полностью направляется либо поставщикам, либо в бюджет.

$$\sum_{i=0}^n ДП(i) = 0 \quad (2.5)$$

НДП(i) = Накопительный денежный поток (накопительным итогом с даты первого движения); положительное значение означает профицит денежных средств у компании, а отрицательное – дефицит; итоговый накопительный поток за весь цикл модели (в млн. руб. * дней) может служить базой для расчета относительной процентной выгоды/издержек от временного профицита/дефицита средств НДС (подробный расчет выгоды/издержек приводится далее в данном параграфе).

$$\sum_{i=0}^n НДП(i) * \frac{1}{365} * \text{Ставка}_{\text{год}} = \text{Выгода/издержки} \quad (2.6)$$

Для моделирования денежного цикла движения НДС качестве центрального события (нулевой отметки) удобнее использовать не дату реализации (возникновения налогового обязательства), а дату зачисления выручки и исходящего НДС в ее составе; соответственно, моменты (относительные даты) основных событий будут следующие (Таблица 2.4):

Таблица 2.4 – Движения НДС относительно даты зачисления выручки⁷⁴

Ключевое событие	Направление, +/-	Относительная дата (в днях)
Зачисление исходящего НДС (НДС _{исх})	Приток	0
Реализация	0	- ДЗ

⁷⁴Источник: систематизированы автором

Уплата в бюджет исходящего НДС	Отток	- ДЗ + 103
Закупка (возникновение права на вычет)	0	- ДЗ -ЗС
Оплата поставщикам входящего НДС (НДС _{вх})	Отток	-ДЗ –ЗС +КЗ
Вычет НДС при уплате	Приток	- ДЗ –ЗС +103

Исходящий НДС до момента уплаты служит источником оборотных средств, а входящий – отвлечением средств из оборота; итого оборот денежных средств НДС (в млн. руб.*дней) составит:

$$1. \text{ По обязательству: } \text{НДС}_{\text{исх}} * (103 - \text{ДЗ}), \text{ и} \quad (2.7)$$

$$2. \text{ По вычету: } \text{НДС}_{\text{вх}} * ((\text{ЗС} + \text{ДЗ} - \text{КЗ}) + (103 - \text{ЗС})) = \\ = \text{НДС}_{\text{вх}} * (103 - \text{КЗ}) \quad (2.8)$$

$$3. \text{ По движению в целом: } \text{НДС}_{\text{исх}} * (103 - \text{ДЗ}) - \text{НДС}_{\text{вх}} * (103 - \text{КЗ}) = \\ (\text{НДС}_{\text{исх}} - \text{НДС}_{\text{вх}}) * 103 - \text{НДС}_{\text{исх}} * \text{ДЗ} + \text{НДС}_{\text{вх}} * \text{КЗ} = \\ = \text{ДС} * 103 - \text{НДС}_{\text{исх}} * \text{ДЗ} + \text{НДС}_{\text{вх}} * \text{КЗ} \quad (2.9)$$

Данные формулы в чистом виде действуют для сценария доминирования последующих расчетов с покупателями и поставщиками, то есть при положительных значениях ДЗ и КЗ.

Однако, при предоплатном (авансовом) методе расчетов момент наступления обязательства (НК РФ Ст. 167 п.1) либо возникновения права на вычет (НК РФ Ст. 171 п. 8) определяется по дате оплаты, как более раннему событию. Соответственно, срок 103 дня до средней даты расчетов с бюджетом следует считать от даты расчетов, а не от даты реализации/закупки. Если в компании доминируют предоплаты (что видно из отрицательного значения ДЗ или КЗ), то их следует обнулить, то есть перенести момент возникновения обязательства/вычета на дату оплаты.

С учетом сказанного, полная версия формулы движения НДС будет выглядеть следующим образом:

$$\sum_{i=0}^n \text{НДП}(i) = \text{ДС} * 103 - \text{НДС}_{\text{исх}} * \text{МАКС}(\text{ДЗ}; 0) + \text{НДС}_{\text{вх}} * \text{МАКС}(\text{КЗ}; 0) \quad (2.10)$$

Объем временного привлечения/отвлечения денежных средств в транзитный НДС условно выражен в млн.руб.*дней; это значит, что, умножив данную величину (положительную либо отрицательную) на дневную ставку (1/365 годовой) стоимости привлечения финансирования для компании, можно посчитать процентную выгоду (либо издержки) от использования транзита НДС.

$$\sum_{i=0}^n \text{НДП}(i) = (\text{ДС} * 103 - \text{НДС}_{\text{сисх}} * \text{МАКС}(\text{ДЗ}; 0) + \text{НДС}_{\text{свх}} * \text{МАКС}(\text{КЗ}; 0)) * \frac{1}{365} * \text{Ставка}_{\text{год}} = \text{Выгода/издержки} \quad (2.11)$$

Итого получается следующий вывод:

1. Высокая доля добавленной стоимости (ДС) в выручке дает преимущество в оборотных средствах;
2. Продолжительность цикла запаса не влияет на движение средств НДС, так как ранняя закупка обеспечивает ранний же вычет; например, временный дефицит денежных средств по причине высокого уровня запаса впоследствии компенсируется профицитом;
3. Цикл расчетов с покупателями и поставщиками влияет также на привлечение/отвлечение средств НДС, за счет суммы НДС, включенной в расчеты с контрагентами (контрагентский НДС).

Данные предположения следует протестировать с помощью методов математической статистики на примере предприятий реального сектора экономики; это послужит основанием для оценки применимости Гипотезы 1 (Параграф 1.2) о замораживании средств НДС.

Настоящий алгоритм зависимости от основных факторов будет протестирован на выборке из нескольких компаний, относящихся к крупнейшим налогоплательщикам.

Компании, отобранные для тестирования:

1. ПАО «Ростелеком»
2. ПАО «Центр по перевозке грузов в контейнерах «Трансконтейнер»

3. ПАО «Северсталь»
4. ПАО «Камаз»
5. ПАО «Русгидро»
6. ООО «Лента»
7. ПАО «Магнитогорский металлургический комбинат»
8. ПАО «Новолипецкий металлургический комбинат»
9. ПАО «Россети Московский регион»
10. ПАО «Мобильные Телесистемы»

Компании в выборке отвечают следующим критериям (Таблица 2.5):

Таблица 2.5–Критерии отбора компаний для анализа и демонстрации модели⁷⁵

Группа критериев	Критерии
Общие	• Являются крупными предприятиями реального сектора экономики, • Будучи крупнейшими налогоплательщиками, подлежат постоянному налоговому мониторингу, • Имеют качественный и профессиональный менеджмент, не находятся в состоянии неплатежеспособности, банкротства или ликвидации,
Качества отчетности	• Публикуют бухгалтерскую отчетность с подробными примечаниями и пояснениями, в том числе, раскрывающими бухгалтерскую методологию и принципы классификации и группировки статей отчетности, • Публикуют годовую отчетность ранее установленного срока, что облегчает доступ для анализа, и косвенно свидетельствует о содержательном отношении к раскрытию фискальной отчетности, • Будучи публичными компаниями, соблюдают достаточный уровень прозрачности, этики и качества корпоративного управления
Специфические для НДС	• Не реализуют продукцию напрямую потребителям, • Не являются плательщиками акцизов, • Не являются чистыми экспортерами, то есть экспортируют лишь часть продукции, и, таким образом, не имеют оснований для массового возврата НДС из бюджета (модель не рассматривает цикл возврата экспортного НДС),

⁷⁵Источник: систематизированы автором

	• Не выпускают в значимых объемах продукцию, относящуюся к льготируемой в части НДС,
Отраслевые	• По компаниям можно отследить сходства и различия в операционной модели, влияющие на прохождение транзита НДС через компании (см. далее).

Ключевой фактор в отборе данных компаний – качественный уровень раскрытия отчётности и понимания ее деталей (в том числе место НДС в оборотах по статьям), с тем, чтобы моделирование базировалось на качественных данных, отражающих реальные денежные потоки и финансовое положение компаний (Приложение1).

При этом можно выделить три группы компаний:

1. Производственные и торговые – Северсталь, Камаз, Лента, ММК, НЛМК– чистый оборотный капитал требует финансирования для поддержания технологически обусловленного уровня запаса (сырье и материалы, незавершенное производство, товары);

2. Сферы распределения ресурсов – Трансконтейнер, Русгидро, Россети МР, – технология не предусматривает наличие существенного запаса; монопольное положение на рынке позволяет собирать предоплату с клиентов либо предоставлять очень короткую отсрочку – чистый оборотный капитал отрицательный (пассивный);

3. Сферы услуг – Ростелеком, МТС - технология не предусматривает наличие существенного запаса; действия в конкурентной среде требуют предоставления заметной отсрочки покупателям – чистый оборотный капитал околонулевой (самодостаточный).

Все компании выборки в разной степени практикуют кредитование за счет поставщиков – отсрочка от кредиторов повсеместно превышает отсрочку дебиторам, поэтому можно говорить о «Кредите от контрагентов», выраженном в днях как превышение КЗ над ДЗ

1. Исходные данные для статистического анализа собраны в Приложении 1 (Обороты по расчетам с покупателями и поставщиками) и Приложении 2 (циклы Запаса и Кредита от контрагентов); тайминг движений денежных средств НДС – в соответствии с допущениями (Таблица 2.4).

С учетом изложенного выше (Формулы 2.7-2.10), следует отдельно влияние учитывать трех независимых факторов:

1. Запаса (и, по аналогии, других немонетарных статей - основных средств и нематериальных активов),
2. Расчетов с контрагентами (при доминировании предоплатной формы возникающие отрицательные значения данного фактора обнуляются, в связи с переносом даты возникновения обязательства/вычета),
3. Собственного вклада компании в создание добавленной стоимости, который можно выразить в доле добавленной стоимости в выручке, иначе говоря, в «Маржинальности по ДС (Добавленной стоимости)».

Данные факторы служат основой для ввода данных (независимых переменных X_i в терминах математической статистики⁷⁶), для определения влияния на выводные данные (зависимые переменные Y_i), которыми послужат средние остатки средств НДС в распоряжении компании.

Для полной сопоставимости данных их следует привести в единый формат; для этого значение среднедневного остатка НДС (среднего за период денежного цикла в 103 дня) следует выразить в виде доли от суммы исходящего НДС:

$$\text{Ср. остаток НДС в день} = \frac{\sum_{i=0}^n \text{НДП}(i)/103}{\text{НДС}_{\text{сисх}}} \quad (2.12)$$

⁷⁶Лебедев А. В., Фадеева Л. Н. Теория вероятностей и математическая статистика: учебник / А. В. Лебедев, Л. Н. Фадеева. Под ред. А. В. Лебедева. Изд. 4-е, перераб. и доп. – М., 2018. – 480 с.

Итого для регрессионного анализа имеются независимые переменные X_i :

1. Запас (в днях, значение отрицательное, так как считается поглотителем денежных средств),
2. Кредит от контрагентов (в днях, значение положительное для всех компаний выборки, так как является источником финансирования),
3. Маржинальность по ДС (доля в выручке, определяет долю НДС к уплате в бюджет).

Зависимая переменная Y_i :

4. Средний остаток НДС (в доле от исходящего НДС).

Значения переменных по компаниям приведены в Таблица 2.6:

Таблица 2.6 – Значения показателей компаний для регрессного анализа⁷⁷

Компания	Запас	Кредит от контрагентов	Маржинальность по ДС	Средний остаток НДС в день
РосТелеком	-10	7	27,6%	23,8%
ТрансКонтейнер	-2	10	3,2%	3,2%
Северсталь	-37	13	24,6%	24,4%
КАМАЗ	-58	31	7,0%	31,0%
РусГидро	-19	34	34,0%	50,7%
Лента	-39	34	52,5%	58,5%
ММК	-58	39	26,6%	45,8%
НЛМК	-81	50	30,5%	50,1%
Россети МР	-7	67	24,7%	54,8%
МТС	-1	68	44,0%	69,2%

Статистическая регрессионная зависимость среднего остатка НДС может быть выражена с помощью линейного коэффициента корреляции Спирмена⁷⁸ (где $\bar{X}$ и $\bar{Y}$ означают средние значения соответствующих переменных):

$$R = \frac{\sum (X - \bar{X}) * (Y - \bar{Y})}{\sqrt{(\sum (X - \bar{X})^2) * (\sum (Y - \bar{Y})^2)}} \quad (2.13)$$

⁷⁷Источник: систематизированы автором

⁷⁸Лебедев А. В., Фадеева Л. Н. Теория вероятностей и математическая статистика: учебник / А. В. Лебедев, Л. Н. Фадеева. Под ред. А. В. Лебедева. Изд. 4-е, перераб. и доп. – М., 2018. – 480 с.

Взаимная корреляция показателей демонстрируется с помощью корреляционной матриц (Таблица 2.7)

Таблица 2.7 – Корреляционная матрица⁷⁹

	Запас	Кредит от контрагентов	Маржинальность по ДС	Средний остаток НДС в день
Запас	1			
Кредит от контрагентов	-0,02749	1		
Маржинальность по ДС	0,011704	0,418007	1	
Средний остаток НДС в день	-0,1022	0,849701	0,795803	1

Корреляционная матрица показывает ничтожную корреляцию Среднего остатка НДС с Запасом, существенную положительную корреляцию как с Кредитом то контрагентов, так и с Маржинальностью по ДС.

При этом зависимость Среднего остатка от приведенных независимых переменных крайне высока, о чем свидетельствуют исключительно высокие показатели регрессионной статистики (Таблица 2.8)

Таблица 2.8 – Регрессионная статистика множественной зависимости Среднего остатка НДС от трех переменных⁸⁰

Регрессионная статистика	
Множественный R	0,98264
R-квадрат	0,96558
Стандартная ошибка	0,04542
Наблюдения	10

В свою очередь, качество взаимозависимости описывается коэффициентом детерминации R^2 (квадрат коэффициента корреляции Спирмена); для модели множественной корреляции значение R-квадрат крайне близкое к 1, указывает на то, что значения Среднего остатка могут

⁷⁹Источник: систематизированы автором

⁸⁰Источник: систематизированы автором

быть достаточно точно спрогнозированы с помощью данной регрессионной модели.

Выводы анализа указывают на полную нечувствительность остатка НДС к объему и длительности цикла Запаса. Причина может быть следующая: при приобретении запаса право вычета входящего НДС возникает немедленно, в том же налоговом периоде, не дожидаясь реализации именно этого запаса. То же можно сказать об основных средствах и НМА: право вычета возникает сразу в момент оприходования, а не по мере износа. Исключение: недостаточность обязательства по НДС для покрытия данного зачета, что бывает достаточно редко в условиях непрерывно действующего предприятия.

В отличие от запаса, НДС в расчетах с контрагентами существенно влияет на остаток средств; но это достаточно объяснимо, так как любая отсрочка платежа непосредственно затрагивает и оборот контрагентского НДС.

Наибольший же интерес представляет зависимость от удельного веса (Маржинальности) добавленной стоимости. Выводы регрессной статистики зависимости от Маржинальности по ДС указывают на высокий уровень корреляции (Таблица 2.9).

Таблица 2.9 – Регрессионная статистика Маржинальности по ДС и Среднего остатка НДС⁸¹

Регрессионная статистика	
Множественный R	0,795803
R-квадрат	0,633303
Стандартная ошибка	0,128385
Наблюдения	10

Средний остаток по НДС и Маржинальнсть по ДС имеют высокую положительную корреляцию (+0,80), при достаточно высокой детерминации 0,63; далее можно протестировать парную линейную регрессию (Таблица 2.10)

⁸¹Источник: систематизированы автором

**Таблица 2.10 – Выводы парной регрессии Маржинальности
по ДС и Среднего остатка НДС⁸²**

	Коэффициенты	Стандартная ошибка	t-статистика
Y-пересечение (Отрезок)	0,11653	0,08915	1,30711
Маржинальность по ДС (Наклон)	1,07369	0,28886	3,71704

Множитель b уравнения линейной регрессии⁸³ $y_i = bx_i + a$ рассчитывается как

$$b = \frac{\sum (X - \bar{X}) * (Y - \bar{Y})}{\sum (X - \bar{X})^2} \quad (2.13)$$

Значение b близкое к +1 (при высоком уровне t-статистики выше 3) говорит о зависимости Среднего остатка НДС от маржинальности по ДС, близкой к функциональной, что можно увидеть на Рисунке 2.1.

⁸²Источник: систематизированы автором

⁸³Лебедев А. В., Фадеева Л. Н. Теория вероятностей и математическая статистика: учебник / А. В. Лебедев, Л. Н. Фадеева. Под ред. А. В. Лебедева. Изд. 4-е, перераб. и доп. – М., 2018. – 480 с.

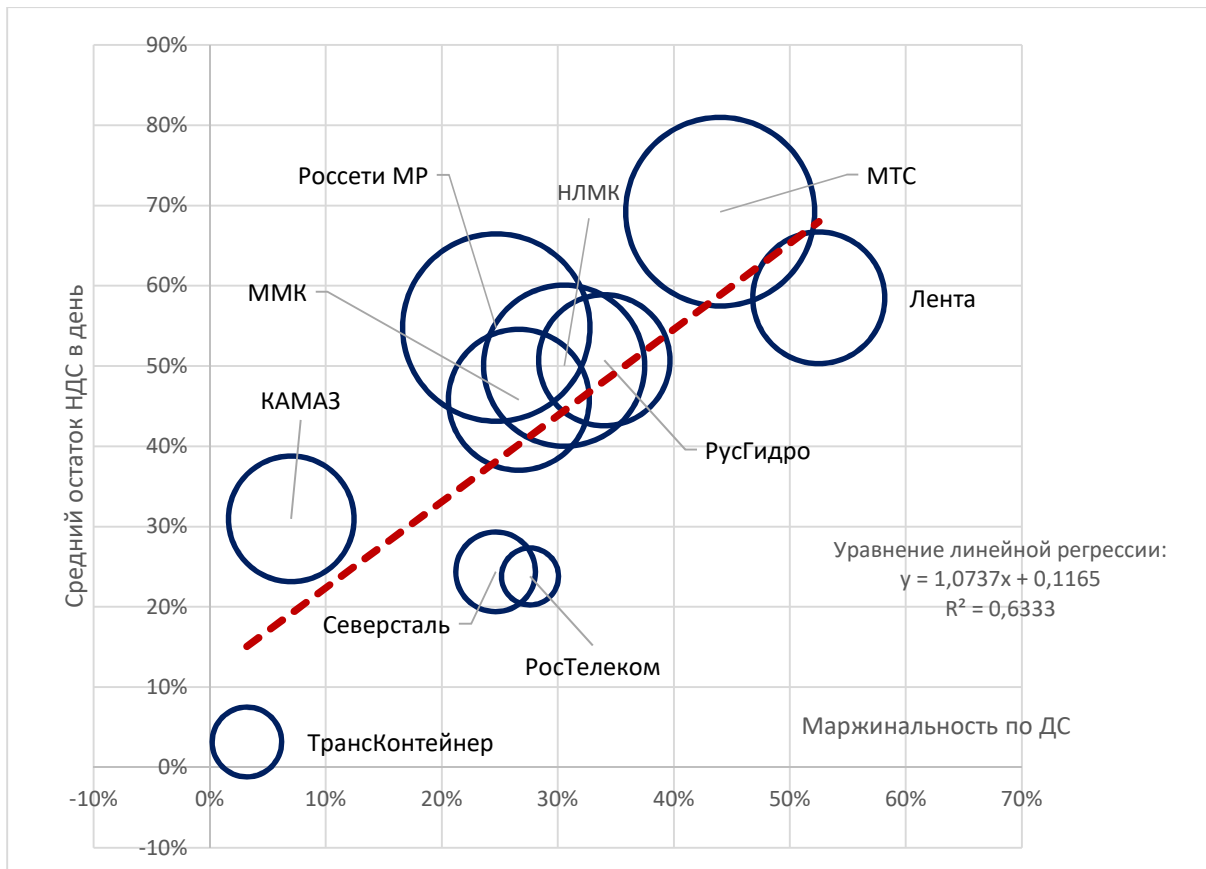


Рисунок 2.1 - Линейная регрессия маржинальности по ДС и Среднего остатка НДС⁸⁴

На графике площадь пузырьков отражает значения Кредита от контрагентов, причем более крупные пузырьки расположены в верхней части графика (в области высоких значений Среднего остатка НДС), что также иллюстрирует их корреляцию. Также на графике показано уравнение линейной регрессии.

Проиллюстрировать значения остатка НДС можно также с помощью визуальной модели транзита НДС. Описание механизма распределения потоков НДС во времени приведено в Приложении 3. Здесь можно привести примеры двух компаний с отличающимися операционными моделями (Рисунки 2.2 и 2.3); при визуальном представлении модели вертикальные гистограммы обозначают разовые потоки ДП(i); линия

⁸⁴Источник: составлено автором

НДП(i) очерчивает область $\sum_{i=0}^n \text{НДП}(i)$; при этом расположение области выше нуля означает профицит, а ниже нуля – дефицит.

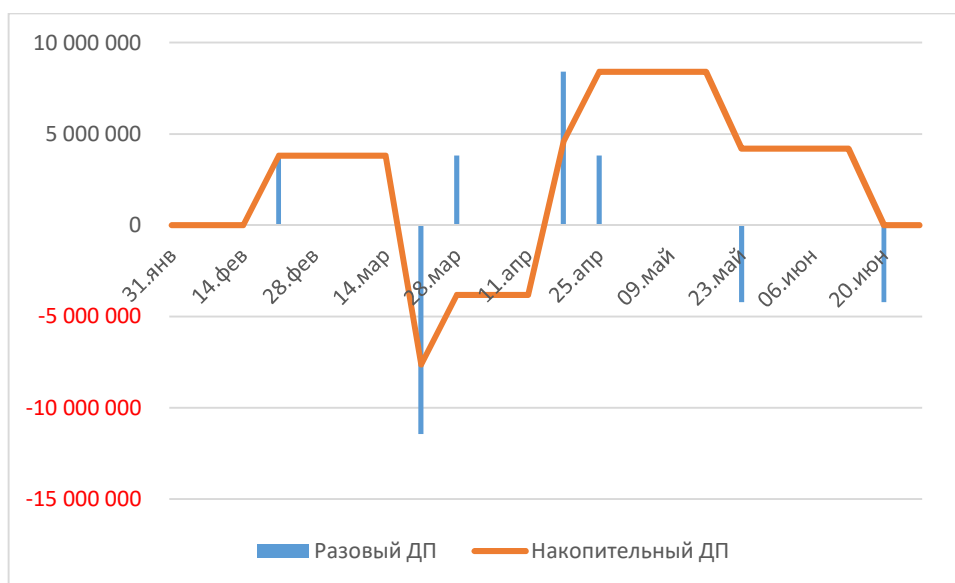


Рисунок 2.2 - Модель денежных потоков НДС ПАО "КАМАЗ"⁸⁵

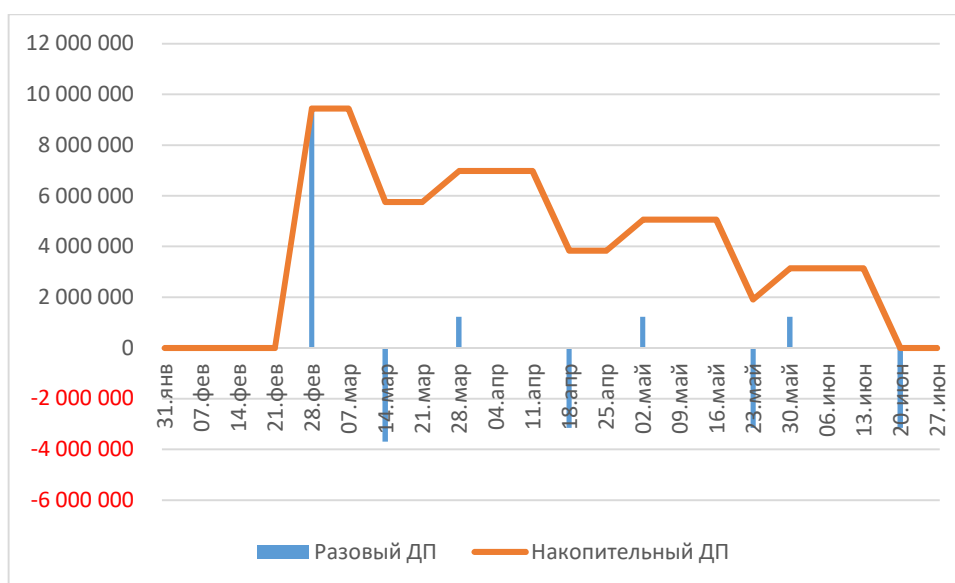


Рисунок 2.3 - Модель денежных потоков НДС ПАО «Русгидро»⁸⁶

У КАМАЗа относительно ранние закупки Запаса дают возможность пользоваться вычетом раньше поступления выручки и исходящего НДС; при этом оплата поставщикам создает временный незначительный

⁸⁵ Модель (Приложение 3) составлена автором на основе данных бухгалтерской отчетности компаний за 2021 год (Приложение 1 и 2)

⁸⁶ Модель (Приложение 3) составлена автором на основе данных бухгалтерской отчетности компаний за 2021 год (Приложение 1 и 2)

дефицит средств (накопительная линия в отрицательной области), который быстро компенсируется поступлением выручки; после завершения расчетов с контрагентами в правой части графика виден «хвост» - положительный баланс средств за счет рассрочки уплаты НДС в бюджет.

Еще заметнее подобный «хвост» у Русгидро, когда после завершения контрагентских расчетов НДС к уплате в бюджет еще остается в распоряжении компании; соответственно, можно говорить не только о различных факторах (компонентах) остатка НДС, но и о относительно самостоятельных денежных потоках НДС.

Анализ показывает, что все компании выборки используют транзитный НДС в качестве источника оборотных средств (площадь сектора с позитивным балансом денежных средств превышает площадь возможных отрицательных значений).

Таким образом, за полный цикл оборота НДС, компании могут использовать потоки НДС, соответствующего их добавленной стоимости, для поддержания собственной ликвидности.

Далее предлагается продемонстрировать эффект транзита НДС для сценария установления месячного налогового периода (Приложение 4).

Месячный налоговый период – приведет к тому, что транзитный НДС будет находиться в распоряжения компании 35 дней вместо 103 (Таблица 2.11), однако каждый цикл будет включать месячный, а не квартальный оборот по НДС; и таких циклов в году будет не 4, а 12.

Таблица 2.11 - Распределение по датам основных событий формального цикла реализации при месячном налоговом периоде⁸⁷

События	Дата	Дней от даты реализации
Момент реализации	Условно середина месяца – 15 января	0
Платеж НДС	20 февраля	35

⁸⁷Источник: систематизированы автором

При применении месячного налогового периода на примере предприятий с разной операционной моделью видно, что накопительный денежный поток остается положительным, меняется только высота и частота «зубьев» в течение года – циклы происходят в три раза чаще, но имеют в три раза меньшие пиковые и провальные значения использования транзитного НДС в обороте по высоте и продолжительности.

Насколько для компании важна продолжительность налогового периода в смысле поддержания ликвидности, можно продемонстрировать, сравнив накопительные денежные потоки Камаза (активный чистый оборотный капитал) и РусГидро (пассивный чистый оборотный капитал) для сценария квартального периода и трех месячных; оценивая каждый из трех месячных оборотов в 1/3 квартального (Рисунок 2.4 и 2.5).

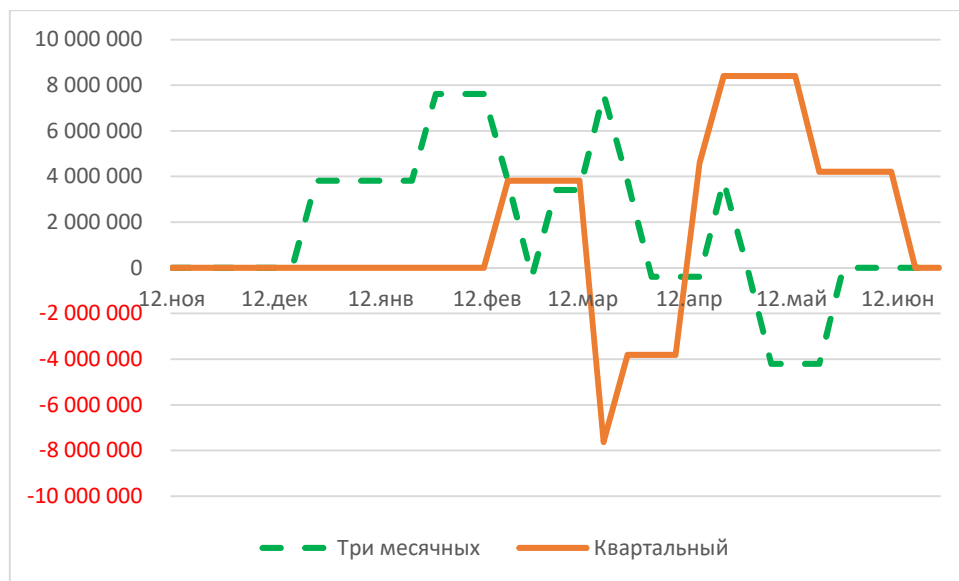


Рисунок 2.4 – Сравнительная модель денежных потоков НДС ПАО "КАМАЗ» для квартального и трех месячных налоговых периодов⁸⁸

⁸⁸ Модель (Приложение 3 и 4) составлена автором на основе данных бухгалтерской отчетности компаний за 2021 год (Приложение 1 и 2)

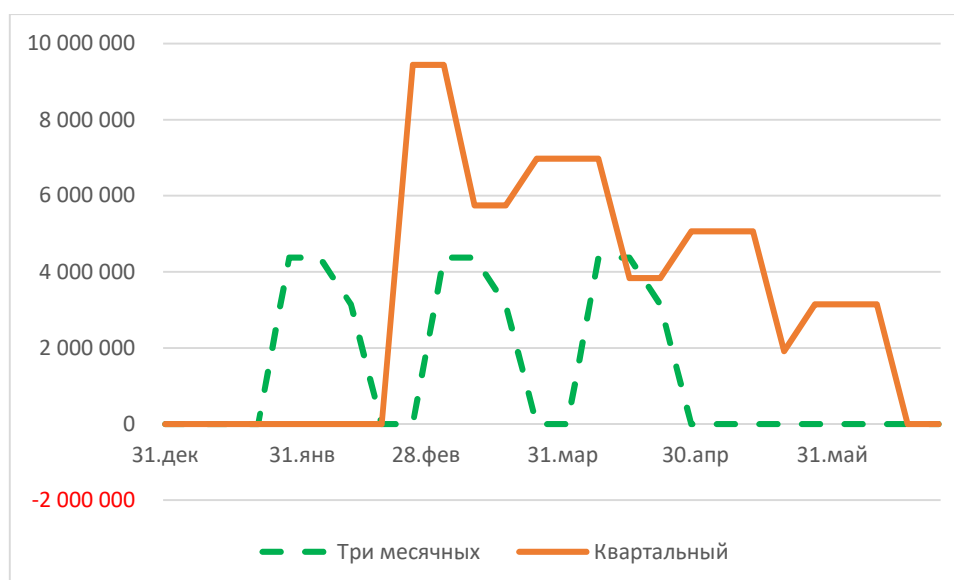


Рисунок 2.5 – Сравнительная модель денежных потоков НДС ПАО "РусГидро» для квартального и трех месячных налоговых периодов⁸⁹

При переходе от месячного к квартальному периоду у Камаза накопительный положительный баланс ликвидности сохраняется на паритетном уровне (несущественное снижение на 4%) за счет взаимного сглаживания пиков и провалов; у РусГидро происходит существенный прирост баланса денежных средств НДС (в 2,4 раза) за счет кумулятивного наложения пиков; при этом у обеих компаний происходит сдвиг положительного баланса на более позднее время, за счет длинной рассрочки по исполнению налогового обязательства при квартальном периоде.

Вывод: установление более длинной продолжительности налогового периода по НДС в целом способно влиять положительно на возможность использования средств транзитного НДС в обороте компании, за счет рассрочки исполнения налогового обязательства. Конкретный эффект от увеличения его продолжительности может зависеть от особенностей операционного цикла данной компании (в том числе может не проявиться

⁸⁹ Модель (Приложение 3 и 4) составлена автором на основе данных бухгалтерской отчетности компаний за 2021 год (Приложение 1 и 2)

вообще). Обзор международной практики установления налогового периода по НДС приведен в параграфе 2.2.

Таким образом, Гипотеза 1, сформулированная в параграфе 1.2, о замораживании денежных средств компании для обслуживания транзита НДС, не подтвердилась, разные компоненты (потoki) налога едут себя по-разному:

1. Сумма налога, корреспондирующая с созданной стоимостью, остается в распоряжении компании на период порядка 103 дня, что сопоставимо с квартальным налоговым период, то есть фактически постоянно. Компании могут (и должны уметь) использовать транзитные средства НДС в качестве источника краткосрочной ликвидности, учитывать это в планировании движения денежных средств, а государство – в поддержке реальных производителей;

2. Запас, также, как и ОС и НМА, не влияют на использование средств, так как право вычета возникает в момент закупки, а не реализации либо по мере износа;

3. Транзит контрагентского НДС определяется исключительно моделью расчетов с поставщиками и подрядчиками (так как НДС является составной частью расчетов).

Следует подчеркнуть, что ключевым фактором выгоды компании является доля добавленной стоимости в выручке (Маржинальность по ДС), так как предоставляет ей гарантированный объем средств на весь налоговый период. С позиции государства данный объем коррелирует с вкладом компании в добавление стоимости по цепочке; таким образом, весь НДС по цепочке распределяет ликвидность пропорционально участию производителей в создании конечной стоимости.

Гипотеза 2 допускает исключение транзита средств НДС через компании-производители

Для понимания ценности действующего порядка транзита НДС через компании-производители, можно для альтернативы привести

возможные альтернативы, протестировав допущения Гипотезы 2, сравнительный анализ альтернативных сценариев приведен в таблице 2.12:

**Таблица 2.12 – Преимущества и недостатки разных моделей
налогообложения НДС⁹⁰**

Сценарий	Действующая практика РФ	«Болгарский опыт ⁹¹ »	«Американский опыт ⁹² »
Налоговая схема	НДС – транзит через компании	НДС – спецсчета	Налог с продаж
Замораживание средств компаний	Не подтверждается (Гипотеза 1 опровергнута)	Отсутствует	Отсутствует
Издержки и риски номинального налогоплательщика	Имеют место	Имеют место	Отсутствуют
Аллокация ликвидности	Реальный сектор (Производители)	Банковский сектор	Розница+ бюджет (более ранний сбор налога)
Значимость для экономики	Исключительно позитивная	Весьма сомнительная	Неопределенная

Основные выводы по тестированию Гипотезы 2:

1. Транзит НДС, подлежащего зачислению в бюджет через компании-производители – реальная поддержка производителей, компаний реального сектора ликвидностью со стороны государства, создающая финансовую выгоду от использования денежных средств.

2. Транзит НДС через специальные банковские счета, недоступные для компаний, обеспечит ликвидностью только банковский сектор, что, во-первых, является не лучшей техникой банковского регулирования (это компетенция и ответственность ЦБ РФ); во-вторых, банки могут

⁹⁰Источник: систематизированы автором

⁹¹Теоретико-методологическая палитра косвенного налогообложения: монография для магистрантов, обучающихся по программам направлений «Экономика», «Государственный аудит» и «Финансы и кредит» /]; под ред. И.А. Майбунова, Ю.Б. Иванова. —М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2020. —375 с. Стр. 275

⁹²Архитектоника современного налогообложения потребления: монография для магистрантов, обучающихся по программам направлений «Экономика», «Государственный аудит» и «Финансы и кредит» / И. А. Майбунов, Ю. Б. Иванов, Д. А. Артеменко [и др.]; под ред. И. А. Майбунова, Ю. Б. Иванова. - Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2020. - 399 с. Стр. 238-248

использовать эти средства не для поддержки экономики (как, например, в 2014—2015 годах, когда средства финансовой поддержки ЦБ были использованы для спекулятивных операций на валютном рынке),

3. Использование налога с продаж вместо НДС лишит государство важного инструмента регулирования реальной экономики через предоставление ликвидности производителям.

