Грищенко Алексей Валерьевич. Теория и методология налогового регулирования деятельности некоммерческих организаций: диссертация ... доктора Экономических наук: 08.00.10 / Грищенко Алексей Валерьевич;[Место защиты: ФГОБУ ВО Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации], 2018.- 364 с.

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования** определяется необходимостью дальнейшего  
развития теории и методологии налогового регулирования деятельности

некоммерческих организаций в условиях углубления институциональных

преобразований в социально-экономической сфере.

Кризисные явления 2008–2009 гг. и падение валового внутреннего продукта в 2015–2016 гг. показали, что Россия находится на непростом и совершенно новом этапе социально-экономического развития. Потенциал использования докризисной модели роста экономики, опиравшийся на быстрое увеличение объемов кредитования и рост внутреннего спроса населения, существенно ограничен. Данные Росстата показывают, что федеральный бюджет России в 2017 г. исполнен с дефицитом в размере 1,3 трлн рублей, или 1,4% ВВП, а в 2018 году дефицит бюджета прогнозируется на уровне 1,2 трлн рублей, или 1,3% ВВП. Кроме того, снижается покупательная способность населения, что становится барьером на пути выхода из кризиса. Так, снижение реальных доходов населения России в 2015–2016 гг. оценивались в 5–6% ежегодно.

В условиях экономической турбулентности, снижения уровня жизни населения социальная политика является одним из стержневых звеньев современного государственного регулирования. Выход государства на траекторию устойчивого и сбалансированного социально-экономического развития требует более интенсивного использования всех ресурсов, для вложения в развитие человеческого капитала, а также перехода к инновационной ступени развития и модернизации экономики с формированием надлежащей социальной инфраструктуры.

Организации некоммерческого сектора экономики выступают источником ряда социальных инноваций, направляя свою деятельность на решение социально-значимых проблем, оказывая гражданам социальные услуги, выстраивая диалог между властью и населением, концентрируя внимание исполнительных органов на проблемах отдельных групп граждан и общества в целом, способствуя формированию демократических принципов организации общества. Кроме того, некоммерческий сектор вносит свой вклад в ВВП страны (около 1%) и насчитывает более 226 тысяч организаций, которые функционируют на местном, региональном и федеральном уровнях, обеспечивая рабочими местами более 1% трудоспособного населения. Потребителями услуг российского некоммерческого сектора являются более 40 млн человек.

Вместе с тем, в зарубежных странах доля некоммерческого сектора в ВВП составляет около 6%, а численность населения, занятого в некоммерческом секторе,

около 7% общего количества трудоспособного населения. Сравнение этих данных с весьма низкими показателями участия российского некоммерческого сектора в экономике страны позволяют говорить о необходимости поиска новых драйверов развития некоммерческих организаций в России.

В настоящее время происходит трансформация всех аспектов регулирования  
деятельности организаций некоммерческого сектора экономики. Это изменение  
гражданского законодательства в части совершенствования организационно-правовых  
форм, процедур государственной регистрации и осуществления контроля

финансирования некоммерческих организаций, а также и вопросов налогообложения.

Среди институтов активного развития некоммерческого сектора важное место занимает и налоговое регулирование деятельности некоммерческого сектора путем предоставления, прежде всего, налоговых льгот и преференций, а также использования налоговых инструментов в отношении субъектов, взаимосвязанных с некоммерческими организациями.

В современных экономических условиях имеет место ряд проблем, непосредственно связанных с содержанием и результативностью налогового регулирования деятельности некоммерческих организаций:

– отсутствие комплексных исследований теоретико-методологических проблем налогового регулирования деятельности некоммерческих организаций при дефиците финансовых ресурсов из-за существенного сокращения финансирования со стороны государства, бизнеса и частных доноров;

– слабость действующего механизма налогового регулирования взаимоотношений субъектов хозяйствования (бизнес-структур) с некоммерческими организациями в условиях модернизации социальной сферы;

– неэффективность механизма налогового стимулирования благотворителей – физических лиц, не оказывающего позитивного влияния на деятельность некоммерческих организаций в стране;

– отсутствие единой системы мониторинга и контроля применения налоговых льгот организациями некоммерческого сектора экономики;

– активность внутригруппового налогового планирования холдинговыми  
структурами с использованием «корпоративной» оболочки некоммерческой

организации;

– несовершенство методического обеспечения и низкий уровень

транспарентности налогового контроля деятельности организаций некоммерческого

сектора экономики.

