

## **ОТЗЫВ**

официального оппонента кандидата экономических наук,  
доцента Королевой Людмилы Павловны  
на диссертационную работу Карповой Ольги Михайловны  
«Развитие регулирующей функции налога на добавленную стоимость  
через проектирование экспортных коэффициентов», представленную на  
соискание ученой степени кандидата экономических наук  
по специальности 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

### **Актуальность темы исследования.**

Переход российской экономики от экспортно-сырьевой к неоиндустриальной модели является на сегодняшний день одним из приоритетных направлений стратегического развития страны. Для осуществления данного перехода необходимо задействовать многочисленную номенклатуру инструментария государственного регулирования, в том числе и инструментарий налога на добавленную стоимость.

Одной из наиболее значимых проблем представляется порядок бюджетного возмещения налога на добавленную стоимость компаниям-экспортерам. В российской модели налога на добавленную стоимость экспортные операции облагаются по ставке 0% с полным возмещением сумм налога, уплаченных экспортером на этапе производства. Дифференциация величины возмещаемых из бюджета сумм не предусмотрена. Однако подобная схема вызывает оппортунистическое поведение недобросовестных налогоплательщиков, предпринимающих попытки незаконно возместить из бюджета суммы налога. Высокая доля НДС к возмещению вызывает резкую критику среди налоговых органов, представителей налоговых органов в связи с бюджетными потерями и ростом трудоемкости налогового контроля и числа судебных тяжб. С другой стороны, задача наращивания российского экспорта и улучшения структуры торгового баланса требует осмысления действующей практики его регулирования в России и зарубежных странах, а также поиска более прогрессивных инструментов налогового стимулирования. Это и обуславливает высокую актуальность темы данного диссертационного исследования.

### **Научная новизна положений, выводов и рекомендаций исследования.**

1. К элементу научной новизны можно отнести предложенную автором классификацию моделей налога на добавленную стоимость (с.31-32). Анализ существующих моделей и критический анализ литературы помогли дополнить перечень характеристик, учитываемых при классификации моделей налога (табл. 4).

2. Новизной отличается разработанная автором декомпозиция принципа нейтральности налога на добавленную стоимость (с. 35-36).

Автором выделено четыре элемента проявления принципа нейтральности, рассмотрение которых позволяет сделать вывод о степени соблюдения принципа нейтральности налога на добавленную стоимость в налоговых системах разных стран.

3. Научной новизной характеризуется разработанная система экспортных коэффициентов (с. 114-115). Ее применение направлено на решение ряда задач: регулирование деятельности компаний-экспортеров; поддержка деятельности добросовестных налогоплательщиков, осуществляющих экспортно-импортные операции; сокращение бюджетных потерь от возмещения сумм налога на добавленную стоимость; диверсификации экспорта.

4. Элементы научной новизны содержатся в разработанной автором совокупности критериев локального и глобального уровней (с. 118-145). Автор предлагает устанавливать экспортные коэффициенты на глобальном уровне – для всех экспортеров в стране или на локальном уровне – для отдельных групп экспортеров. В первом случае компания не будет иметь возможностей для воздействия на величину коэффициента, а во втором случае величина коэффициента находится в зависимости от показателей благонадежности компании и может варьироваться в рамках одной отрасли.

### **Обоснованность выдвигаемых научных положений, выводов и рекомендаций.**

Представленные в работе выводы соискателя базируются на концептуальных положениях и методологических разработках, представленных в трудах российских и зарубежных ученых по проблематике построения системы косвенного налогообложения. Кроме того, достоверность полученных автором результатов основана на использовании в качестве источников исходной информации для исследования данных официальной статистики России, стран ЕС и Китая.

Обоснованность положений и выводов исследования обеспечивается применением совокупности методов исследования: анализ и синтез, классификация и моделирование, сравнительный анализ, ретроспективный анализ, кластерный анализ; применением для обработки данных табличного процессора MS Excel 2010, программного пакета для статистического анализа Statistica 12; внедрением результатов исследования в учебный процесс университета при преподавании дисциплины «Налоги и налогообложение».

Наиболее важные и существенные аспекты диссертационного исследования Карповой О.М. довольно полно отражены в научных трудах соискателя и опубликованы в рецензируемых научных изданиях, рекомендуемых ВАК Министерства науки и высшего образования РФ для публикации основных научных результатов диссертаций на соискание ученой степени кандидата наук. За период осуществления соискателем исследования было опубликовано 12 статей, в том числе 6 статей в ведущих

рецензируемых журналах и изданиях, рекомендованных ВАК Минобрнауки, 3 статьи в журналах, входящих в базы Scopus и Web of Science.