В результате сравнительного анализа следует рекомендовать отклонить возможные сценарии как использования спец. счетов, так и введения налога с продаж (отклонить Гипотезу 2). В результате получается теоретическое и практическое обоснование невозможности принятия альтернатив действующему порядку обложения НДС.

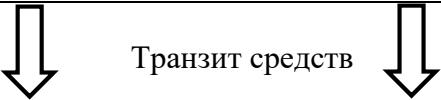
Экономическая целесообразность с позиции государства:

1. Предоставление ликвидности компаниям реального сектора, отчасти похожее на «количественное смягчение», практикуемое Центробанками разных стран начиная с преодоления кризиса 2008-09 годов и до наших дней («количественное смягчение» предоставляет средства банкам, а использование НДС в обороте – компаниям реальной экономики);

2. Реальная поддержка производителей по всей цепочке создания стоимости; при этом наибольшие объемы ликвидности достаются компаниям с более высокой долей добавленной стоимости в выручке, таким образом средства распределяются пропорционально вкладу каждой компании в создание конечной стоимости (что следует из вывода о тестировании Гипотезы 1).

С целью тестирования различных потоков на предмет нейтральности, рассмотрим движение денежных средств НДС через компанию – производитель (не экспортер), в разрезе основных потоков налога (Таблица 2.13); входящий НДС по поступлениям Запаса, ОС и НМА подразумевается, как уплаченный поставщикам.

**Таблица 2.13 – Схема движения основных потоков НДС у
производителя⁹³**

НДС к уплате в бюджет	НДС в расчетах с контрагентами	НДС, не принимаемый к вычету
НДС получен от покупателей		Продукция освобождена от НДС
		За счет компании 
НДС уплачен в бюджет	НДС уплачен поставщикам	

Разные потоки имеют разный эффект на финансовое состояние компании, в частности, поток, причитающийся в бюджет, остается в распоряжении компании до сроков уплаты по итогам налогового периода (квартала).

«НДС выгоден для налогоплательщика при увеличении денежной суммы, полученной от покупателей товаров (работ, услуг). Значимость выгоды зависит от продолжительности периода между фактическим поступлением налоговых платежей на счет производителя или продавца и сроком их перечисления в бюджет»⁹⁴.

Анализ различных компонентов налога с позиции нейтральности НДС представлен в Таблице 2.14.

**Таблица 2.14 – Анализ отдельных компонентов транзитного налога с
позиции нейтральности НДС⁹⁵**

Компонент налога	Отношение к нейтральности
НДС к уплате в бюджет	Скорее нейтрален: прямые выгоды и издержки незначительны; косвенная финансовая выгода от использования денежных средств
НДС в Запасах, ОС, НМА	Полностью нейтрален
НДС в расчетах с контрагентами	Нейтральность искажена чувствительными издержками и рисками; движение денежных средств определяется коммерческими условиями расчетов с контрагентами

⁹³Источник: систематизированы автором

⁹⁴Шувалова, Е. Б. Система обложения налогом на добавленную стоимость в Российской Федерации: специальность 08.00.10 "Финансы, денежное обращение и кредит": диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук / Шувалова Е.Б. – Москва, 2003. – 448 с

⁹⁵Источник: систематизированы автором

НДС, не принимаемый к вычету	Грубое нарушение нейтральности, дискриминация налогоплательщика, уплата входящего НДС за его счет
------------------------------	---

Основной вывод из приведенной Таблицы:

1. Возможные выгоды и издержки от механизма прохождения НДС через компании распределены асимметрично между разными потоками налога, что не позволяет рассматривать возможную взаимную нейтрализацию выгод и издержек, и пытаться таким образом восстановить нейтральность НДС;

2. Значительные издержки и риски входящего НДС (см. параграф 3.2), имеющего отношения к созданию стоимости компанией) существенно искажает принцип нейтральности, и требует выработки механизмов ее восстановления.

Рекомендации для государства по использованию выводов анализа:

1. Стимулирование производителей путем предоставления комфортных условий уплаты НДС в бюджет;

2. Безусловное стремление к соблюдению нейтральности налога, путем развития принципов налогового партнерства и этики, внедрения цифровизации и внешнего налогового учета, детально описанных в третьей главе диссертации. Предпосылкой для данной разработки служит вывод о невозможности нейтрализации выгод и издержек, и об искажении нейтральности НДС

3. Решение проблемы дискриминации компаний как следствие освобождения от НДС, как для производителей промежуточного продукта (отказ от льготирования виду мнимого характера данной выгоды, см. параграф 3.2), так и предметов потребления (замена освобождения на сверхнизкую ставку с правом вычета, параграф 3.1).

Отдельные заключительные вопросы:

Допустимые значения дебиторской и кредиторской задолженности зависят в значительной степени от Маржинальности компании по добавленной стоимости (доли собственного вклада в создание стоимости):

1. Бизнес с высокой долей добавленной стоимости менее чувствителен к условиям расчетов с контрагентами,
2. Бизнес с низкой долей добавленной стоимости должен больше внимания уделять вопросам управления расчетами,
3. В целом данная идея находится в рамках концептуального понимания стоимости денег во времени,

Рекомендации для компаний по управлению транзитными средствами НДС:

1. Качественное управление оборотным капиталом в целом (управление отдельными компонентами оборотного капитала, понимание стоимости денег во времени, контроль ликвидности),
2. Понимание роли НДС в оборотном капитале компании, и учета данного фактора в корпоративном налоговом управлении,
3. Системное управление сопутствующими рисками и издержками (параграф 3.2), в частности, комплаенс поставщиков – конкурентные закупки с возможностью диктовать условия поставщикам, избежание закупок по предоплате.
4. Конструктивное взаимодействие с государством на основе налогового комплаенса, партнерства и этики.

Ключевой академический вывод из анализа: влияние НДС на хозяйственную деятельность имеет признаки отклонения от нейтральности, эффект данных отклонений разнонаправлен для разных потоков НДС (в бюджет и поставщикам); для компаний существует диспаритет выгод и издержек, что требует разработки механизмов управления обязательством по НДС с позиции соблюдения его нейтральности (см. третью Главу диссертации); особым случаем

нарушения нейтральности является лишения права на вычет, что требует ревизии действующего НК (также см. третью Главу диссертации).

2.2. Зарубежный опыт и современные тенденции регулирования НДС

Косвенное налогообложение (в виде акцизов и таможенных платежей) имеет достаточно протяженную историю, однако выделение в отдельную категорию налога на добавленную стоимость – результат последних десятилетий.

Возникший в континентальной Европе как продукт реформирования налога с оборота, практиковавшегося во время двух мировых войн, он широко распространился по всему миру, в том числе по странам с переходной экономикой. Таким образом наиболее богатый опыт применения и реформирования НДС имеют именно европейские страны, как с исторически развитой экономикой, так и страны с относительно молодой налоговой системой (немногим старше 30 лет). В современной Европе НДС является повсеместно распространенным (как альтернатива налогу с продаж), и его непрерывное совершенствование связано как с процессами европейской интеграции, так и с настройкой налоговых систем переходных экономик.

С позиции исторического опыта можно структурировать группы стран следующим образом (Таблица 2.15):

Таблица 2.15 – Группировка стран с позиции исторического опыта внедрения НДС⁹⁶

Группы стран	Исторический опыт развития НДС
Исторически значимый опыт	пионеры внедрения и настройки НДС
Переходные экономики	внедрившие НДС в процессе становления национальных налоговых систем при переходе от плановой к рыночной экономике

⁹⁶Источник: систематизированы автором

Развивающиеся страны	имеющие либо лишь первичный опыт работы с НДС, либо использование НДС в рамках хаотично построенной налоговой системы
Альтернативные системы косвенного налогообложения потребления	преимущественно в виде налога с продаж

Примеры стран, относящихся к различным «историческим» группам приведены ниже в данном параграфе.

Интерес к НДС со стороны государств вызван тем, что это универсальный налог с большим фискальным потенциалом, менее чувствительный к циклическим и конъюнктурным колебаниям экономик, чем налог на прибыль. Поэтому НДС занимает существенную долю в доходах бюджетов стран, практикующих его, и рассматривается как перспективное направление налогообложения, что выражается в поддержании относительно высоких ставок, высокому уровню налогового администрирования, а также попыткам государств облагать НДС операции в виртуальном пространстве (в том числе трансграничные).

Богатый опыт (положительный и отрицательный) развитых стран и межгосударственных объединений делает его доступным для изучения и осмысленного копирования странами с молодыми или реформируемыми налоговыми системами.

Характерной особенностью НДС является то, что он ограничен национальными рамками государства (за исключением опыта интеграции Европейского Союза); как общее правило, цепочка налогообложения обрывается при экспорте товаров, и полностью восстанавливается при импорте (но уже по правилам страны-импортера); тем не менее, существуют исключения из общего правила⁹⁷:

1. На уровне Европейского Союза – отсутствие таможенных границ; взаимное признание НДС для вычета входящего налога,

⁹⁷Источник: систематизированы автором

2. В разной степени бессистемное применение НДС (либо одновременно с налогом с продаж) на уровне штатов, без возможности взаимного вычета (Канада, Бразилия, Индия),

3. При экспорте могут устанавливаться ограничения на возврат входящего НДС экспортерам, в зависимости от отраслевого приоритета, устанавливаемого государством (Китай).

Общим правилом является то, что НДС не выступает объектом межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения (СИДН или Double Taxation Avoidance Treaties), которые исключительно регулируют трансграничные вопросы обложения прибыли, пассивных доходов, имущества, личных доходов и подобных.

Тем не менее, национальные законодательства регулируют для целей НДС отнесение места оказания услуг к определенной налоговой юрисдикции, обязанности налоговых агентов по отношению к нерезидентам, не зарегистрированным в местном налоговом регистре; а также перечень услуг, сопутствующих экспорту либо международному транзиту.

Международный опыт также интересен с точки зрения применения льгот (в виде дифференциации ставок либо освобождения), применимости налогового вычета, возврата НДС, а также закрепления фундаментальных принципов обложения НДС в директивных документах.

Также может представлять интерес примеры адаптации регулирования НДС к атипичным кризисным явлениям, таким как пандемия Ковид-19.

Льготирование и, в более широком смысле, дифференциация обложения НДС служит важным инструментом государственной политики налогового регулирования, и представляет исключительный интерес не только с точки зрения инструментария, но и идентификации и классификации задач государства, которые фактически либо декларативно решаются методами налогового регулирования НДС. Также на

международном опыте следует протестировать концепцию добавленной стоимости и ее практическое применение в разных странах.

В качестве образцов наиболее продвинутого европейского опыта стоит рассмотреть Францию и Германию как представителей объединенной Европы и «ветеранов НДС», а также, для контраста, Соединенное Королевство (Великобританию) и Швейцарию, позиционирующих себя вне европейской интеграции.

Франция является страной, первой внедрившей НДС. Во время первой и второй мировых войн применялся налог с оборота, которым облагалась каждая реализация последующему покупателю, без возможности вычета (аналог дорожного налога, применяемого в России до вступления в силу Налогового Кодекса); в послевоенное время он был заменен налогом с продаж, взимаемым единовременно при продаже конечному потребителю. В 1950-60х годах проходила налоговая реформа, результатом которой стал современный НДС (TVA / Taxe sur la Valeur Ajoutee); распределивший каскадно налог с продаж по всей цепочке создания стоимости. В последующем были введены в действие льготные ставки и освобождение от НДС ряда услуг; льготы зависели исключительно от социальной значимости конечного продукта для потребителя.

В настоящее время во Франции применяются универсальная, льготная и сверхнизкая ставки в 20%, 10% и 5,5%; кроме того, временно до приведения в полное соответствие с директивой ЕС применяется историческая ставка 2,1% на отдельные льготлируемые товары (печатная пресса; лекарства, возмещаемые за счет социального страхования)⁹⁸. Перечень товаров и услуг, облагаемых по исторической ставке в ожидании пересмотра, приведен в Приложении 5. По некоторым видам

⁹⁸Indirect Tax Rates Table. Tax Tools and Resources. KPMG International, 2022<https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/indirect-tax-rates-table.html>

деятельности «предусмотрено право выбора между НДС и подоходным налогом: сдача в аренду помещений для любого вида экономической деятельности; финансы и банковское дело; литературная, спортивная, артистическая деятельность, муниципальное хозяйство»⁹⁹.

В *Германии* в послевоенное время применялся налог с оборота (без права вычета), который с 1968 года был заменен на полноценный НДС (MWSt / Mehrwertsteuer). В настоящее время действуют универсальная и льготная ставки 19% и 7%, с правом налогового вычета; освобождения в качестве льготы более не применяются¹⁰⁰; таким образом Германия представляет собой пример полностью реформированной европейской системы НДС.

Вызывает интерес немецкий опыт кризисной адаптации на период пандемии, когда услуги общепита в части питания (но не напитков) были на заранее установленный период времени переведены под льготную ставку.

Предложения по реформированию НДС для реализации социальных задач государства на основе Европейской Директивы по НДС 2006 года¹⁰¹ рассмотрены в параграфе 3.1.

Примером европейской страны, не последовавшей реформе НДС, является *Великобритания*, вышедшая из ЕС. Наряду с универсальной ставкой 20% и пониженной льготной 5%, практикуется льготная ставка 0% на продукты питания, общественный транспорт, книги и публицистику; во всех подобных случаях применим налоговый вычет¹⁰².

⁹⁹Цепилова Е.С. Особенности налоговой системы и налогового контроля во Франции //Финансы. 2013. № 2. С. 68-71. – С. 70.

¹⁰⁰Indirect Tax Rates Table. Tax Tools and Resources. KPMG International, 2022<https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/indirect-tax-rates-table.html>

¹⁰¹COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. //Official Journal of the European Union. - 11.12.2006. – 118 с.

¹⁰²Worldwide Tax Summaries. Quick Charts. Value-added tax (VAT) rates. PwC, 2022. <https://taxsummaries.pwc.com/quick-charts/value-added-tax-vat-rates>

Наряду с этим существуют освобожденные категории услуг, в которые, помимо финансовых, страховых услуг и азартных игр, включены услуги в области страхования, здравоохранения и спорта; по ним налоговый вычет не разрешен. В данном контексте Великобритания – нереформированная страна, отказавшаяся от завершения реформы в связи с выходом из ЕС.

В *Швейцарии*, не входящей в ЕС, применяются универсальная и льготные ставки в 7,7% и 2,5%, но к гостиничным услугам применяется ставка 3,7%; также существует ряд освобождений от НДС без права налогового вычета¹⁰³; здесь имеет место полное несоответствие Европейской Директиве.

Европейская реформа НДС, нашедшая отражение в Директиве 2006 года, была направлена на унификацию принципов обложения НДС европейскими странами, взаимному зачету НДС при внутриевропейской торговле, а также, в частности, замене освобождений и специальных низких льготных ставок ниже 5% на обложение по универсальной сверхнизкой ставке, которая не может быть ниже 5%¹⁰⁴. Также был согласован исчерпывающий список товаров и услуг, которые разрешено льготировать на уровне отдельных стран ЕС; данный список сформирован по социальным критериям с позиции конечного потребителя (Приложение 6).

Основные последствия реформы НДС для стран ЕС¹⁰⁵:

1. Унификация ставок,
2. Отмена освобождений без права налогового вычета, тем самым, устранения дискриминации компаний, предоставляющих социально значимые услуги,

¹⁰³The Swiss VAT Law. The current law as of 1.1.2018. PwC. 2018. URL: <https://www.pwc.ch/en/publications/2018/swiss-vat-law-2018-en-web.pdf>

¹⁰⁴COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax //Official Journal of the European Union. 11.12.2006.

¹⁰⁵Источник: систематизированы автором

3. Как альтернативу освобождению использование сверхнизкой ставки не ниже 5%.

Следует отметить, что во всех европейских федеральных/конфедеративных государствах (Германии, Австрии, Швейцарии) НДС является исключительно федеральным налогом; все вопросы регулирования отнесены к компетенции федерации/конфедерации. Такой же принцип используется в Российской Федерации.

За пределами Европы нет универсального подхода к федерализации НДС¹⁰⁶.

В *Австралии*¹⁰⁷ единое регулирование НДС; одна универсальная ставка 10%; есть ряд освобождений с правом налогового вычета; но налог зачисляется в бюджеты штатов, по месту нахождения производителей (но не потребителей).

В *Канаде* НДС (именуемый GST / Goods and Services Tax) является федеральным налогом; применяются универсальная ставка 5%, льготная 0% с правом вычета, и освобождение без права вычета (категории товаров и услуг во многом схожие с применяемыми в Великобритании). Но в дополнение к федеральному налогу ряд провинций дополнительно облагают добавленную стоимость повышенным НДС, включающим как федеральный компонент 5%, так и провинциальный 8-10% (HST / Harmonized Sales Tax и QST / Quebec Sales Tax), который имеет ту же налоговую базу и порядок налогообложения и администрирования, что и федеральный GST; в некоторых других провинциях в дополнение к федеральному НДС взимается розничный налог с продаж (PST/ Provincial

¹⁰⁶Benchmarking the indirect tax function in an era of rapid transformation. 2021 Global VAT/GST Benchmarking Survey Report. KPMG International, 2021

¹⁰⁷Worldwide Tax Summaries. Quick Charts. Value-added tax (VAT) rates. PwC 2022.<https://taxsummaries.pwc.com/quick-charts/value-added-tax-vat-rates>

retail Sales Tax), он регулируется и администрируется на провинциальном уровне¹⁰⁸.

В *Бразилии* НДС применяют лишь отдельные штаты; налог идет в бюджет штата; при поставке товара в другой штат ни нулевая ставка, ни вычет не предоставляются¹⁰⁹.

В *Индии* имеет место разнообразная комбинация федерального НДС с аналогичными налогами отдельных штатов, регулируемые на местном уровне; соседние штаты не предоставляют вычет НДС на товары, поступившие из другого штата. Налоговая система Индии находится в состоянии перманентного реформирования на всех уровнях, поэтому выбор примеров для детального изучения представляется затруднительным¹¹⁰.

В *Японии* (унитарном государстве) в фискальном плане часть ставки НДС идет в местный бюджет; но регулирование и администрирование едино на национальном уровне¹¹¹.

Из постсоветских экономик (не вошедших в ЕС), стоит рассмотреть опыт Украины и Казахстана (оба государства унитарные).

Украина: применяются три уровня ставок – 20%, 14% и 7%; ставка 0% применима только к экспорту; освобождению без права вычета подлежат только финансовые услуги¹¹².

Казахстан: применяется единая ставка 12%; ставка 0% применима только к экспорту и сопутствующим услугам; освобождение без права

¹⁰⁸ Taxes. Tax information for individuals, businesses, charities, and trusts. Canada Revenue Agency 2022. <https://www.canada.ca/en/services/taxes.html>

¹⁰⁹ Brazil – Indirect Tax Guide. Explore the requirements and rules that apply to Indirect Taxes in Brazil. KPMG International 2022. <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2018/10/brazil-indirect-tax-guide.html>

¹¹⁰ Economy Profile India. Doing Business 2020. The World Bank Group 2020

¹¹¹ Worldwide Tax Summaries. Quick Charts. Value-added tax (VAT) rates. PwC, 2022. <https://taxsummaries.pwc.com/quick-charts/value-added-tax-vat-rates>

¹¹² Conducting business in Ukraine. Baker McKenzie 2021

вычета применяются помимо финансовых услуг, к лекарствам, а также нотариальным и адвокатским услугам¹¹³.

Как видно, в большинстве перечисленных государств с унифицированной системой НДС явно прослеживается социальный критерий дифференциации налогообложения. Даже в условиях ЕС, когда потребитель может находиться в другом государстве, чем производитель – номинальный плательщик НДС, можно исходить из паритета объемов производства и потребления на уровне каждого государства; поэтому можно считать НДС полноценным налогом на потребление, а разнообразие ставок компенсируется предоставлением налогового вычета в другой стране ЕС. То же можно сказать об Австралии, исходя из допущения о паритете объемов производства и потребления в отдельном штате.

В противоположность тому, в федеральных государствах без единой логически отстроенной системы НДС, администрации и законодатели штатов пытаются привязать НДС не к месту потребления, а к месту производства; что может порождать различные дисбалансы, особо ощутимые в таких странах с высоким уровнем социального и регионального неравенства, как Бразилия и Индия.

Несколько в стороне находится практика НДС в КНР, относительно молодая, находящаяся в процессе реформирования¹¹⁴. Ставки НДС ранжируются в зависимости от отрасли¹¹⁵; применяются ставки трех уровней: 13% (движение товаров, ремонтные услуги, лизинг), 9% (продовольствие, коммунальные услуги, строительство транспортные, телекоммуникационные услуги, операции с недвижимостью) и 6% (финансовые, высокотехнологичные, потребительские услуги); кроме

¹¹³Doing business in Kazakhstan. An introductory guide to tax and legal issues. Ernst&Young LLC 2021

¹¹⁴Медведева М.В. Пути совершенствования российской модели возмещения налога на добавленную стоимость при экспорте товаров // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). 2021. № 6. С.42-48

¹¹⁵Worldwide Tax Summaries. Quick Charts. Value-added tax (VAT) rates. PwC, 2022. <https://taxsummaries.pwc.com/quick-charts/value-added-tax-vat-rates>

того, существует ставка 3% для малого бизнеса. На период пандемии Ковид-19 ставка для малого бизнеса была временно снижена с 3% до 1%. Плательщики с ненулевыми ставками имеют право на налоговый вычет. Для экспорта и сопутствующих услуг применяется ставка 0%, но возможности возврата входящего НДС ограничены – государство устанавливает формулу для расчета неполного возврата НДС, дифференцировано по категориям экспортируемых товаров и услуг¹¹⁶. Также существует освобождение от НДС по ряду товаров и услуг; в данной категории вычет не предоставляется.

Еще одной китайской особенностью является обложение НДС финансовых услуг, которые в общепринятой международной практике не рассматриваются как движение товаров и услуг, и оборот по ним не выступает в качестве объекта обложения НДС.

По итогам обзора применения НДС в различных странах, можно выделить следующие группы стран, с позиции группировки систем взимания НДС по уровням развития, систематизации и организации налогового регулирования (Таблица 2.16).

Таблица 2.16 – Группировка стран с позиции уровня развития систем взимания НДС¹¹⁷

Уровни развития систем регулирования НДС	Представители
Единая концепция после реформы, высокий уровень систематизации налогового регулирования	ЕС
Нереформированные системы развитых стран с единым уровнем бюджета	Великобритания, Швейцария
Нереформированные системы развитых стран с разными уровнями бюджета	Австралия, Япония
Многоуровневые системы НДС – федерация и ее субъекты	Канада, Бразилия, Индия
Постсоветские страны	РФ, Украина, Казахстан
Ограниченно рыночная экономика	Китай
Развивающиеся с молодой налоговой системой, с единой ставкой НДС	Прочие страны

¹¹⁶Карпова О.М., Майбуков И.А. Развитие регулирующей функции НДС в России: перспективы заимствования китайской практики возмещения налога // Вестник Тюменского государственного университета. Социально- экономические и правовые исследования. 2020. Т. 6. №1. С. 178-198

¹¹⁷Источник: систематизированы автором

В Главе 1 детально рассмотрены академические концепции Добавленной стоимости - либо с позиции создания стоимости (зарплата + прибыль), либо с позиции конечного потребления товара (работы, услуги), при том, что эта стоимость каскадно раскладывается на вклады отдельных производителей в ее создание, последовательно по всем звеньям цепочки создания стоимости.

С позиции потребления стоимости¹¹⁸ НДС классифицируется как косвенный налог, носителем налогового бремени выступают конечные потребители, а предприятия фактически выступают в роли налоговых агентов (либо налоговых транзитеров).

Исходя из этого, НДС – это налог не на деятельность, а на потребление¹¹⁹, поэтому с его помощью НДС методологически правильно регулировать потребление различных категорий конечных продуктов, то есть использовать для регулирования социальных процессов и отношений в обществе, в рамках социальной функции государства. Для регулирования финансово-хозяйственной деятельности предприятий подходит более налог на прибыль.

В большинстве продвинутых налоговых систем НДС выполняет исключительно роль социального регулятора, хотя существуют исключения¹²⁰:

1. Единственный уровень ставок НДС, тем самым без функции регулирования (Дания, Казахстан),
2. Удержание НДС по месту (штату) производства, а не потребления (Канада, Бразилия, Индия),

¹¹⁸Барулин, С.В. Налоговый контроллинг: учебник / С. В. Барулин, Е. В. Барулина. - Москва: Ruscience, 2016. 245с. –С.167

¹¹⁹Пансков В.Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации: учебник / В.Г. Пансков. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2014. 620 с.- С. 496

¹²⁰Источник: систематизированы автором

3. В ряде случаев регулирование производства, отраслевая дифференциация НДС (Китай),

4. Льготирование в ряде случаев производства, а не потребления (РФ).

Наиболее существенный интерес представляет практика налогового регулирования Европейского Союза, установленная Директивой ЕС 2006 года¹²¹, которая устанавливает единые нормы применения НДС для стран-участниц, в частности (Таблица 2.17):

Таблица 2.17 - Ключевые особенности применения НДС в ЕС¹²²

Исключительно социальная роль	Уход от освобождений
• Регулирование с помощью НДС исключительно потребления стоимости, • Социальный характер налоговых льгот; единый исчерпывающий перечень разрешенных льготируемых групп товаров/услуг, • Сверхвысокое обложение НДС по ставке, превышающей универсальную, не допускается; для повышенного обложения используются акцизы,	• Отказ от освобождения от НДС в качестве льготы, • В качестве альтернативы освобождению возможность применения сверхнизкой ставки (не ниже 5%), • Возможность вычета входящего НДС для всех категорий товаров/услуг и предприятий.

Директива ЕС допускает применение не более трех уровней ставок НДС – универсальную (не ниже 15%), льготную и сверхнизкую (не ниже 5%); Украина также внедрила подобную трехуровневую система.

На период пандемии Ковид-19 в ряде стран ЕС применялись ограниченные во времени меры – временное снижение универсальной ставки (Австрия, Ирландия), либо перенос ряда услуг под льготируемую ставку (Германия).

Перечень разрешенных льгот ЕС (полный перечень разрешенных к льготированию категорий приведен в Приложении 6) уже, чем

¹²¹COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. //Official Journal of the European Union. - 11.12.2006. – 118 с.

¹²²Источник: систематизированы автором

установленный НК РФ (ст. 149 по освобождениям и ст. 164 в части льготной ставки 10%), ключевые различия приведены в Таблице 2.18.

Таблица 2.18 - Ключевые отличия льгот по НДС в ЕС и РФ¹²³

Особенности применения льгот	Перечень льгот
Перечень ЕС включает	услуги гостиниц (в РФ это пока только недавно вступившая в силу новация НДС, выходящая за рамки ранее применяемых НК методов льготирования)
Перечень ЕС не включает	• Детские товары, • Образовательные услуги, • Услуги дошкольных учреждений
В РФ дополнительно предоставляются	льготы за рамками социального регулирования (применительно к категории поставщика, а не потребления конечного продукта): • Продукция инновационных центров (Сколково), статья 145.1 НК РФ, • Продукция архивных учреждений (здесь и далее статья 149 НК РФ), • Программы для ЭВМ и другая интеллектуальная собственность, • Продукция НИОКР, • Гарантийное обслуживание за счет производителя, • Услуги религиозных организаций, • Продукция организаций инвалидов.

Присутствие в списке льготируемых категорий РФ детского и образовательного ассортимента отчасти можно объяснить высоким уровнем социального неравенства, при котором родители с детьми (даже работающие) часто имеют критически низкий подушевой доход¹²⁴.

В неререформированных юрисдикциях (Великобритания, Швейцария, Австралия) могут применяться как нулевые ставки (помимо экспортеров) с правом вычета, так и освобождения без права вычета.

Наиболее интересные практики:

1. Методологически продвинутые, логически целостные концепции,

¹²³Источник: систематизированы автором

¹²⁴Зубаревич Н. В. Бедность в российских регионах в 2000-2017 годах: факторы и динамика // Население и экономика. 2019. № 3. С. 63-74
<https://publications.hse.ru/view/323358997>

2. Социальная роль НДС,

3. Решение проблемы сочетания льгот и возможности налогового вычета.

Налоговый период для НДС имеет значение, в том числе, для возможного использования налога, полученного от покупателей, но еще не перечисленного в бюджет, в качестве источника оборотных средств компании-налогоплательщика. В международной практике он варьируется от одного месяца (Китай, Украина, Казахстан) до одного года (Япония, редкий случай). В Великобритании в качестве налогового периода установлен квартал, но для компаний с небольшим оборотом разрешено декларировать раз в год. Директива ЕС 2006 года (Статья 252) разрешает устанавливать на национальном уровне налоговые периоды в один, два, три месяца, но в любом исключительном случае не больше одного года. Так, например, во Франции установлен период один месяц, но для небольших оборотов – три месяца.

Срок подачи декларации в ЕС разрешено устанавливать не более двух месяцев от даты окончания налогового периода (для небольших оборотов – до трех месяцев). В Швеции (для нее сделана специальная оговорка в Директиве, Статья 253¹²⁵) для компаний малого и среднего бизнеса, имеющих продажи только внутри страны, установлен налоговый период в один год, плюс три месяца на подачу декларации.

Отдельного внимания требуют применимые в разных странах и в разные исторические периоды альтернативные системы адвалорного косвенного налогообложения – налог с оборота и налог с продаж¹²⁶.

¹²⁵Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. //Official Journal of the European Union. - 11.12.2006. – 118 с.

¹²⁶Теоретико-методологическая палитра косвенного налогообложения: монография для магистрантов, обучающихся по программам направлений «Экономика», «Государственный аудит» и «Финансы и кредит» [/]; под ред. И.А. Майбунова, Ю.Б. Иванова. —М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2020. —375 с.

Налог с оборота (без права вычета входящего налога) исторически был распространенной попыткой адвалорного обложения оборота, но в дальнейшем компании получили право налогового вычета, и этот налог трансформировался в классический НДС. В России в 1990-е годы практиковался невычитаемый оборотный налог в дорожные фонды, однако он не нашел своего места в Налоговом Кодексе.

Налог с продаж также использовался в качестве временного/экспериментального/переходного налога, в том числе в позднем СССР; однако, он доказал свою жизнеспособность как альтернатива НДС, в частности в Соединенных Штатах.

В США налог с продаж (Sales tax) применяется в большинстве штатов; какие-либо федеральные нормы, регулирующие данный налог, не существуют. Это наиболее значимый источник наполнения бюджетов штатов, наряду с имущественными налогами.

Ставки налога варьируются от 2,9% до 7,25% и устанавливаются на уровне штата, хотя некоторые штаты особо разрешают городам и графствам (округам) устанавливать местную надбавку к ставке, для наполнения местного бюджета. В отдельных штатах также применяется налог на пользование (Use tax) в отношении товаров, приобретенных за пределами, и доставленными в штат для использования, хранения, или потребления; при этом каждая закупка может облагаться только одним из налогов – с продаж в штате происхождения, или налогом на использование – по месту потребления¹²⁷.

Плательщиком налога является розничный продавец, который выставляет конечному покупателю цену с добавлением налога. Покупатель может оплатить цену без налога, если документально подтвердит, что покупка совершается с целью перепродажи. Возможны

¹²⁷Worldwide Tax Summaries. Quick Charts. Value-added tax (VAT) rates. PwC 2022.
<https://taxsummaries.pwc.com/quick-charts/value-added-tax-vat-rates>

налоговые льготы – освобождение или пониженные ставки для продуктов питания и других социально чувствительных товаров и услуг. Также товар может не облагаться налогом с продаж, если уже попал под акциз (например, автомобильное топливо). Продавец также может быть освобожден от обязанностей налогоплательщика, если имеет оборот ниже установленного уровня (может быть установлен или как количество транзакций, или как объем продаж в денежном выражении).

По существу, налог с продаж – это упрощенный НДС, который не распределяется каскадно по всей цепочке создания стоимости, и не затрагивает компании, не реализующие продукцию конечному потребителю. Соответственно, такие компании не несут налоговых рисков, не используют средства от налога в обороте (и, наоборот, не используют собственные оборотные средства для уплаты налога), не охвачены налоговым администрированием и документооборотом, и не вынуждены тратить ресурсы и компетенции на управление своими налоговыми обязательствами.

Налог с продаж охватывает только конечное потребление, поэтому его регулирование (дифференциация ставок и другие льготы) может носить исключительно социальный характер, так как не касается производителей промежуточного продукта.

Еще одна важная особенность налога с продаж – он легко может применяться на территории отдельного субъекта федерации и даже муниципалитета, так как облагает только потребление, и только в данном субъекте, поэтому вполне подходит в качестве значимого регионального (не федерального) налога.

Поэтому НДС, как правило, применяется в качестве федерального налога в РФ, Германии, Австрии, Швейцарии и Австралии (в последней, однако, налог поступает в бюджет штата, хотя и регулируется на федеральном уровне). Любые попытки устанавливать его на субфедеральном уровне приводят, как минимум, к обрыву его социальной

роли, так как бремя ложится на производителя по месту производства, а не на потребителя (Канада, Бразилия, Индия).

НДС – это налог, работающий на национальном уровне, при экспорте весь собранный налог приходится возвращать, и при импорте облагать заново. Соглашение о взаимном признании входящего НДС возможно лишь в продвинутых межгосударственных объединениях, с единым рынком, отсутствием таможенных барьеров и гармонизацией законодательства, таких как ЕС или ЕАЭС.

В Российской Федерации необходимость в переходе с НДС на налог с продаж вряд ли актуальна в настоящее время, так как

1. С фискальной точки зрения – в федеральный бюджет поступают не только НДС, но и часть налога на прибыль, так что есть возможность перенаправления средств в региональные бюджеты в случае необходимости, не затрагивая пока НДС;

2. С административной точки зрения – инвестиции в создание информационной системы АСК НДС–2 уже произведены, остается лишь ее текущая поддержка; хотя администрирование налога с продаж было бы возможно хотя бы на базе интеграции онлайн-касс;

3. С микроэкономической точки зрения – как описано в параграфах 2.1 и 3.2, существует комплексная проблема влияния НДС на оборотные средства компаний, бремени налогового документооборота и налоговых рисков;

4. С социальной и регуляторной точки зрения – есть достаточно продвинутый международный опыт; а также предложения по совершенствованию данной роли НДС, в частности, в рамках данной диссертации.

Из заслуживающего внимания опыта ЕС по гармонизации НДС (исключительно в рамках тематики данной диссертации) следует отметить следующее:

1. Создание единого пространства для взаимного признания входящего НДС обусловлено созданием наличием единого таможенного периметра и отсутствием внутренних таможенных границ,

2. Унификация правил обложения НДС (включая налоговые льготы) во многом является продуктом данного процесса,

3. Существенной мотивацией для унификации правил служит избежание налоговой конкуренции¹²⁸. Следует отметить, что данная проблема решается для производителей унификацией правил и признания вычета; но для розничных покупателей остается возможность «налогового туризма», так как внутри единого таможенного пространства не производится возврат НДС при выезде и налог идет за их счет (нейтральность не работает для конечных покупателей); соответственно, можно для покупок выбирать страну с более низкими ставками НДС.

Данный опыт вполне может быть использован в процессе гармонизации НДС в рамках ЕАЭС, с учетом реализации предложений настоящей диссертации по устранению освобождений от НДС и дискриминации налогоплательщиков.

2.3 Критический анализ концепций и практик регулирования производства посредством НДС

Целью исследования в данном и последующем параграфе является анализ регулирующей и социальной функций НДС как налога на потребление, и задач государства, потенциально решаемых (либо не решаемых) с помощью данного налога.