Трансформация налоговой политики государства в части совершенствования налогового регулирования деятельности некоммерческих организаций обладает значительным потенциалом как драйвер развития некоммерческого сектора страны, а также как ресурс для расширения масштабов его деятельности в условиях изменений социальной сферы и потребностей гражданского общества.

Развитие государством налоговых стимулов, направленных на увеличение финансовых возможностей некоммерческого сектора, необходимо проводить вместе с совершенствованием методического обеспечения налогового контроля, а также с модернизацией способов и приемов его осуществления. В противном случае меры налогового регулирования не достигают поставленных целей вследствие вовлечения некоммерческих организаций в сферу агрессивного налогового планирования.

Введение Налогового кодекса Российской Федерации и его последующая  
модернизация оказали позитивное воздействие на функционирование некоммерческих  
организаций в части их взаимодействия с налоговыми органами. Вместе с тем,  
множество организационно-процедурных и методологических проблем не получили  
соответствующего решения. Они проявляются как со стороны налогоплательщиков  
(например, обилие налоговых преференций, не идентифицированных как налоговые  
льготы, отсутствие действующего механизма налогового стимулирования

благотворителей и др.), так и налоговых органов (в частности, неэффективность барьеров использования некоммерческих организаций в схемах по незаконной налоговой оптимизации, несовершенство методического обеспечения налогового контроля деятельности организаций некоммерческого сектора экономики).

Повышенный интерес к исследованиям в области налогового регулирования  
деятельности организаций некоммерческого сектора вызван углублением

институциональных преобразований социально-экономической сферы, отсутствием комплексного подхода в налоговом регулировании деятельности некоммерческих организаций и благотворителей, расширением практики использования некоммерческих организаций бизнес-структурами для получения необоснованной налоговой выгоды.

Значимым направлением научного исследования представляется разработка  
методологических подходов к налоговому регулированию деятельности

некоммерческих организаций с учетом их взаимозависимости, тенденций развития  
некоммерческого сектора и модернизации налоговой системы. Результаты

исследования могут стать основой для формирования теоретической и

методологической базы для проведения результативной налоговой политики в отношении некоммерческих организаций как институтов социально-экономической сферы экономики и способствовать решению крупной народно-хозяйственной проблемы формирования социально направленной налоговой политики государства в условиях расширения потребностей гражданского общества.

**Степень разработанности темы исследования.** Современный механизм налогового регулирования и налоговый контроль деятельности некоммерческих организаций не изучались как комплекс взаимосвязанных процессов. Вместе с тем, общие теоретические вопросы развития налоговой системы и некоммерческого сектора экономики, налогообложения, управления финансовым обеспечением некоммерческих организаций (НКО), отдельные проблемы организации налогового контроля активно обсуждаются в работах российских и зарубежных ученых.

Значительный вклад в исследование функций и сущности налогов, принципов налогообложения внесли такие известные экономисты, как: А. Вагнер, С.Ю. Витте, Дж. Кейнс, Дж. Миль, Д. Рикардо, Ж.Ж. Руссо, Э. Селигман, Ж. Сисмонди, А. Смит, Н.И. Тургенев, И.И. Янжул.

Теоретические вопросы налогового регулирования деятельности экономических  
субъектов получили развитие в трудах таких российских ученых, как: С.В. Барулин,  
Л.И. Гончаренко, И.В. Горский, Ю.Б. Иванов, В.Г. Князева, Н.П. Мельникова,  
О.В. Мандрощенко, И.А. Майбуров, О.А. Миронова, Л.П. Павлова, В.Г. Пансков,  
М.Р. Пинская, Г.Б. Поляк, В.М. Родионова, В.В. Рощупкина, Н.В. Семенова,  
А.А. Соколова, Е.В. Тишин, Н.Н. Тютюрюков, Ф.Ф. Ханафеев, С.Д. Шаталов,

Ю.Д. Шмелев, Д.Г. Черник и многих других. Однако аспект налогового регулирования некоммерческих организаций не является непосредственным предметом их исследования.

Профессиональный интерес для актуального исследования представляют труды отечественных ученых и практиков, в частности: Е.В. Боровиковой, А.В. Варнавского, А.Ю. Ильина, Ю.М. Лермонтова, Л.С. Кириной, Л.М. Колесенковой, Л.Н. Лыковой, Е.С. Мигашкиной, С.И. Опариной, С.Г. Пепеляева, М.В. Подкопаева, О.Н. Савиной, В.А. Свищевой, В.В. Семенихина, Е.Е. Смирновой, в которых анализируются отдельные теоретические и практические аспекты налогообложения некоммерческих организаций, однако не учитывающие специфику нового закрытого перечня видов НКО.