### **Оценка содержания диссертационной работы, ее завершенность**

Содержание диссертационной работы логически обосновано и имеет традиционную структуризацию, включая введение, три главы, заключение, список литературы из 162 источников и 8 приложений. Содержание диссертации изложено на 217 страницах машинописного текста, который включает 34 таблицы, 14 рисунков, 4 формулы.

В теоретической части работы автор формирует понятийный аппарат исследования. На основе анализа форм косвенного налогообложения автором выделяются преимущества налога на добавленную стоимость (с.19-21). Достаточно полно рассмотрены характеристики налога на добавленную стоимость (с.22-26) и модели косвенного налогообложения (с.28-29). На основе подробного рассмотрения принципов налога на добавленную стоимость автором была представлена декомпозиция принципа нейтральности налога (с.35-36). Систематизация научно-методической литературы позволила диссертанту по-новому взглянуть на существующее многообразие предлагаемых отечественными исследователями функций налогов (с.40) и обосновать состав функций налога на добавленную стоимость (с.43).

Методологическая часть исследования связана с рассмотрением развития регулирующей функции НДС при осуществлении экспорта. Автором исследованы существующие возможности реализации регулирующей функции налога на добавленную стоимость для предотвращения деятельности недобросовестных налогоплательщиков (с.58-68). Проведен детальный сравнительный анализ европейской и китайской модели налога с применением предложенной ранее декомпозиции принципа нейтральности. Закономерным завершением данной части исследования является представление выводов о возможности использования положительного опыта Китая в российских условиях.

Практическая часть исследования посвящена анализу российской модели налога на добавленную стоимость с точки зрения соблюдения принципа нейтральности (с.109-113). Автор последовательно вводит систему экспортных коэффициентов, предлагаемых для регулирования деятельности компаний-экспортеров (с.116), на основе ряда показателей в разрезе глобального и локального уровней (с.116-117). Для расчета эффекта от введения коэффициентов рассмотрены условные примеры деятельности компаний-экспортеров (по видам экономической деятельности раздела А общероссийского классификатора), которые позволяют судить о возможности их практического применения для налогового регулирования экспортно-импортных операций в России.

## **Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования.**

Теоретическая значимость результатов диссертационного исследования состоит в том, что сформулированные диссертантом положения, полученные результаты и выводы развивают и дополняют теоретические основы построения налога на добавленную стоимость и методологические аспекты регулирующей функции налога на добавленную стоимость.

Практическая значимость результатов заключается в возможности их использования в деятельности органов государственной власти для совершенствования механизма регулирования экспортно-импортных операций и повышения результативности налогового контроля за деятельностью недобросовестных налогоплательщиков.

## **Рекомендации по использованию материалов, результатов и выводов исследования**

Основные результаты работы могут быть использованы:

- в учебном процессе;
- органами государственной власти в ходе формирования налоговой и таможенной политики.

Проведенное исследование может послужить основой для дальнейших научных изысканий в сфере косвенного налогообложения и его адаптации к требованиям современной действительности с учетом необходимости реагирования на большие вызовы для экономического развития России и обострение конкуренции со стороны крупнейших мировых держав.

Положительно оценивая рецензируемую диссертационную работу в целом, ее актуальность, сложность и противоречивость раскрываемых в диссертации проблем, необходимо отметить наличие ряда дискуссионных положений и отдельных замечаний.

## **Дискуссионные положения, замечания и вопросы по диссертационной работе**

1. На с. 62 автор делает вывод, что всеобщая перекрестная проверка счетов-фактур «предполагает ранжирование налогоплательщиков по благонадежности, что в свою очередь может привести к нарушению принципа нейтральности НДС». На с. 66 дифференциация налогоплательщиков по степени соответствия критериям благонадежности отнесена к предпосылкам нарушения принципа нейтральности налога. Однако деление налогоплательщиков на группы с разной степенью риска (по благонадежности) является инструментом риск-ориентированной контрольно-надзорной деятельности (налогового, таможенного контроля) и не имеет прямого отношения к принципам налогообложения добавленной стоимости (или иного объекта). Включение налогоплательщика в группу с низким (или высоким) риском не создает ему дополнительных конкурентных преимуществ (или барьеров) при исчислении и уплате НДС, не изменяет

налоговую нагрузку на добавленную стоимость, то есть не искажает и не создает предпосылок для искажения нейтральности, так как не предполагает никаких исключений из общих правил налогообложения. Этот факт, по нашему мнению, может быть использован как дополнительный аргумент при доказательстве обоснованности внедрения механизмов контроля, основанных на использовании критериев благонадежности налогоплательщиков (на с. 67-69).