НДС в Российской Федерации – один из наиболее значимых налогов, с точки зрения:

1. Наполнения федерального бюджета,

¹²⁸OECD, International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris 2017, <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en>.

2. Налоговой нагрузки для компаний,
3. Развития цифровизации налогового администрирования,
4. Налоговой нагрузки на потребителя (как конечного носителя налогового бремени).

С учетом изложенного, следует ожидать, что государство будет ожидать от НДС выполнения не только фискальной задачи, но и участия в качестве инструмента государственного регулирования экономики.

Поскольку НДС является косвенным налогом, он участвует в различных сферах экономики – потреблении, импорте, экспорте, но также и в сфере производства стоимости (так как формально с юридической и административной точки зрения он затрагивает отношения государства и компаний – налогоплательщиков), выглядит возможным использование его для регулирования каждой из четырех перечисленных сфер.

Регулирование производства и потребления с помощью НДС осуществляется прямыми (декларируемыми в явном виде), косвенными и другими способами (Таблица 2.19).

Таблица 2.19 - Прямые и косвенные способы государственного регулирования производства и потребления с помощью НДС¹²⁹

Прямые способы	Косвенные способы
• дифференциация ставок, • применение льгот, • применение освобождений, • исключение оборота из налогообложения,	• возможность/невозможность применения налогового вычета, • возможность (доступностью) и сроками получения возврата налога из бюджета, • отнесение компании к категории малого бизнеса, • отнесение вида деятельности либо продукции к льготированной категории, • участие НДС в цикле оборотных средств предприятия • полнота и охват налогового администрирования, в том числе ранжированием налогоплательщиков с точки зрения группы риска, • требования к ведению документооборота, связанного с НДС, • требования к проверке компаниями своих поставщиков на предмет корректности уплаты ими НДС, • установление места налогообложения услуг, • внешнеэкономическое и таможенное регулирование,

¹²⁹Источник: систематизированы автором

	• сроки уплаты НДС при таможенном оформлении импорта, и агентского НДС при импорте услуг
--	--

Цели регулирования НДС могут находиться как на стороне создания стоимости, так и на стороне потребления стоимости (Таблица 2.20).

Таблица 2.20 - Цели регулирования НДС относительно создания и потребления стоимости¹³⁰

На стороне создания стоимости	На стороне потребления стоимости
• экономический рост, • экономическая эффективность (на макро-и микроуровнях) • предпринимательская активность, • техническая сложность продукции, • импорт и экспорт	• инфляция, • уровень потребления и накопления, • социальная справедливость, • доступность жизненно необходимых товаров и услуг • сглаживание социального и регионального неравенства¹³¹

Дискуссионным является вопрос: что должно быть объектом регулирования в части НДС:

- Гипотеза 3: финансово-хозяйственная деятельность компаний или
- Гипотеза 4: конечное потребление населения?

Гипотеза 4 будет детально рассмотрена в следующем параграфе. Сейчас рассмотрим Гипотезу 3 – регулирование финансово-хозяйственной деятельности компаний через критерии:

1. Рентабельности,
2. Отраслевой принадлежности,
3. Принадлежности к привилегированному перечню, критерии отбора в который устанавливаются за периметром налогового законодательства («Реестр объектов туристической индустрии»¹³²),

¹³⁰Источник: систематизированы автором

¹³¹Теоретико-методологическая палитра косвенного налогообложения: монография для магистрантов, обучающихся по программам направлений «Экономика», «Государственный аудит» и «Финансы и кредит» /]; под ред. И.А. Майбунова, Ю.Б. Иванова. —М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2020. —375 с.

¹³²Федеральный закон от 26 марта 2022 г. N 67-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2 Федерального закона "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации"

4. Экономического или конъюнктурного приоритета для государства,

5. Участия в НИОКР, наукоемкостью продукции,

6. Темпов роста выручки.

7. Иных критериев, не связанных с потреблением конечного продукта.

Предпосылки:

1. НДС является существенным налогом для предприятий,

2. Формально налогоплательщиком является предприятие,

3. Возможно регулировать хозяйственную деятельность предприятий через НДС.

4. Одним из инструментов выглядит применение льгот в виде освобождений либо дифференциация ставок НДС как инструмент регулирования.

Как правило, показатели налоговой нагрузки у разных предприятий значительно различаются. Рассмотрим, возможна ли дифференциация ставок налога (переменные ставки; скидки к ставке) в зависимости от рентабельности, динамики роста, структуры затрат и других финансово-экономических показателей?

Попытки регулировать с помощью НДС экономическую деятельность компаний (создателей стоимости) встречаются как в литературе, так и на практике, в частности:

Зарубежный опыт (подробнее в параграфе 3.1) указывает на следующее¹³³:

1. Практикуется социальная дифференциация НДС в зависимости от вида продукции (услуг);

2. По ряду продуктов НДС дополняется акцизным налогообложением;

¹³³Источник: систематизированы автором

3. Есть тенденция к уменьшению ступеней дифференциации; тем не менее:

- Единственная ставка практически не встречается,
- Нередки случаи применения более двух ставок,
- Роль максимальной ставки часто фактически делегируется акцизу.

4. Случаи дифференциации ставок в зависимости от рентабельности и других показателей предприятия не встречаются.

Тем не менее, в академической литературе встречаются предложения об экономической дифференциации налоговых ставок, в частности, ставок НДС. Авторы, анализирующие возможности регулировать с помощью НДС общую налоговую нагрузку компании, могут рекомендовать в итоге разные модели регуляторного поведения государства.

Так, Голик Е.Н.¹³⁴, с одной стороны, отмечает значительную дифференциацию налоговой нагрузки, с другой стороны, обсуждает предложение о введении единой (безльготной) ставки НДС; выравнивание налоговой нагрузки, тем не менее, признается желательным, но предлагается его проводить за счет прямых налогов (подходных и рентных), в том числе за счет прямых налогов компенсировать выпадение поступлений от НДС. Далее она делает вывод: выравнивание дифференциации налоговой нагрузки не предполагает множественности ставок НДС. Это пример системного подхода, учитывающего экономическую сущность разных налогов, в частности, фактическое несение налогового бремени НДС конечным потребителем, а не компанией.

Наряду с таким «мягким» походом, встречается в литературе и методики регулирования компаний, рассматривающие НДС формально-

¹³⁴Голик Е.Н. Ставки НДС и проблемы их дифференциации. Вестник Ростовского государственного экономического университета (РИНХ). № 22, 2006 год. <https://cyberleninka.ru/article/n/stavki-nds-i-problemy-ih-differentsiatsii>

административно, как налог на бизнес; в частности, описанную в диссертации Гребешковой И.А.¹³⁵ Ею предлагается дифференциация ставок по основным налогам (НДС, налог на прибыль, социальные взносы), в зависимости от отраслевых приоритетов и показателей работы самой компании. Дифференциация применяется индивидуально, в зависимости от аналитических показателей, то есть, фактически, задним числом. Для определения права на скидку и ее размера требуется анализ хозяйственной деятельности предприятия (что, в свое время, требует получения отчетности по прибыли). Решать проблему предлагается «погружением» налогового администрирования внутрь налогового учета предприятия, в рамках «партнерства» налоговых органов и налогоплательщиков.

Наряду с НДС, предлагается также дифференцировать ставки страховых взносов, в зависимости от темпов роста выручки, производительности труда, средней зарплаты. Экономическая сущность НДС как косвенного налога на потребление, как и Страховых взносов, как обеспечения индивидуального страхования работника, во внимание не принимается. Критический разбор методики Гребешковой И.А. применительно к НДС представлен в Таблице 2.21.

Таблица 2.21 - Критический анализ методики «взаимосвязи налоговой нагрузки с критериями и показателями эффективности деятельности организаций»¹³⁶ Гребешковой И.А. применительно к НДС¹³⁷

Элементы анализа	Тезисы
Предпосылки методики	1. Крайне неравная налоговая нагрузка по отраслям 2. Государственная политика выделения отраслевых приоритетов «в данный момент времени». Данные выделения носят

¹³⁵Гребешкова И.А. Оценка налоговой нагрузки российских организаций как инструмент управления национальной налоговой системой. Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Москва, 2020

¹³⁶Гребешкова И.А. Оценка налоговой нагрузки российских организаций как инструмент управления национальной налоговой системой. Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Москва, 2020

¹³⁷Источник: систематизированы автором

	краткосрочный и импульсивный характер, и предполагается менять их чаще, чем меняется налоговое законодательство 3. Множество налоговых льгот, с самой разной мотивацией 4. Единство налогообложения без льгот нарушает социальную справедливость, 5. Множество факторов, влияющих на деятельность предприятия, как зависящих от предприятия (качество менеджмента), так и не зависящих, 6. «оптимальная дифференциация» – целесообразная или вынужденная дифференциация, 7. Выравнивание налоговой нагрузки отраслей и предприятий за счет дифференциации ставок
Предложение методики относительно НДС	1. Дифференциация ставки НДС, в зависимости от: 2. Экономической значимости отрасли для государства в данный момент 3. Темпов роста выручки 4. Материалоемкости продукции
Ограничения подхода	1. Недопустимость неравенства налогоплательщиков (Ст.3 НК РФ), недопустимость индивидуальных налоговых льгот (Ст.56 НК РФ), 2. Снижение конкурентоспособности при искусственном выравнивании результатов хозяйствования.
Критика методики	1. Равенство налогоплательщиков, недопустимость индивидуальных льгот 2. НДС трактуется как налог на бизнес, а ведь это косвенный налог 3. Приоритетность отраслей – решение сиюминутное и субъективное; лоббистские усилия по установлению льгот будут перенаправлены на присвоении отрасли определенного приоритета, 4. Условия налогообложения должны быть долгосрочно стабильны, а не зависеть от конъюнктуры, деятельности других предприятий, и субъективных оценок, 5. Скидки к ставкам предлагаются вместо налоговых льгот, но а. Замена льгот на персональные скидки недопустима, б. Для льгот по НДС предлагается альтернативное решение (параграф 3.1)

На практике регулирование экономической деятельности компаний с помощью НДС также имеет место, в частности, в Китае практикуется дифференциация степени возмещения экспортного НДС в зависимости от приоритетности отрасли экспортеров¹³⁸.

Компании, занимающиеся экспортом, и претендующие на вычет либо возврат экспортного НДС, проходят специальную регистрацию;

¹³⁸Медведева М.В. Пути совершенствования российской модели возмещения налога на добавленную стоимость при экспорте товаров // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). 2021. № 6. С.42-48

далее в зависимости от отраслевой принадлежности, устанавливается степень (доля) налогового вычета, который можно получить из бюджета, относительно стандартной ставки.

Степень возмещение присваивается отрасли исходя из критериев доли добавленной стоимости в товаре, экологических параметров, поддержания низких цен на внутреннем рынке за счет дестимулирования экспорта, и многих других факторов, устанавливаемых субъективно решениями правительства, и подверженных частым конъюнктурным изменениям, при том что сам по себе набор критериев имеет тенденцию к произвольному расширению.

В качестве критики китайской модели можно привести следующие аргументы:

1. Отход от принципа нейтральности налога¹³⁹, равенства налогоплательщиков,
2. Права налогоплательщика нереализуемы исходя из закона, так как применяется официальное пониженное возмещение,
3. Неполное (негарантированное) возмещение входящего НДС фактически означает ненулевое налогообложение экспорта,
4. Данная практика регулирования полностью игнорирует конечного потребителя как фактического носителя налогового бремени,
5. Хотя официально декларируется, что данная практика применяется для приоритетного стимулирования экспортеров товаров с высокой добавленной стоимостью, в российских условия результат может быть противоположным, так как сырьевые компании обладают большей административной поддержкой для взаимодействия с государством,

¹³⁹Развитие регулирующей функции НДС в России: перспективы заимствования китайской практики возмещения налога. Карпова О.М., Майбуров И.А. Вестник Тюменского государственного университета. Социально-экономические и правовые исследования. 2020. Том 6. № 1 (21). С. 178-198

6. Одной из причин внедрения китайской модели назывались многочисленные случаи мошенничества с экспортным НДС, однако в таком случае усилия государства следовало направить на налоговое администрирование, а не на дискриминацию добросовестных налогоплательщиков в результате подобного регулирования.

В России также практикуется отраслевые критерии дифференциации обложения НДС, в частности, освобождение от НДС для наукоемкой продукции (не имеющей отношения к конечному потреблению); а также для резидентов инновационного центра «Сколково» и подобных.

Подобные освобождения производят ложное впечатление комфортного положения налогоплательщиков, так как

1. Покупателем продукции ни в коей мере не является конечный потребитель, поэтому льготу получает не он, а производитель, который далек от потребителя,

2. Покупатель, скорее всего, мог бы воспользоваться налоговым вычетом, поэтому для него нет пользы в освобождении продукции либо ее поставщика, и добавление НДС к цене продукции не повлияло бы на его решение о покупке,

3. Производитель лишается права налогового вычета, что фактически ухудшает его финансовое положение, при иллюзии получения налоговой преференции,

4. Преференции подобным предприятиям (если вообще имеют смысл), целесообразно устанавливать посредством налога на прибыль, как для производителей, так и для покупателей (например, с помощью инвестиционного налогового кредита).

Другие преференции по НДС (освобождение от ввозного налога технологического оборудования при внесении в капитал, возмещение из бюджета ввозного НДС для некоторых особых экономических зон) фактически являются лишь налоговым кредитом, так как иначе компании

все равно получают вычет по НДС, хотя бы и в более позднем налоговом периоде.

Декларирование подобных преференций как налоговые льготы способно создать ложное представление о преимуществах подобных кейсов, и вести в заблуждение налогоплательщиков и потенциальных инвесторов.

Недавно введены российские новации по установлению ставки 0% для отдельных отраслей (услуги мест коллективного размещения (гостиницы, санатории, отели и т.д.), общепита) - НК РФ Статья 164 п.1 пп.18 и 19. Поскольку данная новация еще недавно вступила в силу, рассмотреть ее практику применения и результаты не представляется возможным. До этого общепринятые принципы обложения НДС подразумевали нулевую ставку только при экспорте и сопутствующим ему услугам (применение ставки 0% при экспорте и сопутствующих услугах (транспортировка и т.п.) рассмотрено в параграфе 3.1).

Авторская критика экономической дифференциации (Гипотеза 3) на основе концепции добавленной стоимости изложена в Таблице 2.22:

Таблица 2.22 - Критический анализ практики дифференциации производителей посредством НДС¹⁴⁰

Аргументация в пользу экономической дифференциации	Авторская критика
Поскольку, с позиции администрирования, налогоплательщиками являются предприятия, имеет распространение мнение, что НДС – это налог на бизнес, наряду с прямыми налогами на прибыль, имущество и им подобными.	НДС – это налог на потребителя, а не на производителя, и, если его дифференцировать, то по потребителям (предметам потребления), а не по производителям, в том числе производителям на отдельных этапах цепочки создания стоимости,
В литературе достаточно представлен обзор влияния НДС на предпринимательство и экономическую активность, в том числе, его стимулирующая (либо дестимулирующая) роль.	Если применять «социальную» дифференциацию, то дифференцировать следует не производителей, а потребителей, но не напрямую, а через классы (группы) потребляемых продуктов (услуг).

¹⁴⁰Источник: систематизированы автором

На фоне различных кризисов последних лет (например, Ковид-19), снизивших базу прямых налогов (на прибыль, на имущество предприятий), уменьшились возможности регулирования экономической деятельности и финансового положения компаний посредством прямых налогов, поэтому почва для стремления использовать для регулирования бизнеса НДС объективно сохраняется,	Если классифицировать НДС как налог на бизнес, то в итоге получается двойное налогообложение, так как прибыль и зарплата как элементы добавленной стоимости выступают объектами соответствующих прямых налогов.
Льготную ставку на продовольствие можно трактовать как поддержку сельхозпроизводителей (или в более широком смысле производителей льготированных товаров), то есть инструмент регулирования рынка продовольствия, а не как реализацию социальной функции.	• Искажение нейтральности НДС; • Импортное продовольствие льготируется в равной мере; • Помимо продовольствия льготируется большой перечень непродовольственных категорий; • Различия, например, ЕС/РФ проходят по линии детских и образовательных категорий (явное различие в социальных проблемах и задачах); • Вмешательство государства в рыночные отношения вполне можно трактовать как исполнение социальной функции («решение ряда социально-экономических задач, задач, находящихся за пределами рыночного регулирования»¹⁴¹).

По итогам анализа концепций и практик экономической дифференциации обложения НДС с целью регулирования финансово-хозяйственной деятельности компаний-производителей Гипотеза 3 отклоняется.

Во второй главе разносторонне описан и проанализирован российский и международный практический опыт управления налогообложением НДС, критически проанализированы как академические концепции, так и законодательная практика количественного регулирования производства посредством НДС, льгот

¹⁴¹Теория и история налогообложения. Учебное пособие / И. А. Майбуров, Н. В. Ушак, М. Е. Косов. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – (стр. 146-150)

для производителей, а также освобождения от НДС как фактора дискриминации производителей.

На базе ведущих предприятий реального сектора экономики смоделированы эффекты транзита денежных средств НДС; сформулированы выводы относительно гипотез о влиянии НДС на финансовые результаты и возможностях государства по его использованию в регулировании экономики, а также практические рекомендации.

ГЛАВА 3. РАЗВИТИЕ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ УПРАВЛЕНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕМ В РАЗРЕЗЕ РЕГУЛИРУЮЩЕЙ И СОЦИАЛЬНОЙ ФУНКЦИЙ НДС

3.1 Использование передового зарубежного опыта для реализации социальной функции НДС

Одним из инструментов налоговых льгот (НК РФ Статья 56) выступает возможность уплаты налога в пониженном размере. Реализуется это, в частности, установлением ставок налога, пониженных по сравнению с базовыми/универсальными.

В академической литературе¹⁴² описаны некоторые факторы дифференциации ставок НДС. В Таблице 3.1 приводится критический анализ ключевых факторов дифференциации.

**Таблица 3.1. Критический анализ факторов дифференциации
обложения НДС¹⁴³**

Факторы	Критический анализ
Устранение двойного налогообложения ВЭД при применении экспортной ставки 0%	Ставка 0% отсекает обложение НДС при пересечении государственной границы, и при поступлении товара на таможенную территорию другого государства отношения по НДС возникают с нуля. Если рассматривать НДС как налог на бизнес, то ставку 0% можно трактовать как льготу, поощряющую экспортеров. Если рассматривать как налог на потребление, то при экспорте конечный потребитель (носитель налогового бремени) находится в другой юрисдикции, и не подлежит налогообложению в этой стране; соответственно, части налога, собранные производителями компонентов стоимости на звеньях цепочки до пересечения границы, подлежат вычету у экспортера.

¹⁴²Архитектура современного налогообложения потребления: монография для магистрантов, обучающихся по программам направлений «Экономика», «Государственный аудит» и «Финансы и кредит» / И. А. Майбуrow, Ю. Б. Иванов [и др.]; под ред. И. А. Майбуrow, Ю. Б. Иванова. - Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2020.

¹⁴³Источник: разработано автором

Стимулирование приоритетных отраслей (научных исследований, в частности, Сколково)	Критический разбор данного аргумента приведен в предыдущем параграфе
Льготирование социально значимых предметов потребления (освобождение или льготная ставка)	освобождение может быть связано как с социальными аспектами потребления, так и с выпуском продукции, не имеющей отношения к потреблению (интеллектуальная продукция). При этом наличие в арсенале дифференциации и освобождения, и льготной ставки фактически создает ситуацию мультивариантности (т.е. двух уровней) льготного обложения НДС
Повышенное налогообложение НДС отдельных благ (пограничное с акцизами)	в исключительных случаях может практиковаться ставка, превышающая универсальную, но это вряд ли можно считать целесообразным, так как неуниверсальное налогообложение отдельных предметов по высоким ставкам имеет смысл делегировать акцизным налогам
Виды деятельности, не связанные с движением или потреблением товаров и услуг (финансовые операции, бюджетные расходы) также можно рассматривать как льготу, но непонятного назначения (ни экономического, ни социального)	Это не льгота, мотив льготирования отсутствует; это скорее техническое исключение из объектов обложения НДС, так как содержанием бизнеса является движение не товаров и услуг, а финансовых средств.

С учетом международного опыта налогового регулирования НДС, описанного в п. 2.2, имеет смысл специально остановиться на практике Европейского Союза, заслуживающей внимания по причинам¹⁴⁴:

1. наиболее длительная и богатая история применения НДС,
2. большое количество стран-участниц,
3. высокий уровень экономической интеграции,
4. разные уровни экономического развития: и высокоразвитые, и переходные экономики,
5. верховенство права,
6. высокие социальные приоритеты государств,
7. единство применения НДС на уровне государства, в том числе в федеративных государствах,

¹⁴⁴ Источник: систематизированы автором

8. двойной уровень компетенции в регулировании НДС – национальный и общеевропейский,

9. высокий уровень гармонизации и унификации НДС

Применимые ставки (с классификацией по уровням) по странам ЕС приведены в Таблице 3.2.

Таблица 3.2. Ставки НДС в процентах по странам ЕС на 2022¹⁴⁵

Страна	Код	Нулевая с правом вычета	Историческая пониженная	Пониженная	Стандартная	Временная «ковидная»
Бельгия	BE	+	-	6 / 12	21	
Болгария	BG	-	-	9	20	-
Чехия	CZ	-	-	10 / 15	21	-
Дания	DK	+	-	-	25	-
Германия	DE	-	-	7	19	-
Эстония	EE	-	-	9	20	-
Ирландия	IE	+	4.8	9 / 13.5	23	21
Греция	EL	-	-	6 / 13	24	-
Испания	ES	-	4	10	21	-
Франция	FR	-	2.1	5.5 / 10	20	-
Хорватия	HR	-	-	5 / 13	25	-
Италия	IT	-	4	5 / 10	22	-
Кипр	CY	-	-	5 / 9	19	-
Латвия	LV	-	-	5 / 12	21	-
Литва	LT	+	-	5 / 9	21	-
Люксембург	LU	-	3	8	17	
Венгрия	HU	-	-	5 / 18	27	-
Мальта	MT	+	-	5 / 7	18	-
Нидерланды	NL	-	-	9	21	-
Австрия	AT	-	-	10 / 13	20	5
Польша	PL	-	-	5 / 8	23	-
Португалия	PT	-	-	6 / 13	23	
Румыния	RO	-	-	5 / 9	19	-
Словения	SI	-	-	5 / 9.5	22	-
Словакия	SK	-	-	10	20	-
Финляндия	FI	+	-	10 / 14	24	-
Швеция	SE	+	-	6 / 12	25	-

¹⁴⁵VAT rates applied in the Member States of the European Union. European Commission, 2022

Стоит отметить, что по сравнению с предыдущей публикацией сводных данных по ставкам на 01.01.2021, не произошло ни одного изменения ни по одной стране.

Особенности отдельных уровней ставок:

1. «Нулевая ставка с правом вычета» и «Историческая пониженная» - ставки, являющиеся историческим атавизмом и подлежащие пересмотру, в связи с установлением Европейской Комиссией нижнего порога сверхнизкой ставки 5%. Страны постепенно отказываются от такой практики: в последнее время отказались Венгрия, Греция, Кипр, Польша, Португалия. В списке льготлируемых товаров, наряду с медицинскими услугами и товарами, оплачиваемыми за счет страховой медицины, присутствуют такие представители умирающих отраслей, как печатные медиа и телевизионные лицензии. Также в отдельных странах оставались освобожденными детский и образовательный ассортимент (что в целом нехарактерно для европейской практики). Полный перечень ожидающих отмены освобождений приведен в Приложении 5.

2. Временные «ковидные» ставки вводились временно, на период острых фаз пандемии. Как альтернатива снижению универсальной ставки, в Германии ряд товаров и услуг был временно перемещен под пониженную ставку. По истечении отведенного срока действия применение временных ставок было прекращено.

3. Наряду с просто «пониженной» может дополнительно применяться «сверхнизкая» ставка, на особо льготлируемые товары и услуги. Данная ставка не может быть ниже директивного порога 5%, на нее постепенно мигрируют с нулевой (не экспортной) и ставок ниже 5%.

4. Пониженная и сверхнизкая ставки применяются исключительно к социально значимым предметам и услугам конечного потребления; их перечень не универсален, и даже внутри ЕС варьируется по странам.

Анализ европейского опыта дифференциации ставок НДС указывает на примечательные особенности:

1. Вместо нулевых ставок неэкспортерам директивно внедряется сверхнизкая ставка, не ниже 5%, с правом налогового вычета,

2. Одноуровневая ставка встречается только единожды, в Дании – стране с высоким общим налогообложением и высокими налогами на физлиц,

3. Кризисные послабления вводятся исключительно временно,

4. Сверхвысокое обложение НДС по ставке, превышающей универсальную, не практикуется нигде, для повышенного обложения используются акцизы,

5. Сверхльготная ставка применяется достаточно широко, для особо льготируемых предметов потребления,

6. Основания для льготирования исключительно социальные

В литературе¹⁴⁶ можно найти аргументы за единую ставку, против дифференциации; их критический анализ представлен в Таблицах 3.3 и 3.4.

Таблица 3.3. Аргументы против дифференциации и их критика¹⁴⁷

Аргументы	Критический анализ
Создаётся неравенство рыночных условий, недобросовестная конкуренция, поощрение лоббистских усилий по добавлению своей продукции в льготный список	проблема, присущая любому вмешательству государства в экономику, в данном случае - плата за «социальное государство»,
Сложность выявления схем с возмещением	аргумент не вполне весомый, так как льготные ставки применяются скорее на конечном этапе выпуска продукции, и часто действуют в точке розничных продаж (так же, как например, налог с продаж). Применение льготной ставки к каждому отпускаемому товару видно и в кассовом чеке (включая итоговые обороты по разным ставкам), и в единой базе ККМ, интегрированной с АИС Налог–3. Проадминистрировать торговую точку на предмет продажи по льготной ставке – задача вполне посильная; а дальше вся

¹⁴⁶Архитектура современного налогообложения потребления: монография для магистрантов, обучающихся по программам направлений «Экономика», «Государственный аудит» и «Финансы и кредит» / И. А. Майбуров, Ю. Б. Иванов [и др.]; под ред. И. А. Майбутова, Ю. Б. Иванова. - Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2020.

¹⁴⁷Источник: разработано автором

	цепочка поставщиков идет через АСК НДС – 2, где встречно проверяются налоговые обязательства поставщика и вычет покупателя.
Сложность администрирования при трансграничной, в том числе, электронной торговле внутри ЕС	проблема вряд ли актуальная для России, хотя в рамках ЕАЭС потенциально может проявиться

Таблица 3.4. Аргументы за единую ставку и их критика¹⁴⁸

Аргументы	Критический анализ
Рекомендация МВФ о единой ставке и минимизации льгот и освобождений	Критика: на практике обстоит иначе, единая ставка – скорее исключение
Устранение налоговых схем	аргументация в предыдущей таблице
Увеличение доли косвенных налогов в бюджетных доходах	• для России это, скорее, проблема распределения доходов по уровням бюджетов, и она решается так или иначе, • «просадка» налога на прибыль в период пандемии носила временный характер, и в дальнейшем поступления прямых налогов могут восстановиться
Снижение единой ставки за счет отмены льготных ставок	• Поступление налога по льготным ставкам незначительно, поэтому существенно снизить ставку не получится, • В российских условиях значительного социального и регионального неравенства, а также демографической структуры (низкая рождаемость, высокая доля лиц пенсионного и предпенсионного возраста), отмена льготирования негативно отразится на многочисленных низкодходных группах населения.

Из всех стран с применением единой/недифференцированной ставки можно выделить характерных представителей:

1. Дания – сверхвысокое общее налогообложение (гиперсоциальное государство¹⁴⁹), при достаточно прогрессивном обложении доходов,

¹⁴⁸Источник: разработано автором

¹⁴⁹Worldwide Tax Summaries Quick Charts. Value-added tax (VAT) rates. PwC 2022. <https://taxsummaries.pwc.com/quick-charts/value-added-tax-vat-rates>

2. Австралия – единая ставка 10% по европейским меркам скорее похожа на льготную, при том, что уровень социальной защиты вполне европейский,

3. Казахстан – простая в применении налоговая система, комфортная для бизнеса¹⁵⁰,

4. Развивающиеся страны с небольшим по времени опытом применения НДС. Отдельно стоит рассмотреть данные юрисдикции с молодой налоговой системой, как некоторые постсоветские (Узбекистан, Кыргызстан, Армения), так и африканские страны, применяющие один уровень ставки НДС; их мотивация вполне объяснима:

- Общая незрелость налоговой системы,
- Недостаточность финансовых, технических и кадровых ресурсов для усложненного учета и администрирования,
- Низкий уровень жизни с чрезмерно высокой долей продовольствия в потреблении (при котором льготная ставка может оказаться доминирующей).

Особое значение имеет проблема возможности налогового вычета при нулевом льготном (именно льготном, а не экспортном) обложении НДС. За пределами ЕС нулевая ставка с правом вычета применяется в Соединенном Королевстве (в комбинации с освобождениями без права вычета), Австралии, Канаде.

В ЕС подобная практика принудительно сворачивается в пользу сверхнизкой ставки от 5%, с правом вычета; в Казахстане и Украине ставка 0% применяется только для экспорта.

В Китае практикуется льгота в виде освобождения от НДС, при этом нет возможности компаниям воспользоваться налоговым вычетом; возможности получить возврат входящего НДС при экспорте ограничены

¹⁵⁰Doing business in Kazakhstan. An introductory guide to tax and legal issues. Ernst&Young LLC 2021

(см. предыдущий параграф). Китайскую практику дифференциации НДС для экспортёров также следует понимать, как то, что НДС далек от какой-либо социальной роли, так как не принимает во внимание конечное потребление носителя налогового бремени.

В противоположность китайской модели, в европейской модели экспорт рассматривается как обрыв цепочки поставок, с нулевым обложением экспортера и полным возмещением либо возвратом входящего НДС.

Новацией 2022г. в российском регулировании НДС стало установление ставки 0% для ряда услуг гостиниц (НК РФ Статья 164 п.1 пп.18 и 19). Это явная льгота для гостиничной индустрии, а не для потребления – пп.18 прямо указывает, что льгота предоставляется объектам, включенным в реестр, порядок ведения которого определяется за рамками налогового законодательства. Применение 0% ставки с правом вычета (в том числе денежного возмещения входящего НДС), способно вызвать множество проблем с момента вступления в силу (с июля 2022 года), учитывая

1. Высокий потенциал криминализации возврата НДС,
2. Отсутствие дополнительных контуров контроля (при экспорте это еще таможенный и валютный контроль),
3. Сознательный выход за рамки налоговой этики и солидарности (вместо софинансирования государства компании получают дотации за счет других групп налогоплательщиков) способен спровоцировать волну внесистемных преференций для различных групп влияния,
4. Полное отсутствие российской практики возврата входящего НДС неэкспортерам, и адаптированных инструментов администрирования,
5. Неопределенность на данный момент; любую обратную связь можно получить лишь по мере практического применения.

Вызывает вопросы мотивация данного решения:

1. Если это временные кризисные мероприятия на период пандемии, то следует их внедрять именно временно, и не через налоговое законодательство, которое все-таки должно быть стабильным в долгосрочной перспективе,

2. Льгота предоставляется объектам, включенным в реестр, то есть индивидуально (противоречит Ст. 56 НК РФ), а не по критериям (например, вид деятельности, размер выручки, численность работающих), что нарушает принцип равенства налогоплательщиков (Ст. 3 НК РФ),

3. Полностью проигнорирована социальная роль НДС как налога на потребление, так как потребление данной услуги, во-первых, не является критическим для социально незащищенных категорий населения, во-вторых, размер льготы прямо пропорционален стоимости проживания в гостинице; тем самым фактически бюджет в большей степени льготирует дорогое потребление

Другая новация – освобождение от НДС услуг общественного питания (НК РФ Статья 149 п.3 пп. 38) с января 2022 года; разница лишь в том, что такие компании лишены права на налоговый вычет по НДС. В качестве альтернативы можно рассмотреть немецкую практику временного переноса оборота ресторанов и кафе под льготную ставку, с автоматической отменой льготы по истечении заранее установленного льготного периода.

Реальная же проблема, требующая решения – демотивация компаний, работающих по видам деятельности, не подлежащим обложению НДС (ст.149 НК РФ), за счет невозможности пользоваться вычетом по НДС. В результате, такие компании вынуждены принимать входящий НДС на затраты, тем самым либо принудительно ухудшая собственное финансовое положение (если на рынке доминирует покупатель, и нет возможности увеличивать цены), либо повышая отпускные цены (если рынок монополизирован продавцом).

Дискриминация данной категории налогоплательщиков ограничивает возможности для социальной функции НДС, кроме того, создает предпосылки для манипуляций; также отказ групп налогоплательщиков от участия в софинансировании государства вступает в конфликт с положениями налоговой этики. Вынужденное принятие входящего НДС на затраты противоречит принципу нейтральности НДС для предприятий¹⁵¹. Применение для такой категории сверхнизкой (5%) ставки НДС, позволило бы вывести из-под дискриминации (вызванной невозможностью принятия налогового вычета) бизнес, занятый производством и реализацией социально значимых товаров и услуг.

В российских условиях (значительное социальное и региональное неравенство, патерналистские традиции, демографическая структура и др.), отмена льготы взамен освобождения от НДС негативно отразится на многочисленных низкодходных группах населения (может и не отразиться, но субъективно они будут считать себя ущемленными).

В таких случаях подобную реформу НДС разумно совместить с прямой адресной поддержкой социально уязвимых групп населения; по аналогии с известной «монетизацией льгот», приурочив к очередной индексации пенсий и пособий.

НДС — это адвалорный налог, поэтому от любой пропорциональной льготы больше выгоды получает тот, кто тратит на освобожденный товар или услугу много; вместо этого следует просто выделить тех, кто уже зарегистрирован как получатель социальной помощи (пенсий, пособий, дотаций), и просто выделять им мат. помощь в критических случаях (на погребение, доп. детское пособие, матпомощь в связи с лечением)

Разные категории населения (пенсионеры, инвалиды, малообеспеченные, многодетные) уже получают разные пособия и субсидии; они же могут пользоваться услугами соц. работников. Можно

¹⁵¹OECD, International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris 2017, <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en>.

добавить им денежную субсидию на приобретение необходимых товаров/услуг; в зависимости от потребности в услуге, если нужна постоянно или периодически, то назначить постоянное пособие, если разово по обстоятельствам, то единовременно по стандартному заявлению, переданному в МФЦ или через социального работника.

Следует разъяснить через СМИ, населению и бизнесу, что это забота о действительно нуждающихся, а вся история с НДС — это побочный продукт, источник финансирования для социальных мероприятий.

Бремя НДС несет конечный потребитель продукта, поэтому целесообразно дифференцированный стимулирующий/дестимулирующий подход применять на уровне конечного потребления.

В действующем налоговом законодательстве РФ фактически применяются четыре уровня ставок косвенного налогообложения (НДС и акцизом):

- освобождение от НДС,
- льготная ставка 10% (или 10/110, если считать от полной суммы, включая НДС),
- универсальная ставка 20% (или 20/120, если считать от полной суммы, включая НДС),),
- акцизный налог в дополнение к НДС 20%.

Налоговым кодексом также предусмотрено обложение по ставке 0%, применяемое для экспорта товаров и оказания сопутствующих экспорту или трансграничному транзиту услуг.

Так реализуется социальная роль НДС (совместно с акцизом) – дифференцируемое прогрессивное обложение потребления – освобождены социально чувствительные расходы (ритуальные услуги, например) и по льготной ставке облагаются расходы, занимающие большую долю в потреблении низкодоходных групп.

В литературе¹⁵² среди недостатков НДС приводится его «регрессивный» характер, однако, следует отметить, что даже при условии «плоской» ставки НДС регрессия не просматривается, а применение четырехступенчатой шкалы:

1. с одной стороны, облегчает финансовое бремя от потребления категорий населения, у которых продукты питания и лекарства занимают наиболее значительную долю в покупках, и,

2. с другой стороны, дополняется повышенным обложением ряда товаров некритического потребления, в том числе за счет акцизов.