Для системности в исследовании налогового регулирования деятельности некоммерческих организаций значение имеют работы по проблемам управления

финансами и анализу деятельности некоммерческих организаций таких российских ученых, как: Е.В. Акимов, М.В. Батурина, П.Ю. Гамольский, Е.А. Горина, С.П. Гришаев, Ю.В. Гросул, Н.В. Зубаревич, Т.И. Кришталева, М.Л. Макальская, О.С. Макеева, Н.А. Пирожкова, О.М. Рыбакова, Н.В. Семенова, С.С. Сулакшин, М.А. Штефан и др. Труды исследователей составили базу для дальнейшего развития теоретико-методологической основы определения специфики операций некоммерческих организаций, что принципиально важно учитывать при построении системы налогового регулирования деятельности некоммерческих организаций.

При этом для достижения определенных в диссертации целей были изучены и  
труды ученых, занимающихся исследованием, связанным с экономикой общественного  
сектора, спецификой деятельности некоммерческих организаций, развитием

межсекторного взаимодействия, а именно: В.Б. Беневоленский, Л.В. Гусарова, Ю.И. Грищенко, В.Р. Захарьина, Г.Ю. Касьянова, Г.В. Кузьмина, И.В. Мерсиянова, Н.Н. Парасоцкая, В.В. Пименова, П.В. Савченко, А.М. Соколовская, В.И. Якунин, Р. Акерман, Б. Вайсброд, Д. Истли, Ф. Котлер, М. Олсон, М. Охара, Л. Соломон, Е. Тодер, А. Холтманн, М. Эттлингер, Л.И. Якобсон и др. Налогообложение здесь не является центральной проблемой и затрагивается лишь как элемент общего регулирования некоммерческого сектора.

В современной отечественной научной литературе отсутствует единство мнений в  
содержании управленческой и экономической природы понятия налогового контроля и  
оценки его результативности, в том числе в отношении некоммерческих организаций.  
Не представлены также исследования, комплексно охватывающие теоретико-  
методологические вопросы налогового регулирования деятельности некоммерческих  
организаций в условиях динамичности экономических процессов во взаимной связи с  
налоговым контролем по отношению к новым областям деятельности некоммерческих  
организаций, современным конфигурациям их взаимоотношений с коммерческими  
структурами. Необходима разработка и новых технологий налогового контроля  
деятельности некоммерческих организаций. Проведенные исследования на эти темы  
зачастую охватывают только рассмотрение нормативной базы по некоторым видам  
налогов, но не анализируют сам механизм воздействия налогов на деятельность  
некоммерческих организаций. Развитие методологии налогового регулирования не  
может быть успешно без критического исследования аккумулированного опыта  
эволюции некоммерческих организаций и преобразований отечественной налоговой  
системы, направлений трансформирования налогообложения некоммерческих

организаций во взаимосвязи с налоговым контролем, что обусловило выбор темы работы, ее актуальность, а также постановку цели, задач и структуры диссертационной работы.

**Цели и задачи диссертационного исследования.** Целью исследования является  
разработка концептуальных положений теории и методологии налогового

регулирования деятельности некоммерческих организаций в неотъемлемой связи с развитием теории и разработкой методического обеспечения налогового контроля исполнения налогового законодательства некоммерческими организациями.

Для достижения поставленной цели в диссертационной работе определены четыре системные задачи, каждая из которых вызвала необходимость решения блока соподчиненных задач.

Первая задача – разработать концепцию налогового регулирования деятельности некоммерческих организаций, исходя из целей и задач социальной политики государства и налогового инструментария экономического воздействия:

– сформулировать основные положения концепции налогового регулирования деятельности некоммерческих организаций на основе исследования теории налогов и роли некоммерческого сектора в условиях институциональных трансформаций социальной сферы;

– определить современные тенденции налогового регулирования

некоммерческого сектора на основе анализа возможности имплементации зарубежного опыта в современных российских условиях.

Вторая задача – методологически обосновать необходимость формирования комплексного подхода к налоговому регулированию деятельности некоммерческих организаций и разработать предложения по совершенствованию механизма реализации права некоммерческих организаций на налоговые льготы и преференции:

– определить специфику применения инструментария налогового

регулирования с учетом направлений деятельности некоммерческих организаций;

– выделить единые критерии отбора налоговых льгот и преференций для

некоммерческих организаций с целью определения альтернативных налоговых инструментов, использование которых будет способствовать реализации приоритетных задач социального развития;

– разработать концептуальные направления развития налоговых льгот для

некоммерческих организаций с определением конструкции защитного механизма,  
обеспечивающего сбалансированность интересов государства, некоммерческих

организаций и граждан как потребителей услуг некоммерческих организаций.