2. При исследовании опыта стран ЕС и Китая по налогообложению добавленной стоимости автор не акцентирует внимание и не объясняет очевидную разнонаправленность динамики величины базовой ставки по НДС: в странах ЕС она имеет тенденцию к росту (о чем автор указывает на с. 75), а в Китае – к снижению (о чем свидетельствуют данные таблиц 18 и 19 Приложения Е). Возможно именно более низкий уровень базовой ставки по НДС в Китае («13%» – с. 90), по сравнению со странами ЕС («средняя стандартная ставка в настоящее время составляет 21,5%» – с. 75) и Россией (20%), является одним из ключевых факторов роста конкурентоспособности китайских товаров на мировых рынках, как известно, отличающихся своей низкой стоимостью.

3. Идея налоговой поддержки налогоплательщиков с высоким рейтингом благонадежности представляется конструктивной. Однако, повышение налоговых обязательств для налогоплательщиков, попавших в группу с высоким риском, может означать нарушение принципа равенства налогоплательщиков. Законодательство о налогах и сборах в России, как известно, исходит из презумпции добросовестности налогоплательщика. Его включение в группу с высоким риском еще не доказывает факт совершения им налоговых правонарушений и преступлений. Поэтому снижение объема налоговых вычетов для налогоплательщиков с низким рейтингом благонадежности представляется, по нашему мнению, дискуссионным предложением.

Так, по оценкам автора предлагаемый к введению в России « $K_{\text{эксп}}$ » является понижающим коэффициентом и его применение может быть использовано для пресечения использования незаконных схем оптимизации налогообложения с целью получения необоснованных вычетов» (с. 115). Однако незаконность сделки (схемы) должна быть доказана налоговыми органами (в досудебном или судебном порядке) и не может быть принята бездоказательно при установлении в отношении нее  $K_{\text{эксп}}$ .

В предложенном на с. 134-135 виде схема определения значений  $K_{\text{эксп}}$  в зависимости от благонадежности субъекта финансово-хозяйственной деятельности в большей степени способствует реализации контрольной функции НДС, нежели чем регулирующей в части стимулирования экспорта. А сам пониженный  $K_{\text{эксп}}$  становится некой карательной мерой государственного принуждения, причем нелегитимного характера, так как факты недобросовестности не доказаны.



В связи с отмеченным выше, по нашему мнению, более конструктивно не наказывать за низкий рейтинг благонадежности, а премировать за добросовестность, что в настоящее время и реализуется путем сокращения срока возмещения НДС для добросовестных налогоплательщиков.

**Соответствие работы требованиям, предъявляемым к диссертациям**

Содержание предметной области соответствует научной специальности 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит. Диссертационная работа выполнена автором самостоятельно, содержит доказанные научные результаты, соответствующие паспорту специальности ВАК РФ. Полученные результаты имеют теоретическое и практическое значение. В автореферате отражены основные положения и выводы по работе.

Считаю, что диссертационная работа соответствует требованиям, предъявляемым к диссертациям на соискание ученой степени кандидата экономических наук в соответствии с п.9 «Положения о присуждении ученых степеней в ФГАОУ ВО УрФУ имени первого Президента России Б.Н. Ельцина», а ее автор – Карпова Ольга Михайловна – заслуживает присуждения ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит.

Официальный оппонент,  
кандидат экономических наук, доцент  
кафедры теоретической экономики и  
экономической безопасности,  
экономический факультет,  
ФГБОУ ВО «Национальный  
исследовательский Мордовский  
государственный университет  
имени Н.П. Огарева»

Королева Людмила Павловна

« 11 » января 2021г.

**Полное наименование организации:**

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Национальный исследовательский Мордовский государственный университет имени Н.П. Огарева»

Адрес: 430005, Республика Мордовия, г. Саранск, ул. Большевикская, д. 68,  
e-mail: korol.l@mail.ru, телефон +7 (8342) 290581



«Королева Л.П. заверяю»  
Заместитель управления кадров  
ФГБОУ ВО «МГУ им. Н.П. ОГАРЕВА»  
Л.П. Королева