Перенос налогообложения таких товаров с НДС в акцизы оправдан особенностями исчисления акцизов, связанного с

1. узким перечнем подакцизных товаров,
2. высоким уровнем их налогообложения,
3. индивидуальными ставками для разных категорий товаров,
4. особым порядком администрирования, связанным с высокой мотивацией к уклонению от обложения,

5. расчетом налога не по адвалорному принципу, как НДС, а применительно к физическим единицам подакцизных товаров.

Для большинства массовых товаров и услуг вполне достаточно обложения универсальным налогом на добавленную стоимость, особенно с учетом уже внедренной продвинутой системы его потранзакционного сплошного контроля на базе АСК НДС–2 и АИС Налог–3.

Представляется, что это разумная альтернатива прогрессивной шкале ставок НДС, который иначе привел бы к

1. Усложнению администрирования (тем более, учитывая уже достаточно продвинутый уровень цифровизации НДС, позволяющий

¹⁵²Семенова О.Е. Ключевые проблемы администрирования НДС и пути их совершенствования / Семенова О.Е., Левшукова О.А. // В сборнике: Научные исследования, открытия и развитие технологий в современной науке сборник материалов XX-ой международной очно-заочной научно-практической конференции. - 2019. - С. 104-108.

решать задачи контроля розничных продаж с применением дифференцированных ставок),

2. Сокрытию/занижению официальной зарплаты,
3. Зарплатной демотивации высококвалифицированных работников,
4. Делегализации трудовых отношений,
5. Расцвету теневого банкинга,
6. Разрушению налоговой этики и добровольного комплаенса, сложившегося за время действия плоской шкалы НДФЛ.

В действующем налоговом законодательстве фактически применяются три уровня ставок НДС (ст. 164 НК РФ):

1. освобождение от налогообложения,
2. льготная ставка 10% (расчетная ставка 10/110),
3. универсальная ставка 20% (расчетная ставка 20/120)

Предложение автора: четыре уровня налогообложения потребления, в том числе три уровня ставок НДС (Таблица 3.5)

Таблица 3.5. Предлагаемые уровни обложения потребления¹⁵³

Уровень обложения	Предложение
Стандартная ставка НДС(20%)	• Без дифференциации по рентабельности и другим показателям работы компании, • Отмена освобождения продукции, не имеющей отношения к конечному потреблению, • Отмена индивидуальных и отраслевых (несоциальных) льгот,
Льготная ставка НДС(10%)	• Только социальный критерий
Сверхльготная ставка НДС(не ниже 5%)	• Отмена дискриминации «освобожденных» ввиду невозможности использования налогового вычета по НДС, • Применение сверхнизкой ставки – добровольный выбор налогоплательщика и возможные варианты, • Прямые адресные компенсации потребителям от введения ненулевого налогообложения, • Публичная презентация новых дифференцированных ставок с позиции социальной справедливости
Повышенное обложение	• Вместо повышенной ставки НДС – возможность перераспределения налоговой нагрузки на акциз (с учетом

¹⁵³Источник: разработано автором

	преимуществ акциза перед НДС и вопросов администрирования и регулирования)
За рамками обложения потребления	• Не считать объектом обложения только по видам деятельности, не предполагающим движение товаров и услуг (финансовая индустрия)

По итогам сравнительного анализа международной и российской практики реализации социальной роли НДС подтверждена Гипотеза 4 (параграф 2.3) – объектом регулирования посредством НДС должно выступать исключительно конечное потребление населения.

«Льготирование НДС несет на себе определенную социальную функцию, так как пониженное налогообложение применяется к расходам, занимающим высокую долю в потреблении низкодоходных групп населения»¹⁵⁴.

В результате обзора академических концепций, налоговой практики, а также лучшего международного опыта, были разработаны следующие рекомендации:

1. Позиционировать НДС как социальный налог, при этом разгрузив его от льгот и привилегий, не имеющих отношения к конечному потреблению (для резидентов инновационных центров и т.п.);

2. Использовать дифференциацию ставок НДС для реализации социальной функции налога;

3. Рассматривать дифференциацию ставок НДС как альтернативу прогрессивной шкале НДФЛ, ввиду исключительной сложности ее администрирования и высокой мотивации к злоупотреблениям;

4. Предусмотреть применение трехступенчатой шкалы ставок НДС, с учетом социальной значимости потребляемых товаров/услуг;

5. Для избежания дискриминации компаний, реализующих товары и услуги, освобожденные от налога (за счет невозможности использования

¹⁵⁴Будкина 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.

налогового вычета), ввести сверхнизкую ставку НДС (не ниже 5%, по опыту Европейского Союза).

3.2. Управление издержками и рисками налогоплательщиков рамках регулирующей функции НДС

В данном параграфе рассматриваются остальные аспекты действия компании в качестве фактического налогового агента и формального налогоплательщика НДС (Таблица 3.6).

Таблица 3.6. Экономические, юридические и организационные аспекты деятельности номинального плательщика НДС¹⁵⁵

Группы аспектов	Аспекты
Экономические	1. Пропускает через себя налоговые платежи по НДС (этот аспект рассмотрен в параграфе 2.1) 2. Может лишиться права вычета уплаченного поставщикам НДС и быть вынужден принять входящий НДС на расходы a. При ненадлежащем ведении налоговой документации b. При непризнании затрат налоговым вычетом c. При признании поставщика сомнительным d. При производстве продукции, освобожденной от НДС e. При агрессивном администрировании, частом изменении законодательства и правоприменительной практики, неблагоприятных судебных решениях 3. Может быть ограничена в выборе поставщиков необходимостью их дополнительной проверки и отклонения поставщиков, не вызывающих уверенности в их добросовестном налоговом поведении 4. Может понести расходы по уплате налоговых санкций - штрафов, пеней, а также риски, связанные с приостановкой операций по банковским счетам
Юридические	1. Юридически считается плательщиком налога 2. Несет налоговые риски как налогоплательщик 3. Принимает на себя риски своих поставщиков 4. Должностные лица компании несут персональную ответственность, в том числе уголовную (ст. 199 УК РФ¹⁵⁶)
Организационные	1. Требуется квалифицированных ресурсов для текущего ведения учета, связанного с НДС, в частности,

¹⁵⁵Источник: систематизированы автором

¹⁵⁶Уголовный кодекс Российской Федерации" от 13.06.1996 N 63-ФЗ
https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10699/

	a. в планировании и контроле затрат и закупок, b. контроле контрагентов, c. контроле счетов-фактур, d. раздельного ведения учета 2. Требуется привлечения высококвалифицированных профессиональных ресурсов (внешних либо внутренних) для e. налогового аудита, настройки методологии, квалификации сложных сделок («Налоговая архитектура»¹⁵⁷) f. представительства в налоговых, судебных и следственных органах, g. настройке программного обеспечения 3. Требуется ведения документации, сопровождающей расчеты по НДС, а также поддержке h. программного обеспечения для электронного обмена счетами-фактурами, и электронного документооборота с налоговыми органами i. электронных ресурсов для проверки контрагентов
--	--

На базе продвинутой концепции налогового обязательства¹⁵⁸ рассмотрим практическое приложение концепции налоговой политики и планирования налогового обязательства к проблеме поведения компании в условиях выполнения функции налогоплательщика НДС:

1. Эволюция налоговой политики компаний
2. Рациональная оптимизация налогообложения НДС
3. Экономическая выгода от выполнения функции плательщика НДС
4. Балансирование выгод, затрат и рисков
5. Налоговая нагрузка, риски и требуемые компетенции для компаний в части НДС
6. Налоговые, юридические и другие риски для компании, связанный с НДС

¹⁵⁷Вылкова Е.С., Энциклопедия управления налогообложением экономических субъектов. Том 1. Теоретические основы: монография – СПб.: Изд-во СПбГЭУ, 2017. – 338 с.

¹⁵⁸Цепилова Е.С. Методология и инструментарий корпоративного контроля выполнения налоговых обязательств хозяйствующими субъектами. Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук. Ростов-на-Дону, 2016. – 301 с.

7. Организация налогового планирования НДС в компании
8. Идентификация и измерение рисков, связанных с НДС
9. Задачи налогоплательщика по продвинутому управлению НДС
 - a. налоговое планирование НДС
 - b. управление налогообложением хозяйствующего субъекта
 - c. управление налоговым обязательством по НДС
 - d. управление налогообложением¹⁵⁹

С целью создания развернутой последовательной системы практических рекомендаций по управлению выгодами и издержками номинального плательщика НДС изобразим ее принципиальную схему (Таблица 3.7), которая послужит основой для дальнейших классификации и позиционирования отдельных элементов управления налоговыми обязательствами по НДС.

Таблица 3.7 – Принципиальная схема классов выгод и издержек для компании – плательщика НДС¹⁶⁰

Баланс выгод и издержек			
Позитивные проявления (выгоды)		Негативные проявления (издержки: ограничения, затраты, риски)	
Мнимые	Реальные	Внутренние	Внешние
Критика мнимых выгод: Таблица 3.8	Классификация реальных выгод: Таблица 3.9	Классификация аспектов внутренних издержек: Таблица 3.10	Классификация аспектов внешних издержек: Таблица 3.11

Структура элементов управления налоговым обязательством по НДС в рамках каждого класса детально представлена в Таблицах 3.8, 3.9, 3.10 и 3.11.

Таблица 3.8 – Критика мнимых выгод номинального плательщика НДС¹⁶¹

¹⁵⁹Вылкова Е.С., Энциклопедия управления налогообложением экономических субъектов. Том 1. Теоретические основы: монография – СПб.: Изд-во СПбГЭУ, 2017. – 338 с.

¹⁶⁰Источник: разработано автором

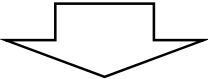
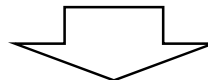
¹⁶¹Источник: разработано автором

Мнимые выгоды плательщика НДС	
Налоговая прибыль (прямая денежная выгода)	Освобождение от НДС
не рассматривается, так как - НДС - фактически агентский налог за счет конечного потребителя - комиссионное вознаграждение агенту не предусмотрено	- Для покупателя-компании выгода отсутствует, так как он может альтернативно принять НДС к вычету - Компания лишается права вычета входящего НДС

Таблица 3.9 – Классификация реальных выгод номинального плательщика НДС¹⁶²

Реальные выгоды плательщика НДС	
Финансовые	Этические
Возможность использовать транзитные потоки НДС в качестве источника оборотных средств (подробнее см. параграф 2.1)	Репутация добросовестного налогоплательщика - Снижение рисков покупателей и, как следствие, конкурентные преимущества компании - Основа для выстраивания нового уровня взаимоотношений с государством (см. ниже в данном параграфе)

Таблица 3.10 – Классификация внутренних аспектов издержек номинального плательщика НДС и выработка предложений¹⁶³

Внутренние аспекты издержек (ограничений, затрат, рисков)		
Группы издержек	Предложения	
Классификация затрат	Отчасти синхронно с вычетами для налога на прибыль, поэтому не требует уникальных компетенций	
Документооборот и ПО	Необходимо поддержание на должном уровне	
Виды деятельности (при наличии освобожденных от НДС)	Раздельный учет в случае льгот и освобождений 	
	Анализ международного опыта (параграф 2.2)	Предложение (параграф 3.1)
Управление закупками	Строгая регламентация закупок 	
	Управление заказами	Управление платежами

¹⁶²Источник: разработано автором

¹⁶³Источник: разработано автором

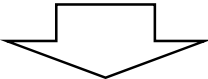
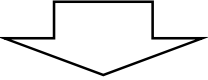
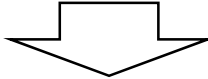
	• Профессионализм • Авторизация закупки • Прохождение заказа поставщику • Контроль поставки и закрывающих документов	• На основе заказа • Разделение полномочий • Ограничения на предоплаты • Приоритет постоплаты
	 Комплаенс поставщиков 	
	Юридический, налоговый и репутационный комплаенс	Экономический комплаенс (цена и условия оплаты; реальность участника сделки)
	Эффект в части НДС: Зачет входящего НДС	Эффект в части НДС: использование транзитных средств НДС (параграф 2.1)

Таблица 3.11 – Классификация внешних аспектов издержек номинального плательщика НДС и выработка предложений¹⁶⁴

Внешние аспекты издержек (ограничений, затрат, рисков)		
Группы издержек	Предложения	
Налоговые риски	Академическая концепция идентификации налоговых рисков ¹⁶⁵	Международные практики риск-менеджмента COSO ¹⁶⁶ ; Стандарт ИСО 31000:2018 «Менеджмент риска»
	 Управление налоговыми рисками НДС, как часть корпоративной системы внутреннего контроля	

¹⁶⁴Источник: разработано автором

¹⁶⁵Цепилова Е.С. Методология и инструментарий корпоративного контроля выполнения налоговых обязательств хозяйствующими субъектами. Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук. Ростов-на-Дону, 2016. – 301 с.

¹⁶⁶Moeller, Robert R/ COSO enterprise risk management: establishing effective governance, risk, and compliance processes / Robert R. Moeller. —2nd ed. John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey. 2011/ С -386

Комплаенс поставщиков содержит наибольший потенциал для разработки и развития:

1. Авторизация и контроль закупок – специальный регламент – нейтрализация рисков как коммерческих (в целях параграфа 2.1), так и налоговых

2. Недопущение предоплат поставщикам – цели как коммерческие (в целях параграфа 2.1), так и налоговые – развернутый список мотиваций приведена ниже

Ключевые моменты примерного регламента управления закупками и оплатами¹⁶⁷, органично учитывающего меры по предотвращению налогового риска, связанного с НДС, изложены в Таблице 3.12.

Таблица 3.12 – Рекомендуемая структура примерного регламента закупок¹⁶⁸

Управление заказами	Управление оплатами
Профессиональные компетенции и навыки в области: • Соответствующих рынков товаров и услуг • Ведения эффективных коммерческих переговоров • Внешних и внутренних нормативных документов • Требований документооборота, в том числе налогового • Деловой этики (в части противодействия коррупции)	На основе заказа • Создание заявки на оплату на основании Заказа • Проверка на соответствие бюджету движения денежных средств • Включение в платежный календарь • Контроль выполнения заказа и авторизация заявки
Предварительная авторизация закупки – регламентированный документ «Заказ Поставщику» (Purchase Order): • Идентификация «Инициатора Закупки» - лица, персонально ответственного за все этапы данной закупки и ее документальное завершение • COMPLIANCE поставщика	Разделение полномочий • Создание платежного поручения только на основании авторизованной заявки • Оплата поставщику, при условии разделения полномочий (инициировать закупку, производить контрольные процедуры, авторизовать и производить оплату должны разные люди)

¹⁶⁷Источник: систематизированы автором

¹⁶⁸Источник: разработано автором

• Кредитный контроль (с целью недопущения предоплаты носителю налогового риска) • Проверка на соответствие бюджету и авторизация Заказа	
Прохождение заказа поставщику: • Анализ рынка (включая отбор реальных участников) • Конкурсный отбор • Конкурентная закупка у реального участника рынка (имеющего явное подтверждение деловой цели) • Инициация и создание Заказа • Контроль и авторизация • Размещение заказа • Все действия и документы только на основании Заказа и с его обязательным указанием	Ограничения на предоплаты, за исключением случаев: • Аренды недвижимости (предоставление страхового депозита) • Индивидуального заказа на изготовление неликвидной продукции – только в пределах средств для компенсации прямых затрат поставщика • Доказанного безальтернативного (монопольного) положения поставщика • Разовой незначительной закупки у поставщика, с которым нецелесообразно выстраивание долгосрочных отношений • Зафиксированных привилегированных для компании условий данного поставщика • Значительных ценовых преимуществ, с соблюдением баланса выгод и рисков • Предоставления поставщиком обеспечения в виде гарантии или поручительства
Контроль поставки и закрывающих документов: • Получение готового заказа • Получение дополнительных свидетельств (например, для консалтинговых и маркетинговых услуг – отчет, фотоотчет, эфирная справка, экземпляр печатного издания, скриншот) • Получение и проверка бухгалтерских документов, включая электронные счета-фактуры • Формальное подтверждение исполнения • Создание и авторизация заявки на оплату	Приоритет постоплаты • Обеспечение краткосрочного кредитования бизнеса за счет транзитного НДС (параграф 2.1) • Ранняя предварительная проверка поставщика (снижение налогового риска) • Гарантия безусловного качественного документарного закрытия сделки (снижение налогового риска) • Демонстрация силы покупателя на рынке • Обеспечение выполнения заказа на условиях компании • Устранение коррупционной составляющей, когда оплата важнее поставки

Закупочная деятельность (за исключением мелких местных закупок в территориально удаленных подразделениях) должна осуществляться квалифицированными специалистами, располагающими вышеуказанными *профессиональными навыками*.

Помимо выявления налоговых рисков поставщика, как наиболее чувствительных, для продвинутого управления существенное значение имеет *установление оптимальных сроков оплаты* поставщику, для возможности использования транзитного НДС в качестве источника оборотных средств, в свете изложенного в параграфе 2.1. Требование отсрочки платежа не только отвечает интересам компании, является естественным поведением в условиях рыночной экономики (доминирование покупателя над продавцом), профессионализма в закупках, и уже сложившейся в России к настоящему времени обычаем делового оборота. *Предоставление предоплаты* (полной или частичной) должно рассматриваться как отклонение от нормальной рыночной практики, и допустимо лишь в исключительных случаях.

Внедрение подобных процедур, как правило, не требует особой доработки программного обеспечения, так как реализуемо на базе распространённых программных продуктов, например, семейства 1С:Управление Торговлей¹⁶⁹.

Комплаенс поставщиков призван служить органичной составной частью комплаенса контрагентов; но, если в отношении покупателей основные усилия концентрируются на кредитном контроле (оценка кредитоспособности, установление кредитного лимита, контроль дебиторской задолженности), то в отношении поставщиков не последнюю роль играют налоговые риски по НДС; соответственно, направления комплаенса поставщиков должны быть следующие (Таблица 3.13)

Таблица 3.13 – Основные направления комплаенса поставщиков и ожидаемый эффект от комплаенса¹⁷⁰

Юридический, налоговый и репутационный комплаенс	Экономический комплаенс
--	-------------------------

¹⁶⁹Пешкова О.В. Информационные системы управления предприятием торговли. 1С-предприятие 8.3. Управление торговлей: учеб. пособие для студентов бакалавриата / О.В. Пешкова. — Иркутск: Изд-во БГУ, 2018. — 126 с.

¹⁷⁰Источник: разработано автором

• Тестирование поставщика на налоговые риски (место массовой регистрации, неочевидность деловой цели, недавний срок существования и проч.) – наиболее сложный и неоднозначный момент • Запрос подтверждающих документов в случае использования налоговых льгот, а также если нерезидент РФ претендует на оплату, включающую НДС • Выявление признаков финансовой пирамиды (например, работа только по предоплате), мошенничества, неплатежеспособности, участия в конфликтах, в том числе с государственными органами • Контроль наличия известных случаев невыполнения обязательств (в том числе по предоставлению налоговых документов), в том числе перед конкурентами, а также случаев коррупционного поведения • Контроль на наличие конфликта интересов и личной заинтересованности участников процесса • Проверка на предмет несоблюдения прочих обязательств (по качеству, гарантийному обслуживанию и проч.)	конкурсный отбор и предварительная квалификация поставщиков по критериям: • цена и условия оплаты, • реальность участника сделки При наличии существенных неустраняемых налоговых рисков – установление того, что ценовое преимущество данной закупки способно компенсировать возможные риски непризнания налогового вычета по НДС
Эффект в части НДС	
Зачет входящего НДС	Использование транзитных средств НДС (параграф 2.1)

Отдельно стоит сказать об освобождении от НДС, не связанного с конечным потреблением (НИОКР, интеллектуальная продукция). Для компании-производителя это принято считать льготой, хотя, скорее всего, такое послабление является мнимым, в связи с распространенным трактованием НДС как нагрузки на бизнес. Так как покупатель, как правило, пользуется налоговым вычетом, для него присутствие НДС в стоимости закупки не представляется проблемным, для производителя же это означает отсутствие возможности вычета (то есть искусственные затраты) плюс налоговые риски с неоднозначной интерпретацией методологии раздельного учета. Следует отметить, что подобная практика противоречит принципу нейтральности НДС для производителей¹⁷¹, производным которого является

¹⁷¹OECD, International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris 2017, <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en>.

недопущение дискриминации производителей. Выходом из этого могла быть отмена освобождений от НДС вне стадии конечного потребления.

Решение внешних проблем компании лежит в области управления рисками, в целом вытекающего из практик риск-менеджмента COSO¹⁷².

Направления минимизации налоговых рисков, описанные в литературе¹⁷³, применительно к НДС, для включения их в корпоративную систему внутреннего контроля, посредством установления их соответствия с вариантами воздействия на риск, формализованными международным стандартом ИСО 31000:2018¹⁷⁴, можно сгруппировать как показано в Таблице 3.14 (иерархическая группировка предложена автором).

Таблица 3.14 - Соответствие налоговых рисков в части НДС структуре стандарта ИСО 31000:2018 «Менеджмент риска» и их иерархическая группировка¹⁷⁵

Управления налоговыми рисками по НДС	Стандарт ИСО 31000:2018 «Менеджмент риска»
Взаимодействие с государством	
- Запрос разъяснения позиции государственного органа - Налоговый мониторинг	Устранение источника риска
Повышение компетентности	
- Консультации внешних специалистов - Обзор судебной практики	- Анализ риска - Оценивание риска
Отказ от рискованных действий	
Отказ от рискованных действий	Отказ от рискованных действий
Управление налоговым риском	
- Усиление документального подтверждения - Страхование рисков	- Изменение вероятности - Изменение последствий - Передача риска на сторону
Акцепт риска	

¹⁷²Moeller, Robert R/ COSO enterprise risk management: establishing effective governance, risk, and compliance processes / Robert R. Moeller. —2nd ed. John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey. 2011/ С -386

¹⁷³Цепилова Е.С. Методология и инструментарий корпоративного контроля выполнения налоговых обязательств хозяйствующими субъектами. Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук. Ростов-на-Дону, 2016. 301 с.

¹⁷⁴Международный Стандарт ИСО 31000. Менеджмент риска – Руководство. Risk management – Guidelines. 2-издание2018-02. Регистрационный номер ISO 31000:2018(E)

¹⁷⁵Источник: систематизированы автором

• Действия, сомнительные, либо приемлемые в случае несущественности риска	• Осознанное принятие риска • Увеличение риска для получения благоприятных возможностей
---	--

Таким образом, мероприятия по управлению специфическими налоговыми рисками НДС становятся органичной частью риск-менеджмента компании в соответствии с лучшими международными практиками.

Разумеется, подобные меры органично смотрятся в крупной корпорации, с продвинутыми внутренними регламентами, особенно открытыми для акционеров, кредиторов либо надзорных органов; однако для компаний среднего бизнеса стоит также принять к руководству методы налогового комплаенса и риск-менеджмента, с использованием, как минимум, стандартного программного решения на базе 1С, особенно учитывая, что снежный ком налоговых рисков по одному только НДС способен нанести существенный урон бизнесу.

Эволюцию налоговой политики компаний, базируясь на классификации, синтезированной в «Энциклопедии управления налогообложением экономических субъектов»¹⁷⁶, с последующими дополнениями, сначала отдельно для государства и для компаний, с последующей взаимной интеграцией, можно представить в виде Таблицы 3.15.

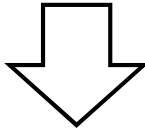
Таблица 3.15 - Этапы эволюции управления налогообложением¹⁷⁷

Для государства		Для компании
Администрирование		Минимизация налогов
Продвинутая аналитика		Рациональная оптимизация ¹⁷⁸

¹⁷⁶Вылкова Е.С., Энциклопедия управления налогообложением экономических субъектов. Том 1. Теоретические основы: монография – СПб.: Изд-во СПбГЭУ, 2017. – 338 с.

¹⁷⁷Источник: разработано автором. Этапы одного уровня не коррелируют друг с другом

¹⁷⁸Цепилова Е.С. Методология и инструментарий корпоративного контроля выполнения налоговых обязательств хозяйствующими субъектами. Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук. Ростов-на-Дону, 2016. – 301 с.

Регулирование		Планирование
Моделирование		Налоговая архитектура
Мониторинг		Управление налоговым обязательством
Бесшовное администрирование ¹⁷⁹		Управление налогообложением экономического субъекта
Управление налогообложением		
Налоговое партнерство		
Внешний налоговый учет (как один из инструментов управления налогообложением)		

Задачи эволюционного качественного развития управления НДС, которые могут быть рекомендованы для налогоплательщика последовательно сгруппированы в Таблице 3.16.

Таблица 3.16 - Задачи налогоплательщика по продвинутому управлению НДС¹⁸⁰

Направления	Задачи
Налоговое планирование НДС	• Управление финансовыми ресурсами компании • Управление расчетами и денежными потоками, содержащими НДС • Управление запасами • Управление дебиторской задолженностью и предоплатами от покупателей
Налоговый менеджмент / управление налогообложением хозяйствующего субъекта	• COMPLIANCE поставщиков • Профессиональная поддержка аудиторов, консультантов, адвокатов • Содержание и развитие на должном уровне информационных систем по учету НДС, информационной безопасности, а также средств коммуникации с контрагентами и налоговыми органами (в части электронного документооборота по НДС)
Управление налоговым обязательством по НДС	• Управление расчетами с бюджетом по НДС • Использование либо избежание (например, выделением льготированных видов деятельности в отдельное юр. лицо) освобождений от обложения НДС; организация и ведение раздельного учета • Информационное взаимодействие с государством • Профессиональный риск-менеджмент • Интеграция управления налоговым обязательством по НДС в корпоративную систему внутреннего контроля

¹⁷⁹Опыт налоговых служб в цифровой трансформации обсудили на семинаре Всемирного банка. Федеральная налоговая служба. Официальный сайт. https://www.nalog.ru/rn92/news/international_activities/10439467/

¹⁸⁰Источник: разработано автором

Налоговый комплаенс в части НДС	• избежание сомнительных схем, • избежание сомнительных льгот и освобождений по НДС • отказ от поиска налоговой прибыли при выполнении функций платежного агента по НДС • жесткая фильтрация сомнительных поставщиков • недопущение коррупции при закупках.
Налоговое партнерство	Переход компании от роли субъекта управления налогообложением со стороны государства к участнику налогового партнерства

Налоговое партнерство со стороны государства следует рассматривать в контексте целей государства, укрупненно цели следующие: фискальные, регулирующие, социальные; а также его глобальных целей, «охватывающих всю социально-экономическую сферу (формирование налоговой культуры, доверительных отношений с налогоплательщиками)»¹⁸¹. Интерес государства в развитии партнерства – «поддержать интерес налогоплательщика к налоговому комплаенсу, усилив их внутреннюю мотивацию добросовестно (и добровольно) выполнять налоговые обязательства»¹⁸².

Применительно к НДС структура целей, и, в частности, экономических целей государств представлены в Таблицах 3.17 и 3.18.

Таблица 3.17 - Структура целей государства применительно к налоговому партнерству в отношении НДС¹⁸³

Фискальные	Регулирующие	Социальные
------------	--------------	------------

¹⁸¹Вазарханов И.С. Компетентностно-сервисная концепция модернизации российских налоговых институтов. Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук. Москва. Ростов-на-Дону, 2012. 432 с

¹⁸² Демин, А. В. Налоговый комплаенс: компаративный аспект: монография / А. В. Демин. – Красноярск: Сиб. федер. ун-т, 2022. – 216 с. (стр. 74)

¹⁸³Источник: разработано автором

Стандартная цель – сбор НДС по всей цепочке создания стоимости (концепция добавленной стоимости и НДС как агентского налога)	Экономическое развитие на принципах налогообложения: - справедливости; - нейтральности; - сбалансированности интересов; - минимизации издержек ¹⁸⁴	(должны реализовываться на уровне конечного потребления, см. параграф 3.1)
За рамками стандартной цели: Агрессивное налоговое администрирование • Неправомерные действия должностных лиц • Поддержание неоднозначности нормативной базы Последствия • отказ компаний от сотрудничества • разрушение этики	Сотрудничество (как минимум, избежание противостояния) государства и бизнеса, с постоянной качественной эволюцией.	

Таблица 3.18 - Схема реализация экономических целей государства посредством налогового регулирования НДС¹⁸⁵

Оптимальный для экономики оборот денежных средств от НДС	Оперативное реагирование на возникающие проблемы	Устранение неоднозначных трактовок в нормативной базе
(см. параграф 2.1)	• АСК НДС – 2 • Налоговый мониторинг (НК статья 105.26) • Централизованная база проверки ИНН и проверки контрагентов	• Осмотрительность • Раздельный учет • Место экономической деятельности¹⁸⁶ • Необоснованная налоговая выгода
Итого: обеспечение сбора НДС по всей цепочке создания стоимости при условии разумного сочетания выгод, затрат и рисков для бизнеса		

¹⁸⁴Теоретико-методологическая палитра косвенного налогообложения: монография для магистрантов, обучающихся по программам направлений «Экономика», «Государственный аудит» и «Финансы и кредит» [/]; под ред. И.А. Майбунова, Ю.Б. Иванова. —М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2020. —375 с.

¹⁸⁵Источник: разработано автором

¹⁸⁶Милоголов Н.С. Налог на добавленную стоимость по операциям международной торговли услугами. Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Москва. 2014. 167 с.

Управление налогообложением в части НДС (всех участников процесса, включая государство, бизнес, конечных потребителей, поставщиков программного обеспечения, аудиторского и академического сообщества) должно получить дальнейшее развитие в форме налогового партнерства как концептуальное приращение категории «Управление налогообложением»¹⁸⁷, по мере продвижения по следующим ключевым этапам эволюции (Таблица 3.19).

Таблица 3.19 – Этапы эволюции категории «Управления налогообложением» на базе НДС¹⁸⁸

Методология	Цифровизация	Опыт других налогов
Интегрирование процессов налогового администрирования в предпринимательскую деятельность	Развитие цифровизации на базе АСК НДС; через АИС Налог – 3	Пилотные проекты проактивного налогового администрирования ¹⁸⁹
Налоговый мониторинг – расширение порога входа (вопросы, требующие решения для целей НДС) – менее критично для НДС, чем для налога на прибыль	Интегрированное (для государства и бизнеса) учет отношений по поводу НДС, при одновременном устранении противоречий (раздельный учет при наличии освобождений, неоднозначные нормативные установки)	Упрощенное получение налогового вычета по НДФЛ
Методы бездекларационного администрирования в отношении НДС, Бесшовное налоговое администрирование ¹⁹⁰ ,	Внешнее ведение налогового учета НДС • НДС – агентский налог • Основа учета–внешние электронные документы (счета фактуры)	Бездекларационное администрирование налога на имущество организаций, по

¹⁸⁷Вылкова Е.С., Энциклопедия управления налогообложением экономических субъектов. Том 1. Теоретические основы: монография – СПб.: Изд-во СПбГЭУ, 2017. – 338 с.

¹⁸⁸ Источник: разработано автором

¹⁸⁹ План деятельности ФНС России на 2021 год. ФНС России. Официальный сайт. <https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/analit/pg2021.pdf>

¹⁹⁰ Опыт налоговых служб в цифровой трансформации обсудили на семинаре Всемирного банка. Федеральная налоговая служба. Официальный сайт. https://www.nalog.ru/rn92/news/international_activities/10439467/

	• Устранение внутренних проблем (раздельный учет, льготы не для конечного потребителя) • Устранение неопределенностей в нормотворчестве и правоприменении для взаимно однозначного понимания вопросов НДС • Защита коммерческой и налоговой информации Снижение затрат и рисков при сохранении экономических выгод	данным кадастрового учета
--	---	------------------------------

В настоящее время внешними средствами (относительно компании) ведется учет для целей земельного, транспортного и налога на имущество, по базам кадастрового учета и оценки, и регистрации транспортных средств, но это скорее учет статичных объектов (от регистрации до регистрации либо переоценки), НДС же имеет динамичный объект – ежедневные обороты товаров и услуг, поэтому внешний учет НДС должен иметь более продвинутую информационную поддержку, включающую информационный обмен с компаниями в реальном времени; что вполне коррелирует с планами ФНС «продолжить работы по развитию онлайн-сервисов, делая основной упор на комплексный характер и проактивность решаемых задач»¹⁹¹.

Концептуальную основу сплошного внешнего учета НДС должно составлять понимание НДС как фактически налога на потребление, при котором компании – номинальные налогоплательщики выполняют функцию платежного агента.

Итог – налоговое партнерство, в его развитии на базе академической теории управления налогообложением, и первых практических

¹⁹¹Даниил Егоров подвел итоги работы налоговых органов в 2019 году [Электронный ресурс] // Федеральная налоговая служба: официальный сайт. URL: www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/9611238/

достижений (в частности, упрощенного получения налогового вычета по НДФЛ¹⁹²).

Предпосылки налогового партнерства вытекают из основных экономических принципов косвенного обложения, структурированно изложенных Ю.Б. Ивановым в «Теоретико-методологической палитре косвенного налогообложения»¹⁹³; применительно к НДС эти принципы можно уточнить следующим образом:

1. Справедливости – все плательщики участвуют в софинансировании государства; неприемлемо злоупотребление льготами и освобождениями - это важная предпосылка налоговой этики;

2. Эффективности (нейтральности) – налогообложение не искажает поведение налогоплательщиков – это особенно важно для НДС, так как плательщики не являются носителями налогового бремени;

3. Сбалансированности интересов - основа клиентоцентричности налоговых органов;

4. Минимизации издержек налогообложения – максимальная необременительность налогового администрирования для государства и компаний – наиболее реализуемо для НДС ввиду высокого достигнутого уровня цифровизации.

Термин «налоговое партнерство» в российской практике ранее применялся специфически - к межгосударственному обмену налоговой информацией, в смысле отношений с налогоплательщиками термин имел распространение лишь в Азербайджане, Украине и Казахстане.

¹⁹² План деятельности ФНС России на 2021 год. ФНС России. Официальный сайт. <https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/analit/pg2021.pdf>

¹⁹³ Иванов Ю.Б. Принципы налогообложения: особенности для косвенных налогов / Теоретико-методологическая палитра косвенного налогообложения: монография для магистрантов, обучающихся по программам направлений «Экономика», «Государственный аудит» и «Финансы и кредит» / [И.А. Майбуров и др.]; под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2020. 375 с. Стр. 40-45

В РФ, в частности, Общественный Совет при ФНС, в лице его председателя В.А. Мау, обозначает в качестве ключевых целей «клиентоцентричность», «партнерство, а не противостояние с налогоплательщиком»¹⁹⁴.

На практике примером партнерских отношений, вносящим практический вклад в «улучшение налогового климата в Российской Федерации и развитие эффективного взаимодействия между государством и бизнесом в сфере налогообложения»¹⁹⁵ выступает налоговый мониторинг, применяемый добровольно в отношении отдельных крупных налогоплательщиков, который реализуется на принципах «партнерства, открытости и прозрачности»¹⁹⁶

Следующий этап – практическое распространение отношений налогового партнерства на широкий круг налогоплательщиков предлагается реализовать именно на базе НДС, на следующих принципах

1. Возможность внешнего учета
2. Распространение практики проактивного администрирования на НДС
3. Концепция добавленной стоимости и НДС как агентского налога
4. На базе достижений цифровизации администрирования
5. Минимизация конфликтных моментов
6. Снижение затрат и рисков для компаний

¹⁹⁴Запуская новые решения, мы выбираем самое лучшее не в налоговом администрировании, а на рынке, - Даниил Егоров. Федеральная налоговая служба. Официальный сайт. https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/11302226/

¹⁹⁵ ФНС России стала лауреатом Премии в сфере корпоративного налогообложения за внедрение системы налогового мониторинга. Федеральная налоговая служба. Официальный сайт. https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/9151296/

¹⁹⁶109 крупнейших налогоплательщиков нефтегазового сектора будут участвовать в налоговом мониторинге с 2022 года. Федеральная налоговая служба. Официальный сайт https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/fts/structure_fts/mri_fns/mi_kn_2/events/11586563/

7. Экономическая выгода для бизнеса и экономики за счет налогового партнерства

8. Этика взаимоотношений участников партнерства

Налоговая этика – необходимый элемент партнёрства. Предпосылки налоговой этики в академической литературе описаны в параграфе 1.3.