Третья задача – развить методологические подходы к налоговому контролю  
деятельности некоммерческих организаций, определить инструментарий

идентификации налоговых рисков некоммерческих организаций:

– уточнить понятийный аппарат и выявить специфику налогового контроля

исполнения налогового законодательства некоммерческими организациями;

– определить факторы возникновения и последствия налоговых рисков в

системе управления некоммерческими организациями.

Четвертая задача – разработать комплекс мер по совершенствованию форм и методического обеспечения контроля правильности исчисления налоговых платежей некоммерческой организацией как налогоплательщика:

– разработать систему идентификации некоммерческих организаций для

целей налогового контроля;

– развить методическое обеспечение концепции отбора некоммерческих

организаций для выездных налоговых проверок;

– предложить методологический инструментарий системы оценки принятия

решения о проведении выездной налоговой проверки некоммерческой организации.

**Объектом исследования** выступают налоговые отношения, в которые вовлечены некоммерческие организации России.

**Предметом исследования** являются теоретико-методологические проблемы развития инструментов налогового регулирования и налогового контроля деятельности некоммерческих организаций.

**Область исследования.** Диссертационная работа выполнена в рамках Паспорта  
научной специальности 08.00.10 – «Финансы, денежное обращение и кредит»  
(экономические науки) и соответствует п. 2.9. «Концептуальные основы, приоритеты  
налоговой политики и основные направления реформирования современной российской  
налоговой системы», п. 2.21. «Трансформация бюджетно-налоговой системы на разных  
стадиях экономического развития: инструменты и модели адаптации»,

п. 2.23. «Государственный контроль налоговых правонарушений».

**Методология** **и** **методы** **исследования.** Методологической основой

исследования являлись труды отечественных и зарубежных ученых в области теории и практики налогового регулирования и налогового контроля, диалектический метод, фундаментальные положения экономической науки, системно-эволюционный подход к налоговым теориям, открывающий содержание важнейших категорий и понятий

налогового регулирования и налогового контроля.

Методологический аппарат исследования базировался на теории научного познания, комплексном изучении (системный подход) рассматриваемых проблем, изучении их развития и взаимосвязей. При решении отдельных задач применялись общенаучные и специальные методы и приемы научного познания, такие как анализ и синтез, конкретизация и абстракция, методы нормативного, статистического, структурного, экспертного и сравнительного анализа.

Использование инструментария, приемов и способов осуществления теоретико-  
практической деятельности вышеназванных научных методов и подходов, связанных  
единым алгоритмом и методологией исследования, обеспечило научную

обоснованность, целостность и достоверность проведенного исследования.

**Информационной базой исследования** стали теоретико-методологические и практико-ориентированные материалы основных зарубежных и отечественных ученых в области экономики; законодательные и другие нормативные акты, регламентирующие экономические и социальные процессы, деятельность органов государственной власти, некоммерческих организаций, хозяйствующих субъектов; отчетность некоммерческих организаций; информационные материалы консалтинговых фирм; отчетность налоговых органов, опубликованная на официальных интернет-сайтах; данные автоматизированных систем проверки юридических лиц; российская и зарубежная литература, публикации в периодической печати.

В диссертации использованы экспертные документы и аналитические материалы по проблемам налогообложения, экономики и управления некоммерческими организациями, исследования и программные документы по модернизации системы управления налоговыми органами, законодательные документы, обеспечивающие осуществление налоговой политики государства в отношении некоммерческих организаций, а также разработки научно-исследовательских и образовательных организаций, осуществляющих социальные и экономические исследования.

Существенную группу источников составляют исследования, как российских, так и зарубежных экспертов и ученых, материалы и официальная отчетность интернет-сайтов органов государственной власти Poccийской Федерации, Правительства Poccийской Федерации, Министерства финансов Poccийской Федерации, Министерства юстиции Poccийской Федерации, Федеральной налоговой службы Poccийской Федерации, Федеральной службы государственной статистики Poccийской Федерации, Федерального собрания Poccийской Федерации, неправительственных организаций,

собственные исследования автора, интернет-ресурсы.

**Научная новизна исследования** заключается в теоретико