Применительно к управлению налогообложением НДС предлагаются следующие принципы налоговой этики:

1. Безусловное соблюдение законодательства
2. Отказ от агрессивной налоговой оптимизации и агрессивного налогового администрирования
3. Налоговая солидарность: налогоплательщики софинансируют государство в меру своих возможностей; никто не избегает обязанностей налогоплательщика через освобождение
4. Отказ от поиска налоговой прибыли¹⁹⁷ при выполнении функций фактического налогового агента по НДС
5. Недопущение дискриминации налогоплательщиков в отношениях с государством, а также принятия асимметричных судебных решений в пользу государства
6. Урегулирование разногласий путем переговоров и медиации
7. Избежание конфликта интересов, извлечения личной выгоды, злоупотребления служебным положением, торговли влиянием и инсайдерской информацией
8. Информационная прозрачность; симметричный доступ к информации
9. Непротиворечивость критериев оценки эффективности для компаний и государственных органов

¹⁹⁷ Барулин С.В., Ермакова Е.А., Степаненко В.В. Налоговый менеджмент. Учебник. – М.: Дашков и К, 2015. - С. 202.

10. «Использование инструментов налогообложения для корректировки социально-экономического и экологического поведения налогоплательщиков»¹⁹⁸.

С точки зрения терминологии: «фискальная солидарность» более точно отражает участи в финансировании государства, однако с точки зрения позитивного восприятия все-таки стоит рекомендовать термин «налоговая солидарность».

Дальнейшее развитие темы партнерства, этики и внешнего налогового учета в рамках эволюции концепции управления налогообложением изложено в следующем параграфе.

3.3 Налоговое партнерство и цифровизация регулирующей функции как основа развития управления налогообложением добавленной стоимости

НДС в Российской Федерации как один из бюджетообразующих и значимых для компаний налогов находится в центре внимания как академической литературы, так и деятельности государства по налоговому администрированию, регулированию, и развитию информационных систем в рамках цифровизации функций государства. С точки зрения цифровизации НДС является наиболее продвинутым, благодаря встречному потранзакционному учету на базе счетов-фактур.

Достигнутый высокий уровень цифровизации налоговой службы открывает возможности для решения качественно новых задач – комплексного многофакторного управления основными налогами на основе добавленной стоимости как совокупности объектов обложения

¹⁹⁸Деева Т.В. Персонифицированные и проактивные онлайн сервисы как платформа создания системы добровольного соблюдения налогового законодательства. Научный вестник: Финансы, банки, инвестиции - 2020 (3). 42-48.

широкого круга налогов. Также требуют критического анализа концепции добавленной стоимости, представленные в академической литературе с целью развития цифровизации налогового регулирования на ее основе.

Дальнейшие перспективы цифровизации, базируются на уже реализованных решениях в части автоматизации налогового мониторинга, одним из которых является система АСК НДС-2. С накопленными данными можно проводить любой статистический анализ, включая корреляцию входящего и исходящего НДС в любом разрезе, для отдельных налогоплательщиков, по отраслям и видам деятельности, по регионам, по видам платежей (розничные продажи, таможенный НДС, налог у источника и проч.). Комплексный цифровой анализ других налогов охвачен комплексной системой АИС Налог-3¹⁹⁹, позволяющий интегрировать мониторинг НДС с данными контрольно-кассовой техники, маркировки товаров, реестром населения и другими централизованными базами.

Распространить на другие налоги аналитические возможности цифровизации налоговой службы предлагается, опираясь на концептуальное понимание добавленной стоимости, и взаимосвязь прямых и косвенных налогов в ходе создания добавленной стоимости компаниями.

Концептуально качественное развитие цифровизации должно опираться на концепцию налогового партнерства (параграф 3.2), а информационной точки зрения – на концепции внешнего налогового учета (там же).

¹⁹⁹Теоретико-методологическая палитра косвенного налогообложения: монография для магистрантов, обучающихся по программам направлений «Экономика», «Государственный аудит» и «Финансы и кредит» / И. А. Майбуrow, Ю. Б. Иванов, Е. В. Балацкий [и др.]; под ред. И. А. Майбуrow, Ю. Б. Иванова. — Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2020. - 375 с

Таким образом, эволюция должна происходить по линии налоговое администрирование (в том числе «бесшовное налоговое администрирование»²⁰⁰) – налоговое регулирование – налоговое управление («управление налогообложением» в терминах «Энциклопедии управления налогообложением экономических субъектов»²⁰¹) – налоговое партнерство, как более детально показано в Таблице 3.15 (параграф 3.2., страница 122)

Одним из примеров внедрения налогового партнерства служит налоговый мониторинг в соответствии со статьей 105,26 НК РФ. Фактически налоговый мониторинг представляет собой перманентную онлайн-проверку. При том, что данная практика свидетельствует о приверженности к отчасти непрерывному (в междекларационном периоде) информационному обмену с налогоплательщиком, данная практика имеет ряд ограничений:

1. Индивидуальный план взаимодействия с налогоплательщиком,
2. Обмен данными только по запросу,
3. Обязательное участие человека в процессе, отсутствие унифицируемых, тиражируемых процедур, которые можно полностью делегировать машинному алгоритму,
4. Как следствие – весьма ограниченное количество компаний – участников налогового мониторинга (порог допуска желающих искусственно ограничен размером компании).

Налоговый мониторинг пытается охватить все налоги, имеющие весьма различные методологии учета. Если же в качестве отдельной задачи сфокусироваться только на НДС, то открываются возможности для

²⁰⁰Опыт налоговых служб в цифровой трансформации обсудили на семинаре Всемирного банка. Федеральная налоговая служба. Официальный сайт. https://www.nalog.ru/rn92/news/international_activities/10439467/

²⁰¹Вылкова Е.С. Энциклопедия управления налогообложением экономических субъектов. Том 1. Теоретические основы: монография / Вылкова Е.С. – СПб.: Изд-во СПбГЭУ, 2017. – 338 с.

сплошного распространения мониторинга на неограниченный круг компаний. Если основываться на следующих концептуальных допущениях:

1. НДС для компании является агентским налогом,
2. Расчеты по НДС должны вестись на основании лишь внешних документов (электронных счетов-фактур, зеркальных счетов-фактурам контрагентов),
3. Внутренние вопросы учета (раздельный учет, непризнание вычета, освобождения для производителей) должны быть устранены,
4. НДС уже наиболее продвинул в области цифровизации, и логическим шагом будет его дальнейшее развитие

Поэтому основным практическим направлением реализации налогового партнерства призван стать внешний налоговый учет, применительно к НДС (параграф 3.2), с дальнейшим распространением на другие налоги, на основе цифровизации.

С точки зрения готовности НДС вполне способен стать следующим полем применения для внешнего учета. Для того, чтобы забрать учет от компаний во внешнюю систему, необходимо унифицировать налогообложение на уровне компаний, избавив их от освобождений на этапах производства и потребления стоимости (параграф 2.3, 3.1 и 3.2), чтобы не оставлять возможностей для непринятия входящего НДС к налоговому вычету.

Следует отметить, что Минфин и ФНС России демонстрируют готовность и желание поэтапно вводить внешний учет налогов (пока еще не сколько на уровне нормативных актов, но уже на уровне публичных планов и заявлений), так, например, Минфин ставил на 2022 год цель

внедрить в техническую эксплуатацию ²⁰², и в промышленную эксплуатацию на 2023 год²⁰³ внешний учет по налогу на имущество, без подачи деклараций, на базе внешних данных кадастрового учета и оценки недвижимости. Также внешний учет транспортного налога имеет достаточно внешней информации для расчета налоговой базы.

Официальное стратегическое позиционирование ФНС как клиентоориентированной цифровой сервисной организации²⁰⁴ свидетельствует о понимании задач, способных выстроить налоговое партнерство. ФНС декларирует в качестве целей:

1. «Развитие расширенного информационного взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками с последующей интеграцией функции государственного налогового контроля в корпоративные информационные системы налогоплательщиков»²⁰⁵,

2. «Усиление роли согласительных процедур, направленных на... сохранение бизнеса и рабочих мест»²⁰⁶.

Технически внешний учет НДС можно реализовать на базе уже имеющейся информации АСК НДС - 2, так как данные по обязательствам и входящему НДС начинают формироваться практически в реальном времени – при документировании продажи/покупки (создании и регистрации счета-фактуры). Разумеется, для полноценного

²⁰²Проект Ведомственного плана ФНС России по реализации Концепции открытости федеральных органов исполнительной власти на 2022 год
https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/og/proekt_vp22.doc

²⁰³Ведомственный план ФНС России по реализации Концепции открытости федеральных органов исполнительной власти на 2023 год.
<https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/og/vp23.doc>;
<https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/og/vp23pril.ppt>

²⁰⁴Опыт налоговых служб в цифровой трансформации обсудили на семинаре Всемирного банка. Федеральная налоговая служба. Официальный сайт.
https://www.nalog.ru/rn92/news/international_activities/10439467/

²⁰⁵Публичная декларация целей и задач ФНС России на 2022 год
https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/about_fts/pd22.pptx

²⁰⁶Публичная декларация целей и задач ФНС России на 2022 год
https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/about_fts/pd22.pptx

статистического макроанализа требуется накопление значимого массива исторических данных, но все же исходная информация, во-первых, собирается достаточно оперативно, во-вторых, хранится и доступна в единой базе АСК НДС - 2.

Дальнейшее развитие цифровизации, в том числе в области облачных технологий, больших данных, машинного обучения, технологий «блокчейн» и других современных направлений может открыть новые возможности для глубокого анализа, прогнозирования, моделирования, планирования и управления налогообложением. Перспективным направлением должен послужить более широкий анализ НДС и, в широком смысле, создания добавленной стоимости во взаимосвязи с другими налогами, не охваченными АСК НДС - 2.

НДС к уплате, он же - разница между начисленным налогом и входящим налогом, рассчитывается, от той самой добавленной стоимости, которая и дала название самому налогу. Это та стоимость, которую создает исключительно сама компания – плательщик НДС. Но создание стоимости, в свою очередь, выступает объектом обложением другими налогами, информация по которым также собирается, но скорее дискретно (не раньше поступления соответствующей налоговой декларации), чем в реальном времени, и хранится за периметром АСК НДС - 2. Наличие концептуальных двух подходов позволяет сопоставить две стороны добавленной стоимости - создание и потребление стоимости.

Сопоставление добавленной стоимости с точки зрения двух концепций – создания стоимости - фонда оплаты труда (ФОТ, включая социальные взносы) плюс прибыли, с одной стороны, и вклада в конечный потребительский продукт (как база НДС за минусом вычетов), наглядно видно на примере крупных предприятий, по которым в Главе 2 проводилось моделирование денежных потоков НДС на Рисунке 3.1.

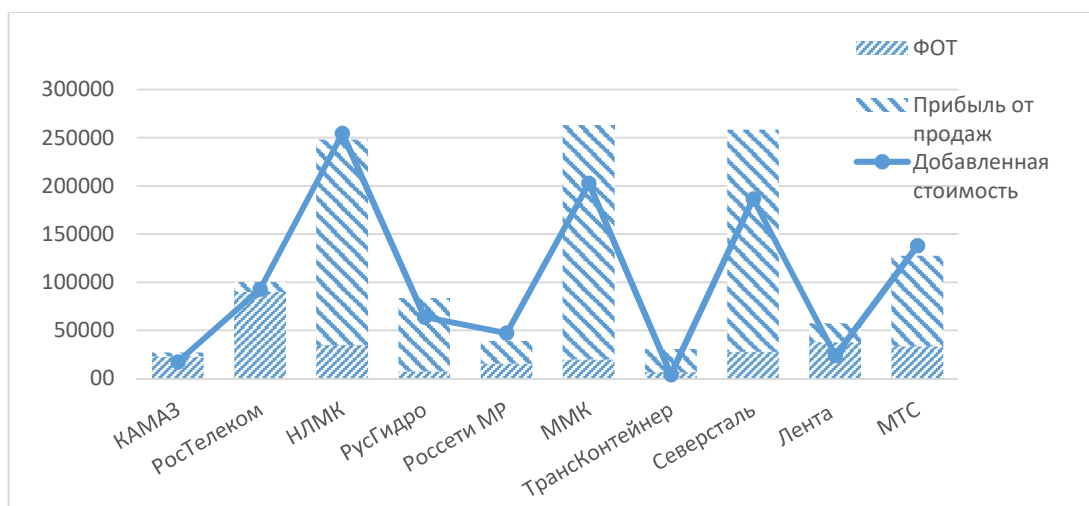


Рисунок 3.1 - Добавленная стоимость и ее компоненты, на базе двух концепций²⁰⁷

Конечный потребитель, который несет налоговое бремя, сам лично не контактирует с налоговыми органами, он лишь оплачивает розничному продавцу НДС, который видит в кассовом чеке. Таким образом, в случае налога с продаж²⁰⁸ («американская практика») розничный продавец фактически выступает в роли налогового агента потребителя. Но и при использовании НДС («европейская практика»), производители (и/или импортеры) по всей цепочке создания стоимости являются налоговыми агентами потребителя, в части его вклада в конечную стоимость.

Таким образом, можно уйти от риска двойного обложения, совместив в лице компании роль плательщика прямых налогов и налогового агента для косвенного налога. Но при этом, появляется возможность сравнивать прибыль и зарплату с вкладом в создание стоимости, для целей налогового управления.

²⁰⁷ Составлено автором на основе анализа бухгалтерской отчетности компаний за 2021 год (Приложение 1 и 2)

²⁰⁸ Архитектура современного налогообложения потребления: монография для магистрантов, обучающихся по программам направлений «Экономика», «Государственный аудит» и «Финансы и кредит» / И. А. Майбуков, Ю. Б. Иванов, Д. А. Артеменко [и др.]; под ред. И. А. Майбукова, Ю. Б. Иванова. - Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2020. - 399 с

Создание стоимости связано в основном с трудом и предпринимательством, соответственно, с доходами в виде зарплаты и прибыли – объектами обложения соответствующими налогами. Кроме того, компания может подпадать под акциз, а также иметь объекты обложения такими налогами как земельный, на имущество, водный, транспортный, госпошлиной и другими.

НДС к уплате, он же - разница между начисленным с оплаты или отгрузки налогом и входящим налогом, коррелирует, по-крупному, со стоимостью, которую создает исключительно само предприятие – плательщик НДС, и, таким образом может быть органичной частью встречного налогового мониторинга.

Принципиальная схема встречного налогового мониторинга добавленной стоимости приведена в Таблице 3.20.

Таблица 3.20 - Компоненты добавленной стоимости и их корреспонденция с налогами²⁰⁹

Создание стоимости	Компоненты добавленной стоимости	Корреспонденция с налогами	Источник информации для мониторинга
Исходящая стоимость	Выручка	Обязательство по НДС	Исходящие счета-фактуры
состоит из			
Входящая стоимость	Приобретение материалов, товаров, услуг	Входящий НДС	Исходящие счета-фактуры
	Приобретение ОС и НМА		
	Аренда, лизинг		Таможенные декларации
	Импорт товаров		
Добавленная стоимость	Прибыль	Налог на прибыль	Декларации по соответствующим налогам
	Зарплата	НДФЛ	
	Начисления	Страховые взносы	
	Акцизы	Акцизы	
	НДПИ, водный налог	НДПИ, водный налог	
	Земельный, на имущество, транспортный и др. налоги	Региональные и местные налоги	
	Приобретение без НДС	нет	Декларация по налогу на прибыль
	Не принимаемые к вычету	нет	Подлежат устранению

²⁰⁹Источник: разработано автором

Наиболее значимые компоненты - прибыль и зарплата, формируют наиболее существенную часть добавленной стоимости; как объекты обложения налогом на прибыль, страховыми взносами и НДФЛ, они представляют наибольший интерес с точки зрения взаимного анализа и комплексного управления, совместно с НДС, с поэтапным переводом всех указанных налогов на внешний налоговый учет.

На Рисунке 3.2 показано сравнение сумм обязательств по основным налогам, связанных с добавленной стоимостью, на примере обследуемых предприятий.



Рисунок 3.2 - Объем налоговых обязательств, связанных с добавленной стоимостью и ее компонентами²¹⁰

Акцизы, НДС, водный и прочие налоги участвуют в формировании добавленной стоимости не объектами, а уже суммами налога к уплате (например, имущество не является компонентом добавленной стоимости, а налог на имущество – является).

В настоящее время детальная информация по отдельным объектам анализа, помимо НДС, собирается дискретно по данным деклараций (амортизация, данные по застрахованным лицам, доходы и расходы от

²¹⁰ Составлено автором на основе данных бухгалтерской отчетности компаний за 2021 год (Приложение 1 и 2)

финансовых операций), также она может содержаться в бухгалтерской и статистической отчетности.

В то время как «разрыв» между обязательством по НДС и входящим НДС мониторится в реальном времени АСК НДС- 2, его наполнение компонентами создаваемой стоимости может параллельно отслеживаться другими налогами, обеспечивая тем самым обратную связь и дополнительный контроль за формированием налогового обязательства по НДС.

Прибыль анализируется на базе деклараций по налогу на прибыль, раскрывающих налоговую базу, то есть прибыль как компонент добавленной стоимости; зарплата как компонент добавленной стоимости видна из отчетности по НДФЛ и страховым взносам; акцизы являются компонентом добавленной стоимости в нетто-величине (обязательство по акцизам минус налоговый вычет по входящим акцизам); остальные налоги являются затратами налогоплательщика, и служат компонентом добавленной стоимости в размере налога к уплате.

Компоненты добавленной стоимости, не охваченные встречным налоговым контролем – это товары (работы, услуги), поставщики которых не являются плательщиками НДС, либо освобожденные от НДС. Для этого случая в настоящей работе предлагается возможность по товарам (работам, услугам), ранее освобожденным от обложения НДС, применения ставки НДС в размере 5%, и, соответственно включение таких оборотов в систему сквозного контроля посредством АСК НДС - 2. С точки зрения поставщиков, не являющихся плательщиками НДС, важно понимать, что если для них существенную долю выручки занимают поставки компаниям – плательщикам НДС, то для таких поставщиков выбор налогового режима, подразумевающего уплату НДС будет являться конкурентным преимуществом, так как они смогут предложить своим покупателям налоговый вычет по их входящему НДС.

Остальные расходы, не облагаемые НДС (например, процентные платежи), как правило, не являются значимыми для большинства компаний; в случае же их значительной суммы всегда есть возможность дополнительного мониторинга конкретного налогоплательщика, по данным декларации по налогу на прибыль.

Расходы, не принимаемые к вычету для целей налогообложения, хоть и не всегда доступны для подобного внешнего мониторинга, но объективно стремятся к минимизации, прежде всего потому, что сами налогоплательщики заинтересованы в том, чтобы затраты все-таки принимались к вычету; и должны стремиться к этому, в том числе, за счет корректного ведения документации (электронных счетов-фактур, договоров с поставщиками) и продвинутого управления закупками и поставщиками (параграф 3.2). В дальнейшем предлагается решить вопрос непринятия входящего НДС к вычету, за счет:

1. Исключения всех освобождений от НДС (параграфы 3.1 и 3.2),
2. Устранения неопределенности в понимании должной осмотрительности²¹¹ на основе налогового партнерства и налоговой этики (параграф 3.2)

С позиции компании – налогоплательщика, НДС является нейтральным агентским налогом, если рассматривать его как косвенный налог. Поэтому было бы справедливым разгрузить компанию от избыточных рисков и затрат, связанных с выполнением функций плательщика НДС; указанные риски и затраты связаны с непризнанием налогового вычета.

Возможные вопросы могут возникнуть касательно связи прибыли и приобретения ОС и НМА (дающих вычет по НДС). Эта связь опосредована амортизацией (данные по ней есть в декларации по налогу на прибыль), по

²¹¹ Трифонова, С. И., Чайковская Л. А. Налоговые последствия неоявления должной осмотрительности в отношении выбора поставщиков и подрядчиков, причины и условия их предотвращения // Наукосфера. – 2021. – № 2-2. – С. 170-173.

каждому отдельному активу она распределена на несколько лет, но по предприятию в целом существует логическая связь между регулярной амортизацией и капитальными затратами за отдельные периоды времени.

Также между приобретением текущих ресурсов и выпуском продукции (а также соответствующими денежными расчетами) возможен временной лаг, соответствующий нахождению средств в оборотном капитале, но, например, для анализируемых компаний, это укладывается в оборотный цикл в пределах одного налогового периода по НДС (Параграф 2.1).

Цифровизация налогового регулирования должна открыть новые возможности и для государства, и для налогоплательщиков в результате информационного партнерства, на основе современных концепций управления налоговыми обязательствами²¹². Задачи (существующие и перспективные) управления налогообложением, решаемые с помощью цифрового функционала, перечислены в Таблице 3.21.

Таблица 3.21 - Развитие цифрового функционала налогового администрирования на базе добавленной стоимости²¹³

Цифровая функция	Решаемые задачи
Мониторинг (включая администрирование) на базе АСК НДС-2	• соблюдение налогового законодательства, • корректное декларирование всех налогов, • выявление возможных отклонений в структуре создания стоимости.
Продвинутая аналитика – дальнейший этап развития	• выявление трендов • исследование взаимосвязи динамики налоговой базы и налоговых платежей по всему спектру налогов, • оценка влияния изменения ставок и других параметров налогообложения на поведение экономических субъектов • оценка влияния изменения ставок и других параметров налогообложения на макроэкономические показатели,
Всестороннее управление налогообложением	• анализ отклонений для уточнения целей • комплексное налоговое регулирование на базе совокупности основных налогов

²¹²Цепилова Е.С. Методология и инструментарий корпоративного контроля выполнения налоговых обязательств хозяйствующими субъектами. Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук. Ростов-на-Дону, 2016. – 301 с.

²¹³Источник: разработано автором

	• поддержание экономической устойчивости субъектов налогообложения посредством управления налоговыми обязательствами, • управление налоговым поведением экономических субъектов • моделирование поведения макроэкономических показателей вследствие налогового управления • моделирование поступления налогов, исходя из макроэкономических прогнозов • других перспективных задач и возможностей, которые будут возникать по мере развития цифровизации.
--	---

Таким образом можно будет перейти от разрозненного анализа, с одной стороны, только НДС на базе продвинутой, но ограниченной узким кругом задач АСК НДС-2, и, с другой стороны, индивидуального контроля отдельных налогоплательщиков по всему спектру налогов на базе налоговой карточки с помощью АИС Налог – 3²¹⁴, к комплексному аналитическому налоговому управлению групп налогоплательщиков, как в динамике и в привязке к макроэкономическим показателям, так и в разрезе отраслей, видов деятельности и регионов.

С учетом современных технологических решений, совсем необязательно создавать громоздкую «Мега-АСК» для всех налогов, а можно, комплексно анализировать данные из разных баз внешним аналитическим инструментарием (его спецификация не обсуждается в рамках данной работы).

Место НДС среди других налогов в очередности постановки внешнего налогового учета следующая (Таблица 3.22)

Таблица 3.22 - Очередность внедрения внешнего налогового учета²¹⁵

Налог	Внешний источник данных
-------	-------------------------

²¹⁴Теоретико-методологическая палитра косвенного налогообложения: монография для магистрантов, обучающихся по программам направлений «Экономика», «Государственный аудит» и «Финансы и кредит» / И. А. Майбуков, Ю. Б. Иванов, Е. В. Балацкий [и др.]; под ред. И. А. Майбукова, Ю. Б. Иванова. — Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2020. - 375 с

²¹⁵Источник: разработано автором

В процессе внедрения	
Недвижимое имущество, Земельный	Данные кадастра недвижимости
Транспортный	Регистрация транспортных средств
Ключевой пилотный проект	
НДС	АСК НДС -2
Следующие к внедрению	
Акциз	Процедура отчасти идентичная НДС
НДФЛ, страховые взносы	Персонифицированный учет
Требует переосмысления	
Прибыль	Налоговый учет, как предписано в рамках Главы 25 НК РФ

Для разных налогов, являющимися компонентами добавленной стоимости, состояние и перспективы внешнего налогового учета, следующие:

- Налог на имущество, транспортный налог – реальный учет и оценка объектов налогообложения ведется вне компании, на базе регистрации объектов обложения и, в большинстве случаев, не требует участия компании. Следует отметить положительную тенденцию на переход обложения имущества предприятий от бухгалтерской стоимости к кадастровой.

- НДФЛ и Страховые взносы – уже ведется персонифицированный учет по физическим лицам, информация в котором идентична расчету налогов работодателем.

- НДС – ведется встречный поконтрагентный мониторинг в АСК НДС – 2. Для устранения возможного неприятия входящего налога к вычету следует отказаться от дискриминации компаний, освобожденных от НДС по ст. 149 НК РФ, а также устранить все неоднозначности в признании надежности поставщиков – тогда расчет НДС для целей уплаты будет полностью идентичен движению счетов-фактур.

- Налог на прибыль – наиболее сложный кейс: Глава 25 НК РФ предусматривает ведение налогового учета, однако, на практике, зачастую налоговый учет ведется на основе бухгалтерского (полностью или частично). Это выглядит оптимально с точки зрения учетного процесса, но

могут отличаться интерпретации, оценки и группировки фактов хозяйственной деятельности и форматы отчетности.

Проведенное Цепиловой Е.С. анкетирование²¹⁶ показало, что если специалисты налоговых органов понимают ценность налогового учета, то бухгалтера зачастую не стремятся отделить его от бухгалтерского. Это свидетельствует, не в последнюю очередь, об ограниченной полезности бухгалтерского учета как финансового учета в интересах инвесторов и кредиторов, так как он зачастую отвечает фискальным целям, и изначально не учитывает такие качества, как консерватизм, приоритет содержания над формой, наличие профессиональных суждений и оценок (данные свойства отчетности стали правилом лишь с выходом последних ПБУ и новых ФСБУ, имеющих отсылки к тексту МСФО, то есть уже в ходе реформы).

В этом смысле интересен опыт Казахстана, где практикуется отдельно налоговый учет и учет по МСФО, а национальные стандарты бухучёта применяется только для малого бизнеса. В качестве положительной тенденции стоит отметить реформу бухучета на базе ФСБУ, проводимую Минфином России²¹⁷.

В отношении налогового учета в целях налога на прибыль - хотя НК РФ и предписывает основывать расчет налога на данных специальных налоговых регистров, на практике в налоговом учете и контроле широко используются данные бухгалтерского учета.

Решением проблемы в обозримом будущем могло бы стать раздвоение бухгалтерского учета на две полностью разделенные подсистемы:

²¹⁶Цепилова Е.С. Методология и инструментарий корпоративного контроля выполнения налоговых обязательств хозяйствующими субъектами. Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук. Ростов-на-Дону, 2016. – 301 с.

²¹⁷Минфин России :: Бухгалтерский учет (minfin.gov.ru) <https://minfin.gov.ru/ru/performance/accounting/accounting/>

1. Финансовый учет для инвесторов, кредиторов и регуляторов, построенный Федеральных стандартах бухгалтерского учёта (ФСБУ)²¹⁸, разрабатываемых Минфином с учетом концептуальных положений Международных Стандартов финансовой отчетности (МСФО),

2. Искл​ючительно налоговый учет, в понимании академической науки²¹⁹, доступный к внешнему налоговому мониторингу.

Таблица 3.23 отражает развитие комбинации трех компонентов учета, показывает фактическую утрату объективной потребности для бухгалтерского учета как учета для фискальных органов, а не инвесторов и кредиторов.

Таблица 3.23 – Реформация трех компонентов учета в ходе внедрения ФСБУ²²⁰

Для государства	Для инвесторов и кредиторов	Для менеджмента
Действующая практика		
Бухгалтерский учет по ПБУ и налоговый учет по НК (в разной комбинации)	Финансовый учет по МСФО (только по требованию получателя, регулятора или инициативе компании)	Управленческий учет (по внутренним правилам)
Реформа бухучета Минфина России		
Налоговый учет по НК	Финансовый учет по ФСБУ, сближение с МСФО (для всех компаний)	Управленческий учет (по внутренним правилам)

Выделение налогового учета в качестве отдельной учетной подсистемы позволит сфокусироваться на налоговой прибыли, и позволит отточить его методологию (в том числе автоматизации) до уровня, доступного для внедрения внешнего налогового учета. Переключение

²¹⁸Минфин России :: Бухгалтерский учет (minfin.gov.ru) <https://minfin.gov.ru/ru/performance/accounting/accounting/>

²¹⁹Цепилова Е.С. Методология и инструментарий корпоративного контроля выполнения налоговых обязательств хозяйствующими субъектами. Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук. Ростов-на-Дону, 2016. – 301 с.

²²⁰Составлено автором

прочих получателей бухгалтерской отчетности (органов статистики, антимонопольных органов) на ФСБУ вряд ли создаст заметную проблему.

В качестве итога получается комплексное внешнее управление всеми основными налогами - замкнутая по периметру модель внешнего налогового учета.

Подобно проведенному выше сравнительному анализу обязательств по уплате НДС и входящего НДС, в результате внедрения сплошного внешнего учета представится возможность комплексно анализировать финансовую деятельность и отношения по поводу НДС налогоплательщиков, одним из инструментов призван выступить встречный мониторинг НДС и других налогов, базирующихся на добавленной стоимости (Таблица 3.24).

Таблица 3.24 – Цели и ресурсы для встречного мониторинга налогов²²¹

Цель – анализ взаимосвязи	Ресурсы для анализа
• НДС и прибыли • НДС и зарплаты • НДС к уплате и вычету • НДС и амортизации • НДС и других налогов	• АИС Налог – 3 • Базы по отдельным налогам • Статистическая отчетность • Данные по застрахованным • Искусственный интеллект и облачные технологии в том числе для анализа данных из разных баз

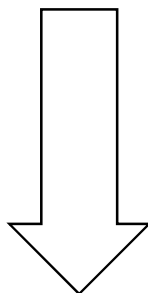
Концептуальная основа для предлагаемых новаций комплексного управления налогообложением добавленной стоимости схематично показана в Таблице 3.25.

Таблица 3.25 – Схема эволюции категории «Управления налогообложением» добавленной стоимости²²²

Академическая концепция добавленной стоимости
• Создание стоимости • Потребление стоимости (Глава 1 диссертации)
Корреспонденция компонентов добавленной стоимости и налогов
• Обязательство по НДС минус Налоговый вычет по НДС

²²¹Источник: разработано автором

²²²Источник: разработано автором

• Объекты обложения налогами (прибыль, ФОТ) • Суммы налогов к уплате (Страховые взносы, акцизы, НДСП и т.п.) • Расходы, не принимаемые к вычету (Таблица 3.20)		
Встречный мониторинг налогов, базирующихся на компонентах добавленной стоимости		Развитие внешнего налогового учета
• Компоненты добавленной стоимости – объекты либо суммы налога (Таблица 3.21 и 3.22) • Функционал налогового администрирования на базе добавленной стоимости (Таблица 3.22) • Ресурсы для встречного мониторинга (Таблица 3.25)		• Устранение неопределенности нормативной базы по НДС • Устранение дискриминации налогоплательщиков • Усиление нейтральности НДС • Поэтапное внедрение внешнего налогового учета (Таблица 3.23) • Реформа бухгалтерского учета РСБУ (Таблица 3.24)
Концептуальная основа для дальнейшей эволюции академической теории		
Комплексное «Управление налогообложением» ²²³ добавленной стоимости		

Дальнейшее развитие управления налогообложением требует углубленного статистического анализа, а также перспективной схемы использования искусственного интеллекта, включая анализ данных, прогнозирование и машинное обучение.

В результате обзора актуального состояния и планов по развитию цифровизации управления налогообложением, концептуальных положений налогообложения добавленной стоимости, и интересов государства и налогоплательщиков, предлагается следующая программа развития:

1. Разделение управления налогообложением НДС по его двум функциям: для потребителей и для производителей,

²²³Вылкова Е.С., Энциклопедия управления налогообложением экономических субъектов. Том 1. Теоретические основы: монография – СПб.: Изд-во СПбГЭУ, 2017. – 338 с.

2. Выделение социальной функции НДС как стратегической, и осуществлять налоговое регулирование конечного потребления посредством льгот (дифференциации ставок),

3. Позиционирование компаний-производителей исключительно как номинальных налогоплательщиков (фактически платежных агентов), не имеющего собственного интереса в виде налоговой прибыли,

4. Устранение дискриминации (ввиду неприятия входящего НДС к вычету) налогоплательщиков по оборотам, освобожденным от НДС,

5. Внедрение внешнего налогового учета НДС,

6. Поэтапное распространение практики и техники внешнего налогового учета на другие значимые налоги, с созданием целостной системы управления налогообложением,

7. Установление отношений налогового партнерства, получение экономической выгоды, устранение противоречий в интересах,

8. Соблюдение налоговой этики в отношениях всех участников управления налогообложением,

9. Развитие цифровизации налогового управления на принципах прозрачности и симметричного доступа к информации

10. В продвижении обозначенных предложений опираться на готовность к позиционированию ФНС как клиентоориентированной сервисной организации.

В заключительной главе работы в качестве единственного рекомендованного применения количественного регулирования НДС обозначено конечное потребление, с описанием лучших международных практик, и рекомендаций по их практическому применению в РФ.

В рамках творческого развития академических концепций управления налогообложением²²⁴ и контроля выполнения налоговых обязательств²²⁵ разработана принципиальная схема баланса выгод и издержек номинального плательщика НДС, включающая развернутую систему методических рекомендаций по интеграции лучших практик и теоретического наследия. В качестве целевых принципов взаимодействия государства и налогоплательщиков указаны налоговое партнерство и налоговая этика.

Сформулированы основные направления качественной эволюции управления налогообложением добавленной стоимости на основе цифровизации и внедрения внешнего налогового учета, на принципах этики и налогового партнёрства.

²²⁴Вылкова Е.С., Энциклопедия управления налогообложением экономических субъектов. Том 1. Теоретические основы: монография – СПб.: Изд-во СПбГЭУ, 2017. – 338 с.

²²⁵Цепилова Е.С. Методология и инструментарий корпоративного контроля выполнения налоговых обязательств хозяйствующими субъектами. Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук. Ростов-на-Дону, 2016. – 301 с.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В диссертации осуществлено теоретическое обобщение и развитие регулирующей и социальной функции НДС в части оценки влияния этого налога на финансово-хозяйственную деятельность компаний и социальные аспекты потребления населения. По результатам проведенного исследования сформулированы выводы и предложения, которые позволяют решить задачи диссертации в соответствии с поставленной целью.

В результате анализа академической литературы обобщены концептуальные представления о добавленной стоимости, выделены два принципиальных подхода – со стороны производства и со стороны потребления стоимости. Эти две позиции нашли свое отражение в академических трактовках экономической сущности НДС, предложений по регулированию с помощью этого налога как производства, так и потребления, а также в нормотворческой и регуляторной практике по налогообложению добавленной стоимости. Подвергнута критическому обзору литература, фокусирующаяся на разных функциях НДС (в том числе не признающая наличие социальной функции НДС).

Рассмотрены две принципиально различающихся стороны НДС – юридическая форма как налога на производителя и экономическое содержание как косвенного налога на конечного потребителя, принципиальная схема движения налога по цепочке создания стоимости, роли участников процесса налогообложения. На стороне создания стоимости структурно изложены последствия налогообложения для компаний-производителей как фактического платежного агента конечного реального налогоплательщика, его участия в расчетах и движении средств налога, а также вынужденного принятия издержек и рисков номинального (формального) налогоплательщика.

Фактическая роль платежного агента оценена с точки зрения прохождения через агента средств принципала, отсутствия прямого агентского вознаграждения, несения расходов и рисков, вынужденного принятия рисков других участников цепочки создания стоимости, возможности получения косвенной выгоды от участия в налогообложении. Указано как на иррациональность попыток извлечения налоговой прибыли агентом за счет средств принципала, так и несправедливость несения компаниями избыточных издержек и рисков, связанных с выполнением функций формального налогоплательщика.

Критически разобраны предложения о количественном регулировании производителей через дифференциацию обложения добавленной стоимости, встречающиеся как в академических трудах, так и в законодательном нормотворчестве. Также подвергнуты конструктивной критике льготы (в том числе освобождение от налога) производителей различных товаров и услуг, с концептуальной позиции нейтральности НДС, с этической позиции, с позиции недопустимости дискриминации налогоплательщиков, а также нереальности и неэффективности администрирования подобной налоговой дифференциации.

Со стороны потребления стоимости выделена роль реального налогоплательщика – носителя налогового бремени – налогового донора или бенефактора, то есть конечного потребителя, который получает счет, включающий налог на добавленную стоимость, созданную по цепочке всеми производителями или импортерами. Позиционирование НДС как косвенного налога установлено классическими академическими концепциями (хотя и не зафиксировано юридически), из этого предлагается исходить при целеполагании обложения налогом, и соответственно, выделении его целевой роли – социального регулирования. Предложено в количественном регулировании НДС

исходить исключительно из его социальной функции, разгрузив его от излишнего функционала в части регулирования производителей.

Концептуальное видение двух функций НДС, продемонстрированное на примере сопоставления объектов обложения добавленной стоимости и налоговых обязательств предприятий реального сектора экономики, легло в основу взаимного встречного мониторинга различных налогов, основанных на добавленной стоимости. Также указано на недопустимость двойного налогообложения добавленной стоимости вследствие попыток интерпретации НДС как прямого налога на производителя и игнорирования принципа нейтральности НДС.

Проанализирована роль НДС в государственном регулировании экономического и социального развития, целей, приоритетов, возможностей и перспектив государства в управлении налогообложением.

Описав и проанализировав алгоритм создания добавленной стоимости, движения НДС, формирования налогового обязательства, возникновения права налогового вычета, принятия суммы налога за счет себестоимости и получения возврата избыточного налогового вычета из бюджета на уровне компании-налогоплательщика, построена аналитическая модель для оценки влияния НДС на финансовое положение компаний. Протестированы гипотезы о замораживании средств предприятия в результате участия в расчетах по НДС, а также о целесообразности такого участия. На примере предприятий реального сектора экономики показана косвенная экономическая выгода от исполнения роли платежного агента, формализована и протестирована чувствительность данной выгоды к особенностям операционной модели бизнеса; а также идентифицирована для случаев использования как квартального, так и месячного налогового периода для целей НДС.

В результате сравнительного анализа сценариев участия компаний в обороте по НДС синтезирована ключевая роль государства в регулировании потоков налога – предоставление ликвидности реальным

товаропроизводителям, минуя банковский сектор, для их финансовой поддержки и обеспечения производства оборотным капиталом (отчасти идентичное антикризисным мерам количественного смягчения, принимаемым мировыми Центробанками), а также для частичной компенсации налоговых рисков и издержек, которые несут компании как формальные налогоплательщики.

Систематизированы возможные негативные последствия для компаний в результате применения ответственности номинального плательщика налога (на самом деле идентичной ответственности налогового агента). На основе анализа с применением академических разработок в области корпоративного контроля выполнения налоговых обязательств и управления налогообложением разработаны предложения по интеграции продвинутых академических концепций и лучших практик налогового комплаенса, риск-менеджмента, применительно к управлению налогообложением НДС экономических субъектов. В качестве избыточных налоговых рисков выделены неоднозначные трактовки налоговых норм в законодательстве, администрировании и правоприменении; перенесение на компанию рисков других налогоплательщиков, которых можно интерпретировать как недобросовестных налогоплательщиков; а также дискриминацию компаний, вынужденно пользующихся освобождением от НДС посредством невозможности использования налогового вычета. Разработаны рекомендации как для компаний, так и для государства по последовательному следованию принципу нейтральности НДС путем устранения избыточных издержек и рисков, в том числе путем сближения интересов государства и бизнеса на основе партнерства.

Обобщены предпосылки построения отношений налогового партнерства на базе декларируемых целей и планов ФНС, позиции Общественного совета при ФНС, а также пилотного проекта добровольного налогового мониторинга крупных налогоплательщиков;

сформулированы ключевые принципы налогового партнерства применительно к управлению налогообложением НДС, из которых выделена категория налоговой этики, призванная решить ключевые проблемы обложения НДС.

В развитие налогового партнерства применительно к НДС, опираясь на высокий достигнутый уровень цифровизации налогового документооборота и администрирования НДС, и отталкиваясь от положительного эффекта налогового мониторинга, разработана концепция внешнего налогового учета НДС, требующая, помимо технической информационной основы устранения неоднозначных моментов в методологии и практике обложения НДС.

На базе совмещения двух концептуальных подходов к добавленной стоимости предложена схема встречного взаимного мониторинга налогообложения ее компонентов, которая послужила основой для построения перспективного плана охвата внешним налоговым учетом основных налогов, базирующихся на добавленной стоимости, с обозначением основных предпосылок и необходимых доработок в области внешнего учета основных налогов.

Критически проанализировав академические источники и действующее налоговое законодательство в части количественного регулирования производства, автором был сформулирован вывод о несостоятельности подобного регулирования; также были идентифицированы имеющие распространенные заблуждения и мнимые постулаты о налоговых льготах для экспортеров и импортеров, производителей интеллектуальной продукции и других компаний, не являющихся конечными потребителями.

Особо в работе уделено вниманию социальной функции НДС, в первую очередь анализу обширного международного опыта универсального косвенного налогообложения потребления стоимости (НДС, налога с продаж и их комбинаций). Множество национальных

налоговых систем проанализированы на предмет дифференциации либо унификации ставок, применения различных льгот, освобождений, нулевой ставки; возможности налогового вычета и возврата НДС; налоговых периодов; временных мер на период пандемии Ковид-19; а также вопросы налогового и бюджетного федерализма применительно к НДС. В качестве примера, заслуживающего возможного рассмотрения в качестве эталонного образца, выявлены единые унифицированные принципы социальной дифференциации НДС, принятые в ЕС и являющиеся ожидаемым результатом реформы НДС. Основные сходства и различия в принципах обложения НДС в ЕС и РФ детально проанализированы, выявлены нюансы, как перспективные для заимствования, так и слишком специфические для разных юрисдикций и экономических систем.

Ключевая идея европейского опыта (помимо исключительно социального направления регулирования посредством НДС) – отсутствие освобождений и, как следствие дискриминации производителей за счет невозможности налогового вычета, в результате последовательного соблюдения нейтральности НДС. Для особо льготируемых потребительских категорий рекомендовано применение сверхнизкой ставки, введение которой должно сопровождаться прямой адресной поддержкой исключительно социально незащищенных категорий населения посредством системы действующих и дополнительных социальных пособий. Таким образом, НДС должен концептуально трактоваться как социальный налог на конечное потребление, нейтральный для производителя.

В качестве направлений дальнейших академических исследований могут быть рекомендованы: цифровизация налогового администрирования, продвинутая аналитика и внешний учет; эволюция академических концепций корпоративного контроля выполнения налоговых обязательств и управления налогообложением как применительно к другим налогам, так и отталкиваясь от качественно

новых принципов взаимоотношения участников налогообложения; развития методологии налогового учета для целей налога на прибыль, академической поддержки реформы бухгалтерского учета; вопросы налогового партнерства и этики в отношениях государства и бизнеса.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Аганбегян А.Г. Налоговая система России не выполняет стимулирующую функцию и перестает выполнять фискальную // Научные труды Вольного экономического общества России. 2018. №1. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovaya-sistema-rossii-ne-vypolnyaet-stimuliruyuschuyu-funktsiyu-i-perestayet-vypolnyat-fiskalnuyu>.
2. Аганбегян А.Г. О налоговой реформе // Экономическая политика. 2017. № 1. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/o-nalogovoy-reforme>.
3. Аганбегян А.Г. Социально-экономическое развитие Российской Федерации - преодоление рецессии // Среднерусский вестник общественных наук. - № 12(5). - 2017. - С. 15-22.
4. Администрирование налога на добавленную стоимость: проблемы и пути решения. Монография / Под науч. ред. Л.И. Гончаренко. М.: Финансовая академия, Дашков и Ко, 2007. С. 99.
5. Актуальные проблемы финансового и налогового права / Н. Ю. Андреев, И. В. Дементьев, А. В. Демин [и др.]. – Москва : Общество с ограниченной ответственностью "Проспект", 2020. – 272 с.
6. Актуальные тренды развития международного налогообложения / М. Р. Пинская, Н. С. Милоголов, К. Н. Цаган-Манджиева, Т. А. Логинова : Общество с ограниченной ответственностью «Научно-издательский центр ИНФРА-М», 2021. – 277 с.
7. Алексеев М.В. и др, Перспективы налоговой политики. Существует ли "идеальная налоговая система" для России? РАНХиГС при Президенте РФ. М. Дело, 2019. - 126 с.
8. Алисенов А.С. Налоговое стимулирование инноваций в экономике России. - Москва: Проспект, 2015. - 129 с.
9. Алисенов, А. С. Проблемы налогового регулирования экономики Российской Федерации / А. С. Алисенов // Экономическая теория и практика: современные приоритеты : Материалы межвузовской научно-

методической конференции. Май 2021, Москва, 14–15 мая 2021 года. – Москва: Издательский дом "Дело" РАНХиГС, 2021. – С. 5-14

10. Алисенов, А. С. Проблемы унификации косвенного налогообложения в Евразийском экономическом союзе / А. С. Алисенов // Экономическая теория и практика: реальность и потенциал развития : Материалы межвузовской научно-методической конференции, Москва, 15–16 мая 2019 года. – Москва: Издательский дом "Дело" РАНХиГС, 2020. – С. 148-156

11. Андропова О.А., Изряднова О.И., Казакова М.В. Налоговая нагрузка и система налогообложения в странах мира: динамика и реформы // Экономические отношения. – 2020. – Том 10. – № 3. – С. 629-648

12. Андропова О.А., Изряднова О.И., Казакова М.В. Современная налоговая система России: основные принципы, реформы и роль в обеспечении экономической безопасности страны // Экономические отношения. 2020. Т.10. №4. С.1365–1386.

13. Архитектоника современного налогообложения потребления: монография для магистрантов, обучающихся по программам направлений «Экономика», «Государственный аудит» и «Финансы и кредит» / И. А. Майбуров, Ю. Б. Иванов, Д. А. Артеменко [и др.]; под ред. И. А. Майбунова, Ю. Б. Иванова. - Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2020. - 399 с

14. Ахметова В.А. Пути совершенствования учета расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость // Таврический научный обозреватель. - 2016. - № 5-1 (10). - С. 69-71.

15. Барулин С.В., Ермакова Е.А., Степаненко В.В. Налоговый менеджмент. Учебник. – М.: Дашков и К, 2015. - С. 202.

16. Барулин, С.В. Налоговый контроллинг: учебник / С. В. Барулин, Е. В. Барулина. - Москва: Ruscience, 2016. - 167 с

17. Барулина Е.В., Барулин С.В. Налоговый контроллинг компании: налоговый менеджмент, информационно-сервисное

обеспечение процесса управления. Саратов: Саратовский государственный социально-экономический университет, 2014. – 140 с.

18. Бастриков А. А. Правовое регулирование налога на добавленную стоимость в Российской Федерации :дис. ... канд. юрид. наук / А. А. Бастриков; РАГС при Президенте РФ, Кафедра государственного управления и правового обеспечения государственной службы. - Москва, 2005. - 223 с.

19. Бачило Т.Г., Трубицина Н.В. НДС как социальный регулятор // Евразийский союз ученых. - 2016. - № 3-1 (24). - С. 22-24.

20. Бачурин Д.Г. Направления реформирования системы правового регулирования налогообложения добавленной стоимости // Государство и право. 2019. № 2. С. 71—79.

21. Бачурин Д.Г. Обретение финансовой достаточности субъектов Российской Федерации в условиях межбюджетного перераспределения налога на добавленную стоимость // Законодательство и экономика. - 2016. - № 6. - С. 11-18.

22. Бачурин Д.Г. Правовое регулирование налогообложения добавленной стоимости. Диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук. Москва. 2021. 463 с.

23. Бачурин Д.Г. Противодействие злоупотреблениям с налогом на добавленную стоимость в Евросоюзе / Д.Г. Бачурин //Финансовое Право. - 2017. - № 10 URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=CJI&n=109375#032525578413926826>

24. Башкирова, Н. Н. Пути совершенствования механизма администрирования налога на добавленную стоимость / Н. Н. Башкирова // Международный бухгалтерский учет. – 2006. – № 5. – С. 22-30

25. Белёв С.Г., Ведев А.Л., Дробышевский С.М., Каукин А.С., Кнобель А.Ю., Миллер Е.М., Трунин П.В. Сценарный прогноз основных

параметров макроэкономического развития и бюджетной сферы в России в 2020-2022 гг. // Экономическое развитие России. - № 27(7). - 2020. - С. 4-24.

26. Белёв С.Г., Векерле К.В. Анализ эффективности налоговых расходов в России на примере имущественного налогового вычета и льготной ставки НДС // *Ars Administrandi. Искусство управления*. 2018. Т.10. №4. С.610-630.

27. Белёв С. Г. Соколов И. А., Сучкова О. В. Устойчивость поступлений НДС в бюджет: миф или реальность? // Экономическое развитие России - 2023. - № 3. - С. 60-69

28. Богославец Т. Н. Налоговая культура : учебник /Бережной В.И., Бережная О.В., Сероштан М.В., Суспицына Г.Г., Марцева Т.Г. Инвестиционное кредитование. Учебник для магистров / Москва, 2021. (2-е издание). - 2021. - 252 с.

29. Борисов А.Б. Большой экономический словарь. Издание 2-е переработанное и дополненное/А. Борисов. – М.: Книжный мир, 2005. – 895 с.

30. Боровикова, Е. В. Методы налогового контроля, основанные на риск-ориентированных технологиях / Е. В. Боровикова // Финансовый бизнес. – 2014. – № 5(172). – С. 70-76.

31. Боровикова, Е. В. Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности и интеграционная политика : Учебное пособие / Е. В. Боровикова. – Москва : "Русайнс", 2017. – 104 с.

32. Боровикова, Е. В. Направления совершенствования налогообложения и практики налогового администрирования в России / Е. В. Боровикова // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2020. – № 4-2(62). – С. 28-35.

33. Будкина Е.С. Исследование регулирующей и социальной функций НДС // Экономика и управление: проблемы, решения. 2022. № 12. Т. 1. С. 173–179.

34. 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 Беспмятников С.В, 2022. – С. 120-124.

35. 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.

36. Будкина Е.С. Применение налогового комплаенса в управлении обязательствами по НДС // Экономика и управление: проблемы, решения. 2022. № 11. Т. 1. С. 183–191.

37. Вазарханов И.С. Компетентностно-сервисная концепция модернизации российских налоговых институтов. Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук. Москва. Ростов-на-Дону, 2012. 432 с.

38. Васильева Е.Г. Налоговая выгода. Монография. - Москва: Юрлитинформ, 2015. - 175 с.

39. Ведев А.Л. Экономический рост: прогнозы снижаются // Экономическое развитие России. - № 26(9). - 2019. - С. 4-6.

40. Ведомственный план ФНС России по реализации Концепции открытости федеральных органов исполнительной власти на 2023 год. URL:

<https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/og/vp23.doc>;

<https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/og/vp23pril.ppt>

41. Водопьянова В.А. НДС: спорные вопросы при применении упрощенной системы налогообложения / В.А. Водопьянова, А.И. Соколова // Азимут научных исследований: экономика и управление. - 2018. - Т. 7. - № 2 (23). - С. 303-306.

42. Все о НДС. Сложные вопросы. Практические примеры. Оформление документов: настольная книга. Т. 2: Уменьшение облагаемой базы. Освобождение от налога. Налоговые вычеты. Экспортно-импортные операции. Исправление ошибок / подгот.: С. А. Верещагин, Г. Ю. Касьянова, М. В. Цинцадзе ; общ. ред.: Г. Ю. Касьянова. - Москва : Информцентр XXI в., 2001. - 445 с.

43. Вылкова Е.С. Корпоративное налогообложение в Канаде: монография. - СПб.: Северо-Западный институт повышения квалификации ФНС России, 2014. – С. 214-218.

44. Вылкова Е.С. Технологическая трансформация процедур налогового администрирования как фактор экономического роста / Е.С. Вылкова, Н.Г. Викторова, Н.В. Покровская // Journal of New Economy. — 2020. —Т. 21. № 1. — С. 53–71.

45. Вылкова Е.С. Управление налогообложением хозяйствующего субъекта и его видовая градация // Экономика налоговых реформ: Монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова, Л.Л. Тарангул. – Киев: Алерта, 2013. – С. 47-56. – С. 54.

46. Вылкова Е.С. Энциклопедия управления налогообложением экономических субъектов. Том 1. Теоретические основы: монография / Вылкова Е.С. – СПб.: Изд-во СПбГЭУ, 2017. – 338 с.

47. Вылкова Е.С. Энциклопедия управления налогообложением экономических субъектов / Т. 2: Путеводитель по публикациям, посвященным вопросам налогового планирования и управления налогообложением / Е. С. Вылкова, А. Л. Тарасевич. - 2017. - 324 с.

48. Вылкова Е.С., Киселева Е.А. Нивелирование дисбаланса интересов участников управления налогообложением при его осуществлении на уровне коммерческой организации // СПб.: КульТИнформПресс, 2016. -181 с.

49. Вылкова Е.С., Тарасевич А.Л. Агрессивное налоговое планирование в международных и российских реалиях // Вестник ЗабГУ 2015, № 06 (121) с. 95-103.

50. Галактионова Н.В., Котлова Ю.А. Учет налога на добавленную стоимость в 2019 году // В сборнике: Современные проблемы и перспективы развития финансовой и кредитной сфер экономики России XXI века сборник научных статей. Хабаровск, - 2018. - С. 34-37.

51. Голик Е. Н. Исследование современных проблем российской системы косвенного налогообложения / Е. Н. Голик // Государственное и муниципальное управление. Ученые записки СКАГС. – 2017. – № 3. – С. 81-86.

52. Голик, Е. Н. Косвенные налоги и их развитие в Российской Федерации (теория, методология и практика) : специальность 08.00.10 "Финансы, денежное обращение и кредит" : диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук. Ростов-на-Дону, 2008. – 397 с.

53. Голик Е. Н. Повышение эффективности финансового и налогового контроля в условиях использования новых технологических подходов в налогообложении / Е. Н. Голик, А. Г. Асатрян // Проблемы налогообложения, предпринимательства и менеджмента : Сборник материалов XV научно-практической конференции с международным участием, Ростов-на-Дону, 01–30 апреля 2019 года / Ответственный редактор А.И. Пономарев. – Ростов-на-Дону: МиниТайп, 2019. – С. 22-30.

54. Голик Е. Н. Приоритетные тенденции в адаптации налоговой системы к изменившимся условиям хозяйствования / Е. Н. Голик, А. А. Машезова // Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление. – 2021. – № 6(133). – С. 49-53.

55. Голик Е. Н. Цифровизация администрирования НДС в системе обеспечения экономической безопасности / Е. Н. Голик //

Государственное и муниципальное управление. Ученые записки. – 2021. – № 2. – С. 103-109.

56. Гончаренко Л.И. Методология налогообложения и налогового администрирования коммерческих банков: Монография. 2-е изд. – М.: Финансовый университет, 2012. – С. 185.

57. Гончаренко Л.И., Вишневская Н.Г. Современное состояние налогового администрирования по налогу на добавленную стоимость в России // Проблемы анализа риска. 2017. Т. 14. № 4. С. 6—13.

58. Гохберг Л.М., Китова Г.А., Рудь В.А. Налоговая поддержка науки и инноваций: спрос и эффекты // Форсайт. 2014. Т. 8. № 3. С. 18—41

59. Гребешкова И.А. Оценка налоговой нагрузки российских организаций как инструмент управления национальной налоговой системой. Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Москва, 2020.

60. Гринкевич А.М. Классификация и сравнительный анализ различных видов косвенных налогов // В сборнике: Теоретико-методологическая палитра косвенного налогообложения: монография для магистрантов, обучающихся по программам направлений «Экономика», «Государственный аудит» и «Финансы и кредит» / И. А. Майбуров, Ю. Б. Иванов, Е. В. Балацкий [и др.] ; под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. — Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2020. – С. 71-85.

61. Грищенко А.В. Специфика налогового администрирования НДС / Грищенко А.В., Сергеенков А.А. // Финансовый менеджмент. - 2019. - № 2. - С. 29-36.

62. Громов В. В. Налоговая конкуренция в России на разных этапах развития налоговой системы // Финансовый журнал. 2020. Т. 12. № 1. С. 41–57.

63. Громов В.В. Налоговое администрирование в России. Экономическое развитие России. М. ИЭП им. Гайдара. 2017. – С. 58-62.

64. Давлетшин Т.Г. Реформирование главы 21 Налогового кодекса РФ: от НДС к НТУ // Финансы и кредит. 2017. Т. 23. № 32 (752). С. 1930—1943.
65. Даниил Егоров подвел итоги работы налоговых органов в 2019 году [Электронный ресурс] // Федеральная налоговая служба: официальный сайт. URL: www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/9611238/
66. Дворецкая А.Е. Денежно-кредитное регулирование. Учебно-методическое пособие. - М.: Издательский дом "Дело" РАНХиГС. - 2020. - 91 с.
67. Дедова О.В., Ермакова Л.В., Мельгуй А.Э. Принципы взимания налога на добавленную стоимость // Современные научные исследования и инновации. - 2016. - № 5 (61). - С. 127-129.
68. Деева Т.В. Персонифицированные и проактивные онлайн сервисы как платформа создания системы добровольного соблюдения налогового законодательства. Научный вестник: Финансы, банки, инвестиции - 2020 (3). 42-48.
69. Деева Т.В. Сквозные технологии цифровой экономики как фактор формирования динамической устойчивости налоговых органов // BENEFICIUM. 2021. № 1(38). С. 7-15.
70. Деева Т.В. Технологическая трансформация налоговых органов и построение взаимодействия с налогоплательщиками с учетом их ожиданий и потребностей // Креативная экономика. — 2020. — Том 14. — № 9. — С. 2131– 2144.
71. Демин А.В. Модель гибкого налогового администрирования и налоговый комплаенс / А.В. Демин // Правоприменение. – 2022. – Т. 6, № 2. – С. 80–92.
72. Демин А. В. Налоговый комплаенс: компаративный аспект: монография / А. В. Демин. – Красноярск: Сиб. федер. ун-т, 2022. – 216 с.,

73. Демин А. В. 2023. Налоговый контекст в структуре корпоративной социальной ответственности. Вестник Санкт-Петербургского университета. Право 1: 56–72.

74. Донцова О.И., Засько В.Н. Ответственное корпоративное управление при минимизации корпоративного налогообложения // Экономика, предпринимательство и право. 2021. Т. 11. № 12. С. 2837-2846.

75. Европейский НДС: запутанно или удобно? – «Юрист & Закон» (правовые системы ЛИГА ЗАКОН) № 12 от 07.07.2010 – 13.07.2010 гг.

76. Евстигнеев Е.Н., Викторова Н.Г. Налоговый менеджмент и налоговое планирование в России. Монография. - Москва: ИНФРА-М, 2012. – 268 с.

77. Еловацкая Т.А. Налогообложение субъектов хозяйствования реального сектора экономики : монография / Т. А. Еловацкая ; Федеральное гос. бюджетное образовательное учреждение высш. проф. образования Российский экономический ун-т им. Г. В. Плеханова, Воронежский фил. - Воронеж : Научная кн., 2015. - 158 с.

78. Ефремова Т. А. Повышение качества и результативности налогового администрирования: вопросы теории и практики : монография / Т. А. Ефремова ; Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования "Национальный исследовательский Мордовский государственный университет им. Н. П. Огарёва". - Саранск : Изд-во Мордовского ун-та, 2017. – 157 с.

79. Журавлева И.А. Налог на добавленную стоимость: актуальные изменения в практическом применении / И.А. Журавлева // Аудиторские ведомости. - 2015. - № 3. - С. 51-61.

80. Запуская новые решения, мы выбираем самое лучшее не в налоговом администрировании, а на рынке, - Даниил Егоров. Федеральная налоговая служба. Официальный сайт. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/11302226/

81. Засько В.Н. Аналитика ФНС России: приоритеты развития. // Налоговая политика и практика. 2021. № 11 (227). С. 14-19.
82. Засько В. Н. Налоговая политика государства в условиях экономической нестабильности в РФ / В. Н. Засько, Д. Ю. Шакирова // Российское предпринимательство. – 2015. – Т. 16, № 15. – С. 2471-2482.
83. Засько В. Н. Разумные налоги - главное условие возрождения реального сектора экономики России / В. Н. Засько, Д. Н. Сулейманов // Российское предпринимательство. – 2014. – № 24(270). – С. 115-119.
84. Зотиков Н.З. Сомнения, неясности, двойственность в налогообложении, методы их устранения / Н.З. Зотиков // Интернет-журнал Науковедение. - 2017. - Т. 9. - № 4. - С. 26.
85. Зубаревич Н. В. Бедность в российских регионах в 2000-2017 годах: факторы и динамика // Население и экономика. 2019. № 3. С. 63-74. URL: <https://publications.hse.ru/view/323358997>
86. Зулькарнай И.У. Стимулирующий экономическое развитие потенциал налогов // Вестник УГНТУ. Наука, образование, экономика. Серия: Экономика. - 2017. - № 3 (21). - С. 7-12.
87. Иванова Е. В. Налоги и налогообложение: практикум / Е. В. Иванова, Н. Ю. Симонова; Автономная некоммерческая образовательная орг. высш. образования "Сибирский ин-т бизнеса и информ. технологий". - Омск: Изд-во ОмГТУ, 2017. - 89 с.
88. Ильющенко А.В. Налог на добавленную стоимость // В сборнике: Современная молодежь – инновационное будущее России Материалы IV Всероссийской научно-практической конференции. Редакционная коллегия: Жулина Е.Г. (отв. редактор), Барулина Е.В., Хачатрян Г.А.. - 2016. - С. 57-60.
89. Интерфакс. Центр раскрытия корпоративной информации URL: <https://www.e-disclosure.ru/>

90. Исследования и отчеты о разрыве НДС в странах членах ЕС-28: 2019 Окончательный отчет/2015/СС/131 // Официальный сайт Европейского Союза URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report2019_en.pdf

91. Ишина М.С. Налог на добавленную стоимость как инструмент распределения добавленной стоимости между экономическими субъектами : автореферат дис. ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Ишина Марианна Станиславовна; [Место защиты: Всерос. гос. налоговая акад. М-ва финансов РФ]. - Москва, 2009. - 27 с.

92. Казакова М. В. Качество администрирования НДС в странах ОЭСР и России. Реформирование российской системы взимания налога / М. В. Казакова, А. Ю. Кнобель, И. А. Соколов; под ред. С. Г. Синельникова-Мурылева; Институт экономики переходного периода. - Москва: ИЭПП, 2010. - 124 с.

93. Калинина О. В., Налоговая система Российской Федерации: теория и методология развития. монография – СПб. : Изд-во Политехн. ун-та, 2010.

94. Калюжный В. О необходимости радикального реформирования налоговой системы /. Калюжный, В. Майорченко // Экономист. – 2018. – №9. – С. 45-51.

95. Карибекова Г. С., Ларина С. Е., Полозков М. Г. [и др.] Рейтингование систем внутреннего контроля государственных корпораций, холдингов, компаний // Государственное управление и развитие России: глобальные угрозы и структурные изменения : Сборник статей международной конференц-сессии, Москва, 01 октября 2020 года. Том 1. – Москва: Издательский дом "Научная библиотека", 2020. – С. 391-394.

96. Карпова О.М., Майбуров И.А. Развитие регулирующей функции НДС в России: перспективы заимствования китайской практики возмещения налога // Вестник Тюменского государственного университета. Социально- экономические и правовые исследования. 2020. Т. 6. №1. С. 178-198.
97. Карпова О.М., Майбуров И.А. Сравнительный анализ систем НДС в России и Китае // Известия Дальневосточного федерального университета. Экономика и управление. 2018. № 2 (86). С. 68-76.
98. Каширина М.В. Налоговые аспекты развития строительного бизнеса / М.В. Каширина, Х.О. Кульчаева // Экономика и управление: проблемы, решения. - 2018. - Т. 4. - № 1. - С. 64-75.
99. Каширина М.П. Налог на добавленную стоимость: разъяснения регулятора и арбитражная практика // Бухучет в строительных организациях. - 2016. - № 6. - С. 39-47.
100. Кежун Л.А. Налоговый маневр как инструмент макроэкономической политики / Кежун Л.А., Комарова О.В. // Журнал экономической теории. - 2017. - № 4. - С. 269-273.
101. Кембриджский словарь. URL: <https://dictionary.cambridge.org/ru/словарь/английский/benefactor>
102. Кириллова, О.С. Комплаенс в системе налогового администрирования / О.С. Кириллова// Налоговые системы. Методология развития: Монография М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. - С.263.
103. Климентьева, Н.М. Специфика и сущность налога на добавленную стоимость в системе налогового администрирования России на современном этапе / Климентьева Н.М., Дорожкина Е.Г., Мозгачев М.И. // Вестник Кыргызско-Российского славянского университета. - 2017. - Т. 17. - № 6.
104. Клюкович З.А. Налоги и налогообложение. М.: Феникс, 2009. – 320 с.

105. Клюкович З. А. Тенденции становления налоговой системы в России: диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук : 08.00.10. - Ростов-на-Дону, 2000. - 290 с.

106. Коваленко Е.В., Страхова Е.Е. Проблемы налогового администрирования НДС и пути их решения // В сборнике: Потенциал Российской экономики и инновационные пути его реализации Материалы международной научно-практической конференции студентов и аспирантов. В 2 томах. Редакторы В.А. Ковалев, А.И. Ковалев. - 2019. - С. 184-187.

107. Кодалова Д.Д., Кобылатова М.Ф. Анализ влияния изменения ставок НДС на экономику // Синтез науки и образования в решении глобальных проблем современности. сборник статей Всероссийской научно-практической конференции. Уфа, - 2020. - С. 167-170.

108. Консолидированный бюджет Российской Федерации и бюджетов государственных внебюджетных фондов. Информация официального сайта Федерального казначейства: <https://roskazna.gov.ru/ispolnenie-byudzhetrov/konsolidirovannyj-byudzheto/>,

109. Королева Л.П. НДС: стимул или барьер для инновационной деятельности / В сборнике Управление инновациями: вызовы и возможности для отраслей и секторов экономики / Под ред. А.В. Сербулова. Калининград, 2019. С. 140—148.

110. Косарева Т.Е. Налогообложение организаций и физических лиц: Учебное пособие / Т.Е. Косарева, Л.А. Юринова, Л.Г. Баранова. - М.: Инфра-М, 2018. - 328 с.

111. Костюкова Е.И. Малое предпринимательство: сущность, учет, налогообложение / Е.И. Костюкова, М.Н. Татарина, М.В. Феськова. - М.: Русайнс, 2018. - 511 с.

112. Кривцов О.Ф. Зарубежный опыт администрирования налога на добавленную стоимость и его адаптация к российским условиям / О.Ф.

Кривцов, А.Д. Салимова // Вестник Юридического института МИИТ. - 2017. - № 4 (20). - С. 78-91.

113. Крутякова Т. Л. НДС: практика исчисления и уплаты. Изд. 7-е, доп. и перераб. - Москва: АйСи Групп, 2021. - 656 с.

114. Крутякова Т. Л. Расходы в бухгалтерском и налоговом учете. Москва: АйСи Групп, 2022. - 336 с.

115. Кузнецова В.В. Основы налогового менеджмента. Монография - Москва: Мир книги, 2010. - 238 с.

116. Курилов П.С. Налоговая оптимизация налога на добавленную стоимость // В сборнике: Эволюция современной науки сборник статей Международной научно-практической конференции: в 4-х частях. - 2016. - С. 171-173.

117. Кусярбаева Л.Х., Шеина А.Ю. Специфика элементов НДС в странах центральной Европы // Дневник науки. - № 11(35). - 2019. - С. 44.

118. Кущ Е.Н., Хачиров Р.А. Совершенствование администрирования налога на добавленную стоимость // В сборнике: Инструменты и механизмы современного инновационного развития Сборник статей Международной научно-практической конференции: в 3 частях. - 2016. - С. 196-197.

119. Лебедев А. В., Фадеева Л. Н. Теория вероятностей и математическая статистика: учебник / А. В. Лебедев, Л. Н. Фадеева. Под ред. А. В. Лебедева. Изд. 4-е, перераб. и доп. – М., 2018. – 480 с.

120. Левашенко А. Д., Коваль А. А. Налоговый комплаенс: путь от улучшенных отношений налогоплательщиков и налоговых органов к международным программам совместного комплаенса // Экономическое развитие России. – 2020. – Т. 27 (8). – С. 50–57.

121. Лисовская И. А. Гармонизация налогового законодательства и таможенно-налогового администрирования в условиях функционирования ЕАЭС / И. А. Лисовская, О. Б. Сокольникова // Таможенное дело. – 2022. – № 2. – С. 19-22.

122. Лисовская И.А., Коломенская Н.А. Налоговые льготы и преференции: нечеткость понятийного аппарата как источник налоговых рисков // Международный бухгалтерский учет. 2013. №42. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovye-lgoty-i-preferentsii-nechetkost-ponyatiynogo-apparata-kak-istochnik-nalogovyh-riskov>.

123. Логинова Т.А., Милоголов Н.С. — Анализ искажающих экономических эффектов, возникающих вследствие нарушения нейтральности НДС (на примере применения пониженной ставки для продуктов питания) // Налоги и налогообложение. – 2017. – № 12. – С. 1 - 9.

124. Лытяков А.В. Налог на добавленную стоимость и его совершенствование в условиях налогового администрирования в Российской Федерации: диссертация на соискание ученой степени экономических наук: 08.00.10 Самара, Самарский государственный экономический университет, 2014. - 157 с.

125. Майбуров И.А. Перспективы развития цифровых технологий налогового администрирования / И.А. Майбуров, Ю.Б. Иванов, А.М. Гринкевич // Инновационное развитие экономики. — 2019. — № 4-1 (52). — С. 7–17.

126. Майбуров И.А. Перспективы трансформации налогов и налогообложения в условиях цифровой экономики / И.А. Майбуров, Ю.Б. Иванов, А.М. Гринкевич // Вестник Томского государственного университета. Экономика. — 2019. — № 47. — С. 5–18.

127. Макроэкономическая статистика: рейтинг стран по налогу с продаж (информация об исследовании): // «Биржевой портал № 1». URL: <https://take-profit.org/statistics/sales-tax-rate/>

128. Малкова Ю.В., Гончаренко Л.И., Вишневская Н.Г. и др. Налоговый инструментарий обеспечения социальной поддержки граждан в условиях экономической нестабильности: монография. - Москва: Русайнс, 2016. - 211 с.

129. Медведева М.В. Пути совершенствования российской модели возмещения налога на добавленную стоимость при экспорте товаров // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). 2021. № 6. С.42-48
130. Международный Стандарт ИСО 31000. Менеджмент риска – Руководство. Risk management – Guidelines. 2-е издание 2018-02. Регистрационный номер ISO 31000:2018(E).
131. Мельникова Н.П., Вишневская Н.Г., Вишневский Д.А. НДС от операций с иностранными компаниями сегодня и завтра: новые проблемы и пути их решения // Налоги и налогообложение. 2019. № 4. С. 24—36.
132. Милоголов Н.С. Налог на добавленную стоимость по операциям международной торговли услугами: диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук. Москва, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, 2014. - 167 с.
133. Милоголов Н.С., Берберов А.Б. Анализ эффективности налоговой льготы по НДС для ИТ-компаний // Налоги и налогообложение. 2017. №11. С.18-26.
134. Минфин России :: Бухгалтерский учет (minfin.gov.ru) <https://minfin.gov.ru/ru/performance/accounting/accounting/>
135. Минфин России. Краткая информация об исполнении федерального бюджета URL: <https://minfin.gov.ru/ru/statistics/fedbud/execute/>
136. Молодых В.А., Рубежной А.А., Саркисов В.Б. Эффективность системы налогового планирования в условиях экономической рецессии. Монография - Ставрополь: Северо-Кавказский федеральный университет, 2014. - 145 с.
137. Москалев И.Г., Журавлева И.А. Классификация актуальных проблем возмещения НДС // Заметки ученого. 2018. № 7 (32). С. 74—82.

138. Налог на добавленную стоимость в международной торговле: Европейский союз. [Электронный ресурс]: информация подготовлена компанией «Roche&Duffay». URL: http://www.roche-duffay.ru/articles/eu_vat_2010.htm.

139. Налоги в Эстонии в 2019-м году. URL: <https://estoniancompany.eu/poleznoe/nalogi-v-estonii-v-2019-m-godu>

140. Налоги и налогообложение : Учебник / Л. Я. Маршавина, Л. А. Чайковская, С. П. Колчин [и др.]. – 2-е изд.. – Москва : Издательство Юрайт, 2023. – 510 с.

141. Налоги и налогообложение: Учебник и практикум / Г. Б. Поляк, Л.И. Гончаренко, И. В. Горский, С. П. Колчин [и др.]. – 4-е изд. – Москва : Издательство Юрайт, 2022. – 380 с.

142. Налоги и налогообложение. Палитра современных проблем: монография / [И.А. Майбуров и др]; под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. – 375с.

143. Налоговая политика в социально-экономическом развитии стран с переходной экономикой: монография / [Р. С. Гринберг и др.]; под ред. Р. С. Гринберга, З. Н. Кузнецовой; Российская акад. наук, Ин-т экономики. - Санкт-Петербург: Алетейя, 2011. – С. 117

144. Налоговая политика: теория и практика: учебник для магистрантов, обучающихся по программам "Налоги и налогообложение", "Финансы и кредит" и аспирантов, обучающихся по научной специальности 08.00.10 "Финансы, денежное обращение и кредит" / под ред. И. А. Майбурова. - Москва : ЮНИТИ, 2012. - 518 с.

145. Налоговое право Евразийского экономического сообщества: правовой режим налога на добавленную стоимость / под ред. Д. В. Винницкого. - Москва: ВолтерсКлувер, 2010. - 304 с.

146. Налоговые льготы. Теория и практика применения: монография для магистрантов, обучающихся по программам направления

«Финансы и кредит» / И.А. Майбуров, В.Г. Пансков и др.; под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. - Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. - 487 с.

147. Налоговые реформы. Теория и практика: монография для магистрантов, обучающихся по специальностям «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / И.А. Майбуров, С.В. Барулин и др.; под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. - 463 с.

148. Налоговый учет и аудит: состояние и развитие: монография / Н.Т. Лабынцев, Е.С. Цепилова, Н.А. Нестеренко, А.А. Василенко, И.А. Кислая; под ред. Н.Т. Лабынцева. - Ростов-на-Дону: РГЭУ (РИНХ), 2010. – 263 с.

149. Налоговый учет и налоговый контроль: российский и международный опыт: монография / Н.Т. Лабынцев, Е.В. Поролло, Е.С. Цепилова; под ред. Н.Т. Лабынцева. - Ростов-на-Дону: РГЭУ (РИНХ), 2012. – 167 с.

150. Налогообложение в Ирландии. URL: <http://worldtaxes.ru/nalogi-v-evrope/nalogooblozhenie-v-irlandii/>

151. НДС в Европе: изменения с 2010 года. [Электронный ресурс]: информация подготовлена компанией «Roche&Duffay». URL: http://www.roche-duffay.ru/articles/eu_vat_2010.htm.

152. Нечитайло А.И. Бухгалтерский учет и налогообложение финансовых результатов в системе управления организацией: учебное пособие. - РнД: Феникс, 2017. - 480 с.

153. Никитин С. Социальные налоги: опыт Запада / С. Никитин, Л. Глазова, М. Степанова // Мировая экономика и международные отношения. – 2003. – № 5. – С. 12–19.

154. Общественный совет при ФНС России». Федеральная налоговая служба. Официальный сайт. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/fts/public_council/

155. Оканова Т.Н. Налогообложение коммерческой деятельности. Учебное пособие / Т.Н. Оканова. - М.: Юнити, 2018. - 208 с.
156. Опыт налоговых служб в цифровой трансформации обсудили на семинаре Всемирного банка. Федеральная налоговая служба. Официальный сайт. URL: https://www.nalog.ru/rn92/news/international_activities/10439467/
157. Ордынская Е. В. Трансформация налоговой системы в период кризиса. Российский и зарубежный опыт: монография / Е. В. Ордынская. – М.: Проспект, 2017. - 110 с.
158. Осипова Е.С. Проблемы оценки налоговой нагрузки хозяйствующих субъектов / Е.С. Осипова, С.Л. Осипов // Экономика и предпринимательство. - 2014. - № 12-3 (53). - С. 1005-1012.
159. Пансков В. Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: Учебник и практикум. для вузов В 2 т. Т. 1. 7-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2020. С. 74.
160. Пансков В.Г. Налоги в системе методов финансового регулирования экономики // Экономика. Налоги. Право. - 2015. - № 1. - С. 116.
161. Пансков В.Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации: учебник / В.Г. Пансков. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2014. 620 с.- С. 496
162. Пансков В.Г. Проблемы возмещения НДС и возможные пути их решения // Налоговая политика и практика. 2006. № 3. С. 9—11.
163. Пепеляев С.Г. Налогоплательщик не должен отвечать за «шалости» контрагента // Налоговые споры. 2017. № 3. С. 18-23.
164. Пепеляев С.Г. Особенности налогообложения при реализации потребительских товаров. — М.: Альпина Паблишер, 2010.
165. Пепеляев С.Г. Ст. 54.1 НК РФ – шаг к необходимости введения налогового комплаенса? // Законодательство. 2018. № 8. С.5.

166. Пепеляев С.Г., Кудряшова Е.В., Никонова М.В. Правовые основы косвенного налогообложения: Учеб. пособие / Под общ. ред. С.Г. Пепеляева. М.: Статут, 2015.

167. Перспективы налоговой политики. Существует ли «идеальная налоговая система» для России? / М. В. Алексеев, С. Г. Белев, В. В. Громов, А. Н. Дерюгин, С. М. Дробышевский, А. С. Каукин, А. Ю. Кнобель, А. В. Корытин, Е. А. Леонов, Т. А. Малинина, Н. С. Милоголов, С. Г. Синельников-Мурылев. — М.: Издательский дом «Дело» РАНХиГС, 2019. — 126 с

168. Пешкова О.В. Информационные системы управления предприятием торговли. 1С-предприятие 8.3. Управление торговлей: учеб. пособие для студентов бакалавриата / О.В. Пешкова. — Иркутск: Изд-во БГУ, 2018. — 126 с.

169. Пинская, М. Р. Администрирование налогообложения добавленной стоимости в евразийском пространстве: компаративный анализ / М. Р. Пинская, А. Иванов // Налоги и налогообложение. – 2019. – № 10. – С. 19-24.

170. Пинская М.Р. Международное налогообложение: Монография / М.Р. Пинская, В.П. Бауэр, В.В. Ворожихин и др. - М.: Инфра-М, 2018. - 352 с.

171. Пинская, М. Р. Налогово-бюджетная политика Российской Федерации: ответы на главные вопросы / М. Р. Пинская, А. В. Тихонова // Международный бухгалтерский учет. – 2020. – Т. 23, № 1(463). – С. 45-65.

172. Письмо Минфина России от 07.07.2005 N 03-04-08/174

173. Письмо Минфина России от 11.05.2004 N 04-03-11/71

174. Письмо Минфина России от 24.09.2012 N 03-11-06/2/128

175. Письмо УФНС России по г. Москве от 03.03.2005 N 18-11/3/14740 «Об упрощенной системе налогообложения»

176. Письмо УФНС России по г. Москве от 03.08.2011 N 16-15/075978 «О порядке списания пошлин за товар при импорте на УСН»

177. План деятельности ФНС России на 2021 год. ФНС России. Официальный сайт. URL: <https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/analit/pg2021.pdf>
178. Погорелова М.Я. Налоги и налогообложение: Теория и практика: Учебное пособие. - М.: Риор, 2018. - 144 с.
179. Полбин А.В., Дробышевский С.М.. Построение динамической стохастической модели общего равновесия для российской экономики // Научные труды Фонда «Институт экономической политики им. Е. Т. Гайдара. - № 166. - 2014. - С.1-156.
180. Полежарова Л.В. Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности в России: Учебное пособие / Л.В. Полежарова, А.А. Артемьев. - М.: Магистр, 2018. - 224 с.
181. Полозков, М. Г. Современный контроль и аудит: от репрессивности к превентивности / М. Г. Полозков, И. Н. Корнилов // Государственная служба. – 2019. – Т. 21, № 1(117). – С. 58-63.
182. Полозков, М. Г. Контроль в новую эпоху / М. Г. Полозков, И. Н. Корнилов // Государственная служба. – 2018. – Т. 20, № 1(111). – С. 48-52.
183. Полозков, М. Г. Формирование сбалансированной системы межбюджетных отношений в условиях российского федерализма : специальность 08.00.10 "Финансы, денежное обращение и кредит" : диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук / Полозков М. Г. – Москва, 2012. – 301 с.
184. Проект Ведомственного плана ФНС России по реализации Концепции открытости федеральных органов исполнительной власти на 2022 год. Год. URL: https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/og/proekt_vp22.doc
185. Проценко О.Д., Цакаев А.Х. Необходимость учета факторов риска при формировании программ стратегического прогнозирования на

макро и микроуровнях // Креативная экономика. - № 9(8). - 2015. - С. 1035-1042.

186. Публичная декларация целей и задач ФНС России на 2022 год. URL: https://www.nalog.gov.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/docs/about_fts/pd22.pdf

187. Пятилетова А.С. НДС в системе налогового администрирования РФ / А.С. Пятилетова // В сборнике: Совершенствование методологии познания в целях развития науки сборник статей Международной научно-практической конференции. - 2019. - С. 121-123.

188. Радыгин А.Д. Эволюция форм интеграции и управленческих моделей: опыт крупных российских корпораций и групп // Российский журнал менеджмента. 2004. Т. 2. № 4. С. 35-58.

189. Руденко А.С., Кряженевский Д.Ю., Воропаев М.Н. Плюсы и минусы налога на добавленную стоимость // В сборнике: Закономерности и тенденции развития науки в современном обществе сборник статей Международной научно-практической конференции: в 3-х частях. - 2016. - С. 82-84.

190. Русакова О.В. Теория и практика исчисления налога на добавленную стоимость. Учебно-методическое пособие / Нижний Новгород, 2016. – 64 с.

191. Ряховский, Д. И. Анализ налоговой поддержки научно-исследовательской деятельности в РФ / Д. И. Ряховский // МИР (Модернизация. Инновации. Развитие). – 2015. – Т. 6, № 3-1(23). – С. 103-107.

192. Ряховский, Д. И. Совершенствование нормативного регулирования инструментов налогового контроля / Д. И. Ряховский, В. И. Крицкий // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2018. – № 1. – С. 41-48.

193. Ряховский, Д. И. Современные теоретические подходы к классификации налоговых рисков / Д. И. Ряховский, Е. В. Рудикова // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2014. – № 5. – С. 27-37.
194. Ряховский, Д. И. Трансформация налогового контроля в современных условиях / Д. И. Ряховский // Modern Economy Success. – 2020. – № 2. – С. 246-255..
195. Самсонов Е.А. Методические подходы к налоговому планированию в организации. Монография - Иркутск: Иркутский государственный технический университет, 2011. - 131 с.
196. Самсонов Е.А. Методологические подходы совершенствования инструментария налогового планирования в организации. Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук. Томск, 2017. – 324 с.
197. Светозаров А. С. Налоговые системы зарубежных стран: Европа, США, страны БРИКС: учебное пособие / А. С. Светозаров; М-во образования Московской обл., Гос. образовательное учреждение высш. образования Московской обл. Московский гос. обл. ун-т. - Москва: МГОУ, 2016. - 114 с.
198. Семенова О.Е. Ключевые проблемы администрирования НДС и пути их совершенствования / Семенова О.Е., Левшукова О.А. // В сборнике: Научные исследования, открытия и развитие технологий в современной науке сборник материалов XX-ой международной очно-заочной научно-практической конференции. - 2019. - С. 104-108.
199. Сильвестрова Т.Я. Налоги и налогообложение: Уч. / Т.Я. Сильвестрова, С.Ю. Гурова, Я.Г. Шипеев и др. - М.: Инфра-М, 2018. - 384 с.
200. Синельников-Мурылев С.Г. и др. Fiscal decentralization, Budget Discipline, and Local Finance Reform in Russia's regions. Sage Journals, 2019. – С. 679-717.

201. Синельников-Мурылёв С. Г., Милоголов Н. С., Белёв С. Г. Налоговая политика в условиях санкций // Экономическое развитие России. Том 29. № 9. Сентябрь 2022. С. 42-51
202. Синельников-Мурылёв С. Г., Милоголов Н.С., Берберов А.Б. Цифровизация налогового администрирования в России: возможности и риски// Экономическая политика. Том 17. № 2. 2022. С. 8-33.
203. Сисмонди и Тюрго / пер. П.А. Бибииков. В 3 т. Т. 1-3. СПб.: В Тип. И.И. Глазунова, 1866. - Т. 3: С. 261.
204. Скворцов О.В. Налоги и налогообложение: Учебник. - М.: Академия, 2015. - 224 с.
205. Современная экономика: учебное пособие / под ред. О. Ю. Мамедова. - 2-е изд., стер. - Москва: КНОРУС, 2016. - 316 с.;
206. Соколов В. И. Канада: современные тенденции развития: к 150-летию государства / [Соколов В. И., Григорьева Е. Е., Демчук А. Л. и др.; ред. совет: С. М. Рогов (пред.) и др.]; Федеральное государственное бюджетное учреждение науки, Институт Соединенных Штатов Америки и Канады Российской академии наук. – М.: Весь мир, 2017. – 430 с.
207. Ставки НДС в странах Европы. URL: <http://czech-consult.ru/articles/415-nds-vat-v-evrope.html>.
208. Сысоева Г.Ф. Бухгалтерский учет, налогообложение и анализ внешнеэкономической деятельности: Учебник для магистров / Г.Ф. Сысоева, И.П. Малецкая. - Люберцы: Юрайт, 2016. - 424 с.
209. Теоретико-методологическая палитра косвенного налогообложения: монография для магистрантов, обучающихся по программам направлений «Экономика», «Государственный аудит» и «Финансы и кредит» / И. А. Майбуrows, Ю. Б. Иванов, Е. В. Балацкий [и др.]; под ред. И. А. Майбуrowa, Ю. Б. Иванова. — Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2020. - 375 с.

210. Теория и история налогообложения. Учебное пособие / И. А. Майбуров, Н. В. Ушак, М. Е. Косов. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011. - 422 с.

211. Тимошина Т.А. Проблемы и направления совершенствования механизма возмещения налога на добавленную стоимость // Налоги и налогообложение. 2019. № 5. С. 35—44.

212. Топсахалов Р.А. Теоретические основы формирования налоговой безопасности: монография. - Москва: Русайнс, 2017. - 128 с.

213. Топсахалова Ф.М.-Г., Топсахалов Р.А. Экономическая сущность и принципы государственного регулирования предпринимательства. Фундаментальные исследования. – 2007. – № 11 – С. 113-115.

214. Трифонова, С. И., Чайковская Л. А. Налоговые последствия непроявления должной осмотрительности в отношении выбора поставщиков и подрядчиков, причины и условия их предотвращения // Наукосфера. – 2021. – № 2-2. – С. 170-173.

215. Трофимов С.В. Правовое регулирование налогообложения оборота инновационных продуктов. Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2015.

216. Туренко Т.А. Налог на добавленную стоимость и его роль в устойчивом развитии экономики / Т.А. Туренко // Известия иркутской государственной экономической академии. - 2014. - №5. - С.223-227.

217. Турунцева М.Ю. Модельные расчеты краткосрочных прогнозов социально-экономических показателей РФ. ИЭП им. Гайдара. 2019. – С. 3-30

218. Уголовный кодекс Российской Федерации" от 13.06.1996 N 63-ФЗ https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10699/

219. Уклонение от уплаты налогов: проблемы и решения. Монография / [И.А. Майбуров, А.П. Кириенко, Ю.Б. Иванов и др.]; под ред.

д.э.н., проф. И.А. Майбурова [и др.]. - Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. - 383 с.

220. Учетные и налоговые инструменты совершенствования договорных обязательств организации: монография / Н.Т. Лабынцев, Л.Н. Кузнецова, Е.В. Поролло, Е.С. Цепилова; под ред. Н.Т. Лабынцева. - Ростов-на-Дону: РГЭУ (РИНХ); 2011. - С.13.

221. Феоктистова Т.В. Теория конвергенции налоговых функций // Налоговые системы. Методология развития: Монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – С. 74-84.

222. Филиппова Н.А. Зарубежный опыт налогового стимулирования малого инновационного бизнеса и возможности его использования в России / Н.А. Филиппова, О.Ю. Создаева // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. - 2014. - Т. 10. - № 35 (272). - С. 51-58.

223. ФНС России в системе «Открытое правительство». Федеральная налоговая служба. Официальный сайт. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/og/

224. ФНС России стала лауреатом Премии в сфере корпоративного налогообложения за внедрение системы налогового мониторинга. Федеральная налоговая служба. Официальный сайт. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/9151296/

225. Фролова Т.А. Практические аспекты исчисления и уплаты НДС при УСН / Т.А. Фролова // Аспекты развития науки, образования и модернизации промышленности. Материалы XIII региональной научно-практической конференции учреждений высшего и среднего профессионального образования. - 2015. - С. 190-193.

226. Хорьков И.С. Налогообложение как механизм государственной поддержки: зарубежный опыт и российская практика / И.С. Хорьков, С.В. Коваленко // Молодой ученый. - 2017. - № 11 (145). - С. 280-284.

227. Хотамов К.Р. Преимущества и недостатки добровольного налога на добавленную стоимость // Статистические методы исследования социально-экономических и экологических систем региона материалы I Международной научно-практической конференции. Тамбов, 2017. - С. 225-232.

228. Цепилова Е.С. Методология и инструментарий корпоративного контроля выполнения налоговых обязательств хозяйствующими субъектами. Диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук. Ростов-на-Дону, 2016. – 301 с.

229. Цепилова Е.С. Особенности налоговой системы и налогового контроля во Франции // Финансы. 2013. № 2. С. 68-71. – С. 70.

230. Цепилова Е.С. Система контроля налоговых обязательств хозяйствующих субъектов: монография / Е.С. Цепилова. Ростовский гос. экономический ун-т (РИНХ) - М.: Вузовская книга, 2013. – 157 с.

231. 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.

232. 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.

233. Цепилова Е.С., Будкина Е.С. Эволюция налоговой политики государства в условиях развития клиентоцентричности налоговых органов (на примере НДС) // Экономика. Налоги. Право. 2023. № 2. – С. 119-127.

234. Цифровые технологии налогового администрирования: монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2019.

235. Чайковская, Л. А. Налоговая безопасность в целях обеспечения эффективной деятельности коммерческой организации / Л. А. Чайковская, М. В. Михеев // Учет, анализ и аудит: новые задачи в обеспечении безопасности и ответственность перед бизнесом : Сборник научных статей по итогам VI международной межвузовской научно-практической конференции, Москва, 07 ноября 2019 года. Том Часть 1. – Москва: Общество с ограниченной ответственностью "Издательство "КноРус", 2020. – С. 428-436.

236. Чайковская, Л. А. Налоговая сложность: причины, факторы, пути преодоления / Л. А. Чайковская, В. Л. Кожухов // Управленческий учет. – 2018. – № 11. – С. 62-69.

237. Чайковская, Л. А. НДС и его возмещение в заявительном порядке / Л. А. Чайковская, М. В. Михеев // Аудитор. – 2017. – Т. 3, № 12. – С. 42-46.

238. Чеканский А.Н., Коцоева В.А., Варюхин С.Е. Управленческая экономика: практика применения // РАНХиГС: учебное пособие. - М.: Дело, 2010. - 172 с.

239. Шильченко Т.Н. Государственное регулирование экономики: учебное пособие - Таганрог: Изд-во ЧОУ ВО ТИУиЭ, 2017. - 189 с.

240. Шипилова А.В. Перспективы развития налога на добавленную стоимость в России // Финансы и кредит. 2012. № 6. С. 63.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/perspektivy-razvitiya-naloga-na-dobavlennoy-stoimost-v-rossii/viewer>

241. Шишова Л.И. Практические основы бухгалтерского учета имущества организации: учебное пособие / авт.-сост. Л. И. Шишова; под общ. ред. М. И. Ломшина; Саранск: Изд-во Мордов. ун-та, 2018. - 184 с.

242. Шувалова, Е. Б. Институциональные механизмы гармонизации налоговых отношений / Е. Б. Шувалова, С. В. Брусницын // Интеграл. – 2012. – № 2. – С. 64-65.

243. Шувалова, Е. Б. Налоговая льгота как инструмент повышения качества государственного регулирования финансовых процессов / Е. Б. Шувалова, М. С. Гордиенко // Инновационное развитие экономики. – 2018. – № 1(43). – С. 271-280.

244. Шувалова Е.Б. Налогообложение организаций финансового сектора экономики: учебное пособие : руководство по изучению дисциплины / Е. Б. Шувалова, Т. А. Ефимова ; Междунар. консорциум "Электронный ун-т", Московский гос. ун-т экономики, статистики и информатики, Евразийский открытый ин-т. - Москва : ЕАОИ, 2010. - 351 с.

245. Шувалова, Е. Б. Система обложения налогом на добавленную стоимость в Российской Федерации : специальность 08.00.10 "Финансы, денежное обращение и кредит" : диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук / Шувалова Е.Б. – Москва, 2003. – 448 с.

246. Эволюция налоговой политики России / Н. И. Малис, Л. П. Грундел, Д. И. Ряховский, А. В. Гурнак. Монография. – 2-е издание. – Москва : Издательско-торговая корпорация "Дашков и К", 2022. – 274 с.

247. Экономика налоговых реформ: монография / Под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова, Л.Л. Тарангул. - Киев: Алерта, 2013. – 432 с.

248. Экономическая теория. Концептуальные основы и практика / Е. Б. Шувалова, А. р. Хассанмохамед, А. А. Аксенова [и др.] ; Под общей редакцией В.Ф. Максимовой. – Москва : Общество с ограниченной ответственностью "Издательство "Юнити-Дана", 2012. – 751 с.

249. Энциклопедия теоретических основ налогообложения / [И.А. Майбуров и др.]; под ред. И.А. Майбурова, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2016. – С. 144

250. Ягумова, З.Н. Преимущества и недостатки налога на добавленную стоимость / Ягумова З.Н., Ульбашева А.А.// Высшая школа. - 2017. - Т. 2. - № 2. - С. 34-35.

251. Яшина Н.И. Налоги и налогообложение. Практикум: Учебное пособие / Н.И. Яшина, М.Ю. Гинзбург, Л.А. Чеснокова. - М.: Риор, 2017. - 32 с.

252. 109 крупнейших налогоплательщиков нефтегазового сектора будут участвовать в налоговом мониторинге с 2022 года. Федеральная налоговая служба. Официальный сайт. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/fts/structure_fts/mri_fns/mi_kn_2/events/11586563/

253. Brazil – Indirect Tax Guide. Explore the requirements and rules that apply to Indirect Taxes in Brazil. KPMG International 2022. URL: <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2018/10/brazil-indirect-tax-guide.html>

254. Brecher S.M., Moore D.W., Hoyle M.M., Trasker P.J.B. The Economic Impact of the Introduction of VAT, Morristown, New Jersey: Financial Executives Research Foundation, 1982.: 125p.

255. Conducting business in Ukraine. Baker McKenzie 2021. – 288p.

256. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. //Official Journal of the European Union. - 11.12.2006. – 118 с.

257. Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services, OJ L 44, 20.2.2008. URL: <http://eur-lex.europa.eu>

258. Council Directive 2008/9/EC of 12 February 2008 laying down detailed rules for the refund of value added tax, provided for in Directive 2006/112/EC, to taxable persons not established in the Member State of refund but established in another Member State. URL: <http://eur-lex.europa.eu>.

259. Council Regulation (EC) No 143/2008 of 12 February 2008 amending Regulation (EC) No 1798/2003 as regards the introduction of administrative cooperation and the exchange of information concerning the rules relating to the place of supply of services, the special schemes and the refund procedure for value added tax. URL: <http://eur-lex.europa.eu>.

260. Doing business in Kazakhstan. An introductory guide to tax and legal issues. Ernst & Young LLC 2021. – 74p.
261. Economy Profile of India. Doing Business 2020. The World Bank Group 2020. – 125p.
262. Ernst & Young. Worldwide VAT GST and Sales Tax Guide 2018. EYGM Limited. URL: https://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-vat-gst-and-sales-tax-guide.
263. Friedman, Milton and Schwartz, Anna J. «Has Government Any Role in Money?» L. H. White, Free banking. Elgar Reference Collection. International Library of Macroeconomic and Financial History, no. 11. Aldershot, U.K.: Elgar, 1993, pp. 348-373.
264. Frunza M.C. Value Added Tax Fraud. Routledge, Taylor & Francis Group. London and New York, 2019. – 335p.
265. Gribnau H. Cooperative Compliance: Some Procedural Tax Law Issues // in: Tax Assurance // R. Russo (ed.), Deventer: Kluwer, 2015. – P. 183–188.
266. Gribnau H. Corporate Social Responsibility and Tax Planning: Not by Rules Alone (February 12, 2015). Tilburg Law School Research Paper No. 09/2015. Social & Legal Studies 2015, Vol. 24(2) – P. 225–250.
267. Gribnau H, Jallai A.G. Good tax governance. In Poff D, Michalos A, editors, Encyclopedia of business and professional ethics. Cham: Springer. 2021. p. 1-7
268. Gribnau H., Dijkstra C, Social Contract and Beyond: Sociability, Reciprocity and Tax Ethics (March 9, 2019). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3349793>. – 42 p.
269. Gribnau H., Dusarduijn S., Principles-based Tax Drafting and Friends. On Rules, Standards, Fictions and Legal Principles (October 9, 2021). In: A. Sawyer, L. Oats, and D. Massey (eds.), Contemporary Issues in Tax Research (Volume 4), Birmingham: Fiscal Publications 2021, p. 165-206 ,

270. Gribnau H. Hughes J, The Enlightenment and Influence of Social Contract Theory on Taxation (November 12, 2021).– 52 p.
271. Gribnau H, Voluntary Compliance Beyond the Letter of the Law: Reciprocity and Fair Play (October 22, 2016). in: B. Peeters, H. Gribnau, and J. Badisco (eds.), Building Trust in Taxation, Cambridge, Antwerp, Portland: Intersentia 2017. – 34 p.
272. Higgins R. Analysis for Financial Management, 11th ed., McGraw-Hill/Irwin. 2016. – P. 437.
273. Indirect Tax Rates Table. Tax Tools and Resources. KPMG International, 2022. URL: <https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/indirect-tax-rates-table.html>
274. Kathryn, J. The Rise of the Value-Added Tax. Cambridge University Press, 2015. — 495 p.
275. Keen M., The Anatomy of the VAT. International Monetary Fund, Washington D.C., 2013. – 28 p.
276. Keen M. Targeting, cascading, and indirect tax design. International Monetary Fund, Washington D.C., 2013. – 30 p.
277. Michie, Ranald C. British banking: continuity and change from 1694 to the present / Ranald C. Michie. - Oxford: Oxford univ. press, 2016. – 334p.
278. Moeller, Robert R. COSO enterprise risk management: establishing effective governance, risk, and compliance processes / Robert R. Moeller. —2nd ed. John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey. 2011/ 386 p.
279. OECD territorial reviews: Sweden 2017. Monitoring progress in multi-level governance and rural policy. - Paris: OECD, 2017. – 218 p.
280. OECD, International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris 2017, URL: <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en>.

281. OECD. Consumption Tax Trends 2018: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues, OECD Publishing, Paris, 2018, <https://doi.org/10.1787/ctt-2018-en>.
282. Schenk A., Thuronyi V., Wei Cui. Value Added Tax. A Comparative Approach. Cambridge University Press, 2014. — 543 p.
283. Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes. // OJ L 145. -13.06.1977. – P. 1.
284. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report // Warsaw, September 11, 2018. - 82 p.
285. Taxation trends in the European Union // European Commission. Taxation trends in the European Union. 2010. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/index_en.html
286. Taxes. Tax information for individuals, businesses, charities, and trusts. Canada Revenue Agency 2022. URL: <https://www.canada.ca/en/services/taxes.html>
287. The Swiss VAT Law. The current law as of 1.1.2018. PwC. 2018. URL: <https://www.pwc.ch/en/publications/2018/swiss-vat-law-2018-en-web.pdf>
288. VAT rates applied in the Member States of the European Union. European Commission, 2021.
289. Worldwide Tax Summaries. Quick Charts. Value-added tax (VAT) rates. PwC2022. URL: <https://taxsummaries.pwc.com/quick-charts/value-added-tax-Vat-rates> (06.05.2022)
290. 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.

Приложение 1

**Финансовые показатели обследуемых компаний, синтезированные
для целей моделирования денежных потоков НДС, млрд. руб.²²⁶**

Млрд. руб.	Камаз	РосТеле ком	НЛМК	Рус Гидро	РМР	ММК	Транс Контей	Северст аль	Лента	МТС
Поступления от реализации	252	337	834	189	192	762	135	758	486	315
Оплата материалов и услуг	229	171	531	74	114	503	106	527	452	73
Приобретение ОС и НМА	6	73	48	51	31	56	25	45	9	102
Добавленная стоимость	18	93	255	64	47	203	4	187	24	138
ФОТ вкл. взносы	23	90	35	8	15	20	7	28	38	34
Прибыль от продаж	4	10	213	76	24	243	24	231	20	94
Чистая прибыль	4	18	278	51	12	221	16	273	3	60
НДС	3	16	42	11	8	34	1	31	4	23
Налог на прибыль	1	4	70	13	3	55	4	68	1	15
Страховые взносы	5	20	8	2	3	4	1	6	8	7
НДФЛ	2	9	4	1	2	2	1	3	4	3
Чистая зарплата	16	61	24	5	10	13	4	19	26	23

Составлено автором диссертации по данным бухгалтерской отчетности за 2021 год: Отчетов о движении денежных средств, Отчета о финансовых результатах и Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчетах о финансовых результатах, публикуемых Центром раскрытия корпоративной информации Интерфакс²²⁷ - агентством, уполномоченным раскрывать информацию на российском рынке ценных бумаг.

²²⁶ Составлено автором диссертации

²²⁷ Интерфакс. Центр раскрытия корпоративной информации <https://www.e-disclosure.ru/>

Отчетность за 2022 не использовалась, чтобы избежать эффекта возможных неординарных явлений, искажающих естественное течение бизнеса.

1. ПАО "КАМАЗ" - <https://www.e-disclosure.ru/portal/company.aspx?id=33>

2. ПАО "Ростелеком" - <https://www.e-disclosure.ru/portal/company.aspx?id=141>

3. ПАО "НЛМК" <https://www.e-disclosure.ru/portal/company.aspx?id=2509>

4. ПАО "РусГидро" - <https://www.e-disclosure.ru/portal/company.aspx?id=8580>

5. ПАО "Россети Московский регион" - <https://www.e-disclosure.ru/portal/company.aspx?id=5563>

6. ПАО "ММК" - <https://www.e-disclosure.ru/portal/company.aspx?id=9>

7. ПАО «ТрансКонтейнер» - <https://www.e-disclosure.ru/portal/company.aspx?id=11194>

8. ПАО "Северсталь" - <https://e-disclosure.ru/portal/company.aspx?id=30>

9. ПАО "МТС" - <https://e-disclosure.ru/portal/company.aspx?id=236>

10. ООО «Лента» - <https://e-disclosure.ru/portal/company.aspx?id=32010>

Приложение 2

Анализ цикла оборотного капитала обследуемых компаний на основе данных бухгалтерской отчетности за 2021 год, млрд. руб.²²⁸

	Камаз	РосТелеком	НЛМК	Рус Гидро	РМР	ММК	Транс Контейнер	Северсталь	Лента	МТС
Млрд. руб.										
Выручка	248	351	793	190	182	786	134	770	496	373
Себестоимость	231	340	496	106	158	471	103	470	359	182
Операционная прибыль	4	10	213	76	24	243	24	231	20	94
Чистая прибыль	4	18	278	51	12	221	16	273	3	60
Дебиторская задолженность	49	38	126	9	-16	85	-9	86	25	24
Запас	37	9	110	6	3	74	1	77	52	1
Кредиторская задолженность	69	45	161	17	21	111	-3	113	71	83
Чистый оборотный капитал	17	2	75	-2	-34	48	-5	50	7	-58
Цикл оборотного капитала, дней										
Дебиторская задолженность	60	33	48	15	-26	33	-20	41	19	28
Запас	58	10	81	19	7	58	2	37	39	1
Кредиторская задолженность	-91	-40	-99	-49	-41	-72	10	54	53	96
Чистый оборотный капитал	27	3	31	-15	-61	19	-8	24	5	-68

Составлено автором диссертации по данным Отчетов о движении денежных средств, Отчета о финансовых результатах и Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчетах о финансовых результатах, публикуемых Центром раскрытия корпоративной информации

²²⁸ Составлено автором диссертации

Интерфакс²²⁹ - агентством, уполномоченным раскрывать информацию на российском рынке ценных бумаг..

1. ПАО "КАМАЗ" - <https://www.e-disclosure.ru/portal/company.aspx?id=33>

2. ПАО "Ростелеком" - <https://www.e-disclosure.ru/portal/company.aspx?id=141>

3. ПАО "НЛМК" <https://www.e-disclosure.ru/portal/company.aspx?id=2509>

4. ПАО "РусГидро" - <https://www.e-disclosure.ru/portal/company.aspx?id=8580>

5. ПАО "Россети Московский регион" - <https://www.e-disclosure.ru/portal/company.aspx?id=5563>

6. ПАО "ММК" - <https://www.e-disclosure.ru/portal/company.aspx?id=9>

7. ПАО «ТрансКонтейнер» - <https://www.e-disclosure.ru/portal/company.aspx?id=11194>

8. ПАО "Северсталь" - <https://e-disclosure.ru/portal/company.aspx?id=30>

9. ПАО "МТС" - <https://e-disclosure.ru/portal/company.aspx?id=236>

10. ООО «Лента» - <https://e-disclosure.ru/portal/company.aspx?id=32010>

²²⁹ Интерфакс. Центр раскрытия корпоративной информации <https://www.e-disclosure.ru/>

Приложение 3

Моделирование денежных потоков НДС для квартального налогового периода, по данным бухгалтерской отчетности за 2021 год, млрд. руб.²³⁰

Как собираются цифры для демонстрации модели с квартальным налоговым периодом (Приложение 3):

1. Сумма исходящего НДС ($\text{НДС}_{\text{исх}}$) рассчитывается как 20% от $\frac{1}{4}$ годового оборота по строке 4111 (Поступления от продажи продукции, товаров, работ, и услуг) Отчета о движении денежных средств (Форма по ОКУД 0710005), а входящего ($\text{НДС}_{\text{вх}}$) - как 20% от $\frac{1}{4}$ годового оборота по строке 4121 (Платежи поставщикам (подрядчикам) за сырье, материалы, работы, услуги); исходные данные для модели приведены в Приложении 1.

2. Расчет цикла компонентов оборотного капитала - по данным Бухгалтерских балансов (Форма по ОКУД 0710001) и Отчетов о финансовых результатах (Форма по ОКУД 0710002) - Приложение 2;

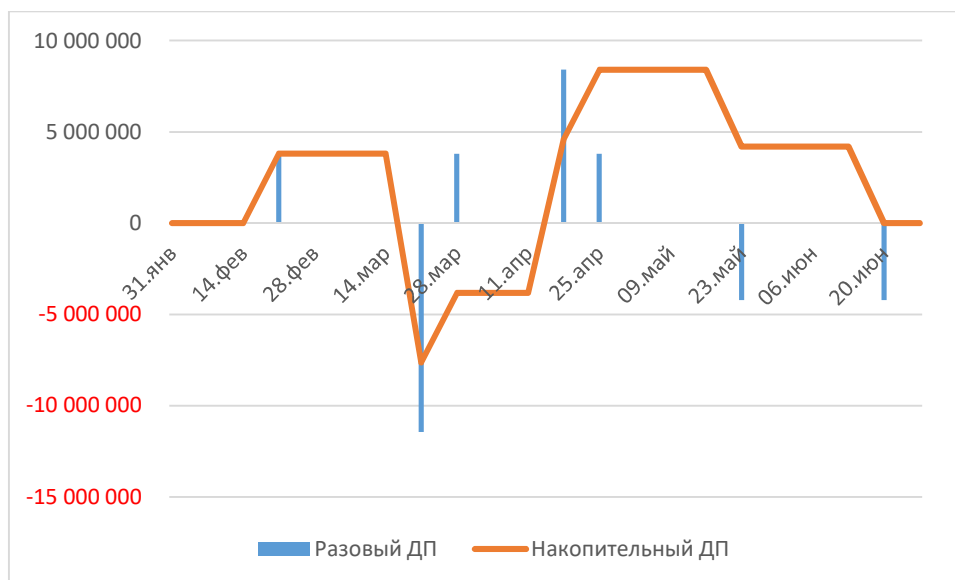
3. При визуальном представлении модели в электронных таблицах MS Excel вертикальные гистограммы обозначают разовые потоки $\text{ДП}(i)$; линия $\text{НДП}(i)$ очерчивает область $\sum_{i=0}^n \text{НДП}(i)$; при этом расположение области выше нуля означает профицит, а ниже нуля – дефицит.

ПАО «Камаз»

Млрд. руб.	Обязатель ство	Вычет	Доходы	Расходы	Разовый ДП	Накопитель ный ДП
22.ноя					0	
29.ноя					0	0
06.дек					0	0
13.дек					0	0
20.дек		11 431 757			0	0
27.дек					0	0
03.янв					0	0
10.янв					0	0

²³⁰ Составлено автором диссертации на основании отчетности компаний (Приложения 1 и 2)

17.январь			0	0
24.январь			0	0
31.январь			0	0
07.февраль			0	0
14.февраль	12 612 030		0	0
21.февраль		3 810 586	3 810 586	3 810 586
28.февраль			0	3 810 586
07.март			0	3 810 586
14.март			0	3 810 586
21.март		-11 431 757	-11 431 757	-7 621 171
28.март		3 810 586	3 810 586	-3 810 586
04.апрель			0	-3 810 586
11.апрель			0	-3 810 586
18.апрель		8 408 020	8 408 020	4 597 434
25.апрель		3 810 586	3 810 586	8 408 020
02.май			0	8 408 020
09.май			0	8 408 020
16.май			0	8 408 020
23.май		-4 204 010	-4 204 010	4 204 010
30.май			0	4 204 010
06.июнь			0	4 204 010
13.июнь			0	4 204 010
20.июнь		-4 204 010	-4 204 010	0
27.июнь			0	0

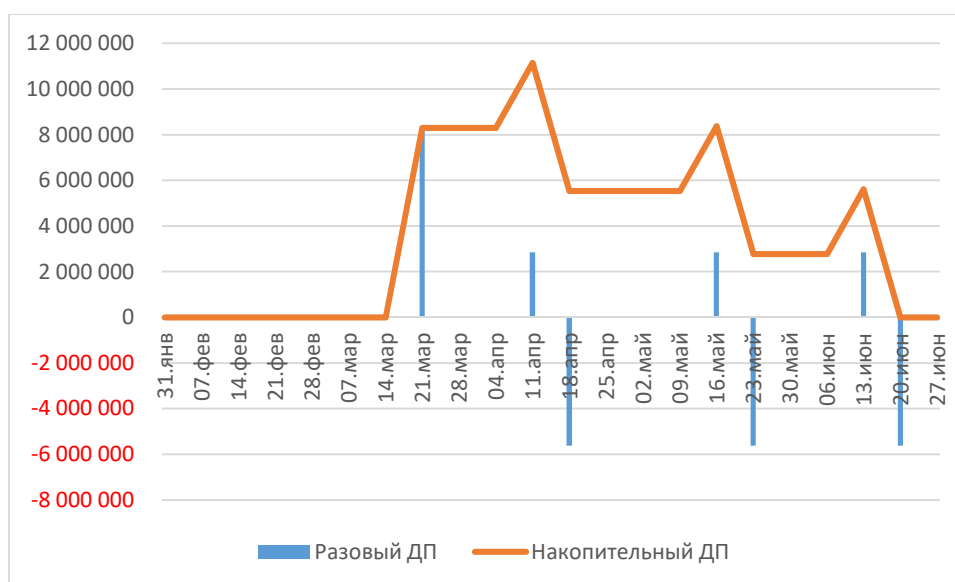


**Рисунок ПЗ.1 - Модель денежных потоков НДС ПАО
"КАМАЗ"²³¹**

²³¹ Модель (Приложение 3) составлена автором на основе данных бухгалтерской отчетности компаний за 2021 год (Приложение 1 и 2)

ПАО «Ростелеком»

Млрд. руб.	Обязатель ство	Вычет	Доходы	Расходы	Разовый ДП	Накопитель ный ДП
22.ноя					0	
29.ноя					0	0
06.дек					0	0
13.дек					0	0
20.дек					0	0
27.дек					0	0
03.янв					0	0
10.янв					0	0
17.янв					0	0
24.янв					0	0
31.янв					0	0
07.фев		8 551 411			0	0
14.фев	16 853 926				0	0
21.фев					0	0
28.фев					0	0
07.мар					0	0
14.мар					0	0
21.мар			16 853 926	-8 551 411	8 302 515	8 302 515
28.мар					0	8 302 515
04.апр					0	8 302 515
11.апр				2 850 470	2 850 470	11 152 985
18.апр			-5 617 975		-5 617 975	5 535 010
25.апр					0	5 535 010
02.май					0	5 535 010
09.май					0	5 535 010
16.май				2 850 470	2 850 470	8 385 480
23.май			-5 617 975		-5 617 975	2 767 505
30.май					0	2 767 505
06.июн					0	2 767 505
13.июн				2 850 470	2 850 470	5 617 975
20.июн			-5 617 975		-5 617 975	0
27.июн					0	-0



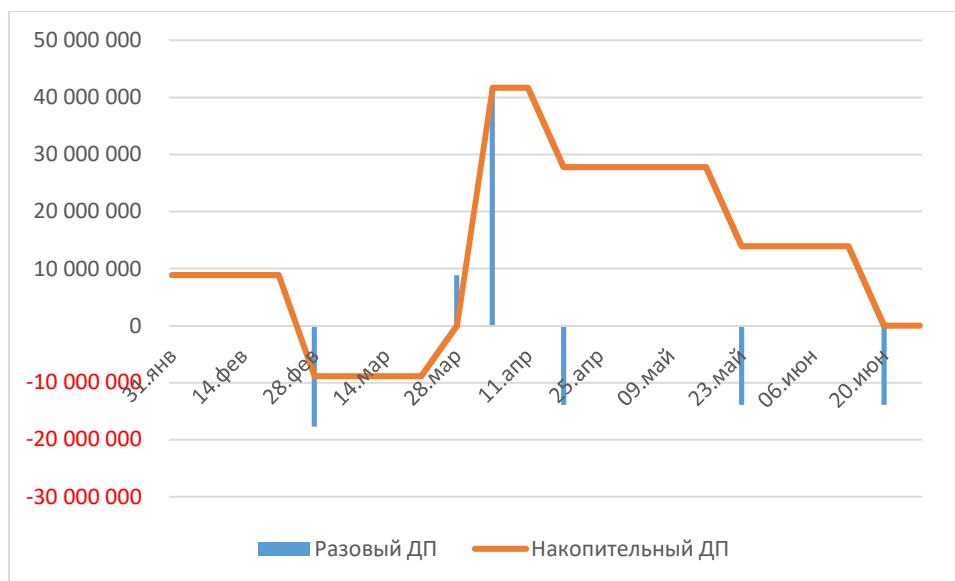
**Рисунок ПЗ.2 - Модель денежных потоков НДС ПАО
"Ростелеком"²³²**

ПАО «Новолипецкий металлургический комбинат»

Млрд. руб.	Обязательство	Вычет	Доходы	Расходы	Разовый ДП	Накопительный ДП
22.ноя		26 569 443			0	
29.ноя					0	0
06.дек					0	0
13.дек					0	0
20.дек					0	0
27.дек					0	0
03.янв					0	0
10.янв					0	0
17.янв					0	0
24.янв				8 856 481	8 856 481	8 856 481
31.янв					0	8 856 481
07.фев					0	8 856 481
14.фев	41 698 377				0	8 856 481
21.фев					0	8 856 481
28.фев				-17 712 962	-17 712 962	-8 856 481
07.мар					0	-8 856 481
14.мар					0	-8 856 481
21.мар					0	-8 856 481
28.мар				8 856 481	8 856 481	0
04.апр			41 698 377		41 698 377	41 698 377
11.апр					0	41 698 377
18.апр			-13 899 459		-13 899 459	27 798 918

²³² Модель (Приложение 3) составлена автором на основе данных бухгалтерской отчетности компаний за 2021 год (Приложение 1 и 2)

25.апр		0	27 798 918
02.май		0	27 798 918
09.май		0	27 798 918
16.май		0	27 798 918
23.май	-13 899 459	-13 899 459	13 899 459
30.май		0	13 899 459
06.июн		0	13 899 459
13.июн		0	13 899 459
20.июн	-13 899 459	-13 899 459	0
27.июн		0	0



**Рисунок ПЗ.3 - Модель денежных потоков НДС ПАО
"НЛМК"²³³**

ПАО «Русгидро»

Млрд. руб.	Обязатель ство	Вычет	Доходы	Расходы	Разовый ДП	Накопитель ный ДП
22.ноя					0	
29.ноя					0	0
06.дек					0	0
13.дек					0	0
20.дек					0	0
27.дек					0	0
03.янв					0	0
10.янв					0	0
17.янв					0	0
24.янв		3 690 089			0	0
31.янв					0	0

²³³ Модель (Приложение 3) составлена автором на основе данных бухгалтерской отчетности компаний за 2021 год (Приложение 1 и 2)

07.фев			0	0
14.фев	9 437 481		0	0
21.фев			0	0
28.фев		9 437 481	9 437 481	9 437 481
07.мар			0	9 437 481
14.мар		-3 690 089	-3 690 089	5 747 393
21.мар			0	5 747 393
28.мар		1 230 030	1 230 030	6 977 422
04.апр			0	6 977 422
11.апр			0	6 977 422
18.апр		-3 145 827	-3 145 827	3 831 595
25.апр			0	3 831 595
02.май		1 230 030	1 230 030	5 061 625
09.май			0	5 061 625
16.май			0	5 061 625
23.май		-3 145 827	-3 145 827	1 915 798
30.май		1 230 030	1 230 030	3 145 827
06.июн			0	3 145 827
13.июн			0	3 145 827
20.июн		-3 145 827	-3 145 827	0
27.июн			0	-0

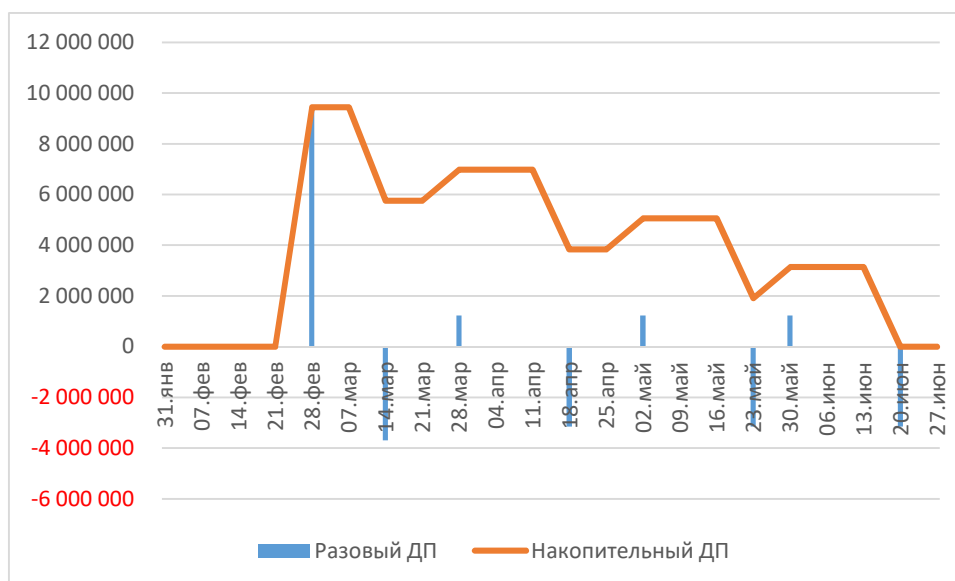


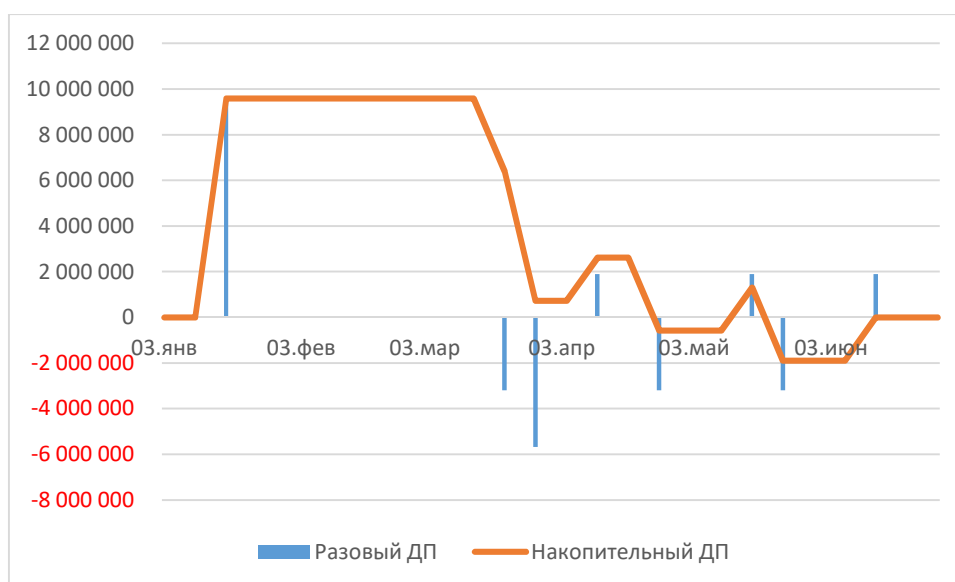
Рисунок ПЗ.4 - Модель денежных потоков НДС ПАО

«Русгидро»²³⁴

²³⁴ Модель (Приложение 3) составлена автором на основе данных бухгалтерской отчетности компаний за 2021 год (Приложение 1 и 2)

ПАО «Россети Московский регион»

Млрд. руб.	Обязатель ство	Вычет	Доходы	Расходы	Разовый ДП	Накопител ьный ДП
22.ноя					0	
29.ноя					0	0
06.дек					0	0
13.дек					0	0
20.дек					0	0
27.дек					0	0
03.янв					0	0
10.янв					0	0
17.янв	9 594 086		9 594 086		9 594 086	9 594 086
24.янв					0	9 594 086
31.янв					0	9 594 086
07.фев		5 677 340			0	9 594 086
14.фев					0	9 594 086
21.фев					0	9 594 086
28.фев					0	9 594 086
07.мар					0	9 594 086
14.мар					0	9 594 086
21.мар			-3 198 029		-3 198 029	6 396 057
28.мар				-5 677 340	-5 677 340	718 717
04.апр					0	718 717
11.апр				1 892 447	1 892 447	2 611 164
18.апр					0	2 611 164
25.апр			-3 198 029		-3 198 029	-586 865
02.май					0	-586 865
09.май					0	-586 865
16.май				1 892 447	1 892 447	1 305 582
23.май			-3 198 029		-3 198 029	-1 892 447
30.май					0	-1 892 447
06.июн					0	-1 892 447
13.июн				1 892 447	1 892 447	0
20.июн					0	-0
27.июн					0	-0



**Рисунок ПЗ.5 - Модель денежных потоков НДС ПАО "Россети
Московский регион"²³⁵**

ПАО «Магнитогорский металлургический комбинат»

Млрд. руб.	Обязатель ство	Вычет	Доходы	Расходы	Разовый ДП	Накопитель ный ДП
22.ноя					0	
29.ноя					0	0
06.дек					0	0
13.дек					0	0
20.дек		25 167 128			0	0
27.дек					0	0
03.январь					0	0
10.январь					0	0
17.январь					0	0
24.январь					0	0
31.январь					0	0
07.фев					0	0
14.фев	38 104 390				0	0
21.фев				-16 778 085	-16 778 085	-16 778 085
28.фев					0	-16 778 085
07.март					0	-16 778 085
14.март					0	-16 778 085
21.март			38 104 390		38 104 390	21 326 305
28.март				8 389 043	8 389 043	29 715 348
04.апр					0	29 715 348
11.апр					0	29 715 348
18.апр			-12 701 463		-12 701 463	17 013 884
25.апр				8 389 043	8 389 043	25 402 927

²³⁵ Модель (Приложение 3) составлена автором на основе данных бухгалтерской отчетности компаний за 2021 год (Приложение 1 и 2)

02.май		0	25 402 927
09.май		0	25 402 927
16.май		0	25 402 927
23.май	-12 701 463	-12 701 463	12 701 463
30.май		0	12 701 463
06.июн		0	12 701 463
13.июн		0	12 701 463
20.июн	-12 701 463	-12 701 463	0
27.июн		0	0

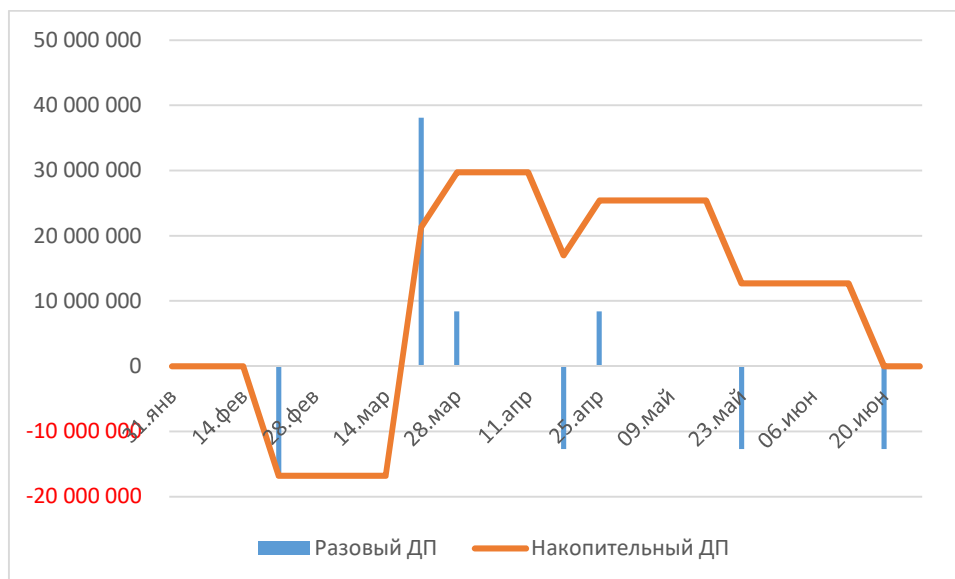


Рисунок ПЗ.6 - Модель денежных потоков НДСПАО "ММК"²³⁶

ПАО «Центр по перевозке грузов в контейнерах

«Трансконтейнер»

Млрд. руб.	Обязательство	Вычет	Доходы	Расходы	Разовый ДП	Накопительный ДП
22.ноя					0	
29.ноя					0	0
06.дек					0	0
13.дек					0	0
20.дек					0	0
27.дек					0	0
03.январь					0	0
10.январь					0	0
17.январь					0	0
24.январь	6 749 691		6 749 691		6 749 691	6 749 691
31.январь					0	6 749 691
07.фев				-5 300 038	-5 300 038	1 449 653

²³⁶ Модель (Приложение 3) составлена автором на основе данных бухгалтерской отчетности компаний за 2021 год (Приложение 1 и 2)

14.фев	5 300 038		0	1 449 653
21.фев			0	1 449 653
28.фев			0	1 449 653
07.мар			0	1 449 653
14.мар			0	1 449 653
21.мар			0	1 449 653
28.мар	-2 249 897	-2 249 897	-800 244	
04.апр			0	-800 244
11.апр			0	-800 244
18.апр		1 766 679	1 766 679	966 435
25.апр			0	966 435
02.май	-2 249 897	-2 249 897	-1 283 462	
09.май			0	-1 283 462
16.май			0	-1 283 462
23.май		1 766 679	1 766 679	483 218
30.май	-2 249 897	-2 249 897	-1 766 679	
06.июн			0	-1 766 679
13.июн			0	-1 766 679
20.июн		1 766 679	1 766 679	0
27.июн			0	0

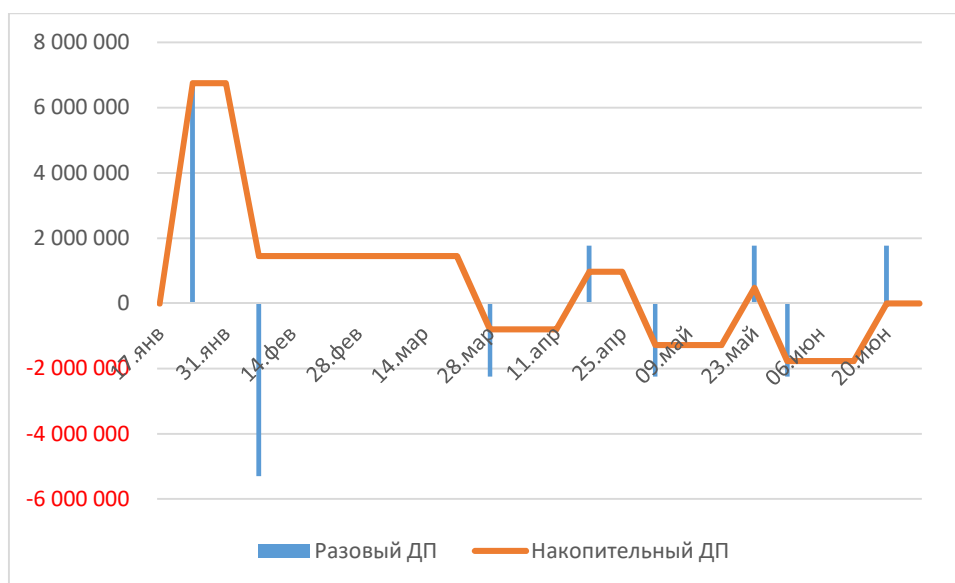


Рисунок ПЗ.7 - Модель денежных потоков НДС ПАО

«Трансконтейнер»²³⁷

²³⁷Модель (Приложение 3) составлена автором на основе данных бухгалтерской отчетности компаний за 2021 год (Приложение 1 и 2)

Приложение 4

Моделирование денежных потоков НДС для месячного налогового периода, по данным бухгалтерской отчетности за 2021 год, млрд. руб.²³⁸

ПАО «Камаз»

Млрд. руб.	Обязательство	Вычет	Доходы	Расходы	Разовый ДП	Накопительный ДП
05.ноя					0	0
12.ноя					0	0
19.ноя		3 810 586			0	0
26.ноя					0	0
03.дек					0	0
10.дек					0	0
17.дек					0	0
24.дек				3 810 586	3 810 586	3 810 586
31.дек					0	3 810 586
07.янв					0	3 810 586
14.янв	4 204 010				0	3 810 586
21.янв					0	3 810 586
28.янв					0	3 810 586
04.фев					0	3 810 586
11.фев					0	3 810 586
18.фев				-3 810 586	-3 810 586	0
25.фев			-4 204 010		-4 204 010	-4 204 010
04.мар					0	-4 204 010
11.мар					0	-4 204 010
18.мар			4 204 010		4 204 010	0
25.мар					0	0

²³⁸ Составлено автором диссертации на основании отчетности компаний (Приложения 1 и 2)

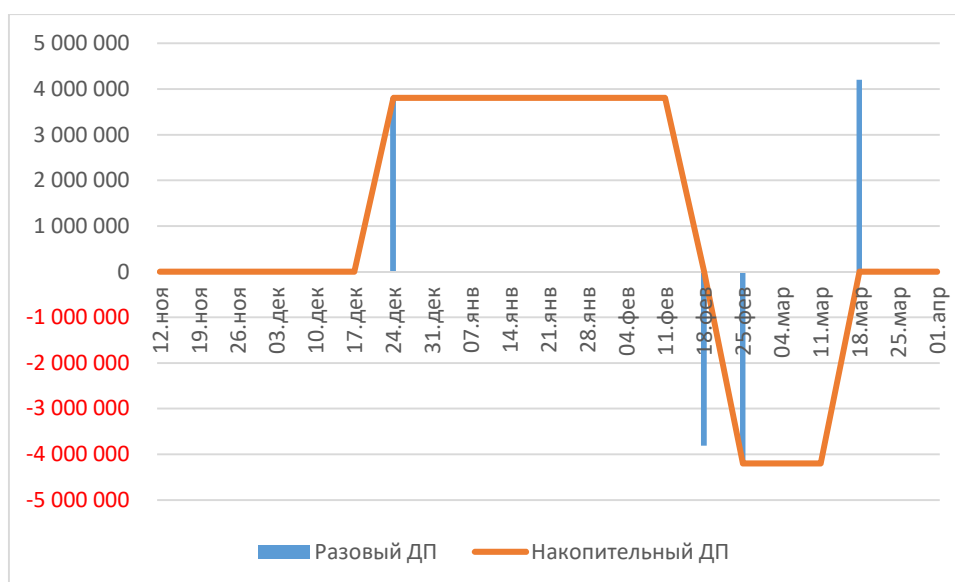


Рисунок П4.1 - Модель денежных потоков НДС ПАО "КАМАЗ»
для месячного налогового периода²³⁹

ПАО «Русгидро»

Млрд. руб.	Обязательство	Вычет	Доходы	Расходы	Разовый ДП	Накопительный ДП
05.ноя					0	0
12.ноя					0	0
19.ноя					0	0
26.ноя					0	0
03.дек					0	0
10.дек					0	0
17.дек					0	0
24.дек		1 230 030			0	0
31.дек					0	0
07.янв					0	0
14.янв	3 145 827				0	0
21.янв					0	0
28.янв			3 145 827	1 230 030	4 375 857	4 375 857
04.фев					0	4 375 857
11.фев				-1 230 030	-1 230 030	3 145 827
18.фев			-3 145 827		-3 145 827	0
25.фев					0	-0

²³⁹ Модель (Приложение 4) составлена автором на основе данных бухгалтерской отчетности компаний за 2021 год (Приложение 1 и 2)

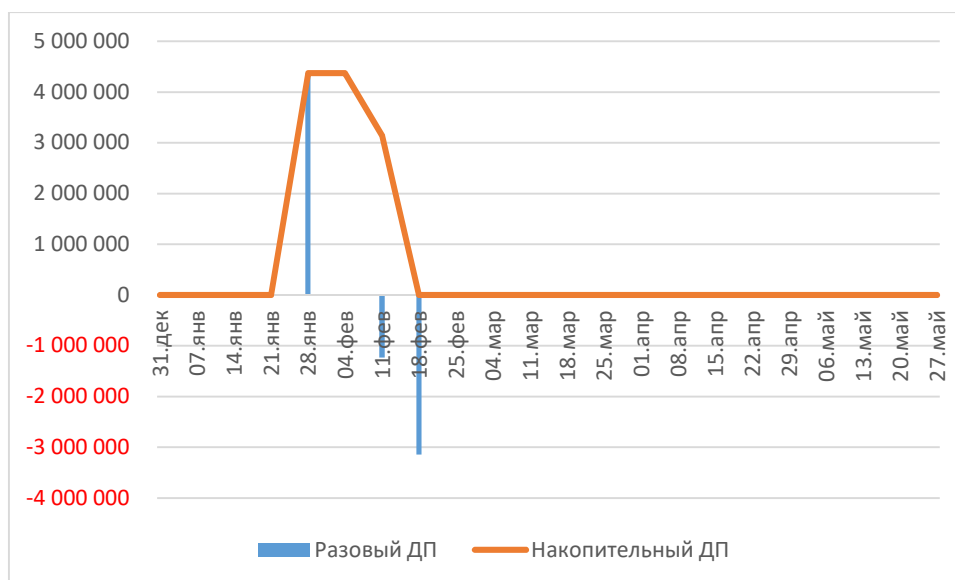


Рисунок П4.2 - Модель денежных потоков НДС ПАО «РусГидро» для месячного налогового периода²⁴⁰

²⁴⁰ Модель (Приложение 4) составлена автором на основе данных бухгалтерской отчетности компаний за 2021 год (Приложение 1 и 2)

Приложение 5
Перечень товаров и услуг, освобожденных от НДС без права
вычета²⁴¹, подлежащие пересмотру согласно Директивы Совета ЕС
2006/112/ЕС от 28.11.2006²⁴²

	Бельгия	Дания	Ирландия	Литва	Мальта	Финляндия	Швеция	НК РФ
Социальные категории товаров и услуг								
Продукты питания			+		+			10% ст. 164
Некоторые лекарства			+					10% ст. 164
Стационарное лечение		+						осв. ст. 149
Товары и услуги для здравоохранения				+				осв. ст. 149
Медицинские услуги	+							осв. ст. 149
Спортивные услуги	+			+				осв. ст. 149
Культурные услуги	+			+				осв. ст. 149
Социальные услуги	+			+				осв. ст. 149
Образовательные услуги	+			+		+		осв. ст. 149
Книги			+					20%
Газеты		+						10% ст. 164
Радио и телевидение				+				20%
Почтовые услуги				+				осв. ст. 149
Детская одежда и обувь			+					10% ст. 164
Услуги НКО своим членам				+				20%
Услуги религиозных организаций				+				осв. ст. 149
Продажа и аренда недвижимости	+			+				20%
Прочие категории								
Банковские и финансовые услуги	+	+		+	+	+	+	осв. ст. 149
Страховые услуги	+	+		+		+	+	осв. ст. 149
Лотереи и азартные игры				+				осв. ст. 149

²⁴¹Worldwide Tax Summaries. Quick Charts. Value-added tax (VAT) rates. PwC2022.
<https://taxsummaries.pwc.com/quick-charts/value-added-tax-vat-rates>

²⁴²COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. //Official Journal of the European Union. - 11.12.2006. – 118 с.

Приложение 6

**Перечень поставок товаров и услуг, к которым могут применяться
пониженные ставки, указанные в статье 98 Директивы Совета ЕС
2006/112/ЕС от 28.11.2006²⁴³**

Пониженные ставки в ЕС	НК РФ
(1) Продукты питания (включая напитки, но исключая алкогольные напитки) для потребления человеком и животными; живые животные, семена, растения и ингредиенты, обычно предназначенные для использования при приготовлении пищевых продуктов; продукты, обычно используемые в качестве добавок к пищевым продуктам или в качестве заменителей пищевых продуктов	10% ст. 164
(2) подача воды;	осв. ст. 149
(3) фармацевтические продукты, обычно используемые для здравоохранения, профилактики заболеваний и лечения в медицинских и ветеринарных целях, включая продукты, используемые для контрацепции и санитарной защиты;	10% ст. 164
(4) медицинское оборудование, вспомогательные средства и другие приспособления, обычно предназначенные для облегчения или лечения инвалидности, исключительно для личного использования инвалидами, включая ремонт таких товаров и поставку детских автокресел;	осв. ст. 149
(5) перевозки пассажиров и сопровождающего их багажа;	осв. ст. 149
(6) поставка, в том числе во временное пользование библиотеками, книг, газет и периодических изданий либо на физических носителях, либо в электронном виде, либо и тем, и другим (включая брошюры, листовки и аналогичные печатные материалы, детские рисунки, альбомы для рисования или раскраски, ноты, напечатанные или рукописная форма, карты и гидрографические или аналогичные схемы), кроме публикаций, полностью или преимущественно посвященных рекламе, и кроме публикаций, полностью или преимущественно состоящих из видеоконтента или звуковой музыки;	осв. ст. 149
(7) вход в шоу, театры, цирки, ярмарки, парки развлечений, концерты, музеи, зоопарки, кинотеатры, выставки и аналогичные культурные мероприятия и объекты;	осв. ст. 149
(8) прием услуг радио- и телевидения;	20%
(9) предоставление услуг писателями, композиторами и артистами-исполнителями или гонорары, причитающиеся им;	20%
10) предоставление, строительство, ремонт и перепланировка жилья в рамках социальной политики;	осв. ст. 149
(10a) реконструкция и ремонт частного жилья, за исключением материалов, на которые приходится значительная часть стоимости оказанной услуги;	20%

²⁴³COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. //Official Journal of the European Union. - 11.12.2006. – 118 с.

(10b) мытье окон и мойка в частных домохозяйствах;	20%
(11) поставка товаров и услуг, обычно предназначенных для использования в сельскохозяйственном производстве, но исключая капитальные товары, такие как машины или здания;	20%
(12) размещение в гостиницах и аналогичных учреждениях, включая предоставление жилья для отдыха и сдачу в аренду мест в кемпингах или местах для караванов;	0% ст. 164
(12a) услуги ресторана и общественного питания, при этом можно исключить поставку (алкогольных и/или безалкогольных) напитков;	осв. ст. 149
(13) вход на спортивные мероприятия;	осв. ст. 149
(14) использование спортивных сооружений;	осв. ст. 149
(15) поставка товаров и услуг организациями, признанными государствами-членами в качестве занимающихся общественным благополучием и занимающихся благотворительностью или социальным обеспечением, в той мере, в какой эти операции не подпадают под исключения в соответствии со Статьями 132, 135 и 136;	осв. ст. 149
(16) оказание услуг гробовщиками и услуги по кремации, а также поставка товаров, связанных с этим;	осв. ст. 149
(17) оказание медицинской и стоматологической помощи, а также термальное лечение в той мере, в какой эти услуги не подпадают под исключения в соответствии с пунктами (b)–(e) статьи 132(1);	осв. ст. 149
(18) оказание услуг, связанных с уборкой улиц, вывозом мусора и обработкой отходов, за исключением оказания таких услуг органами, указанными в статье 13.	осв. ст. 149
(19) мелкий ремонт велосипедов, обуви и изделий из кожи, одежды и домашнего белья (включая починку и переделку);	20%
(20) услуги по уходу на дому, такие как помощь на дому и уход за молодыми, пожилыми, больными или инвалидами;	осв. ст. 149
(21) парикмахерское дело.	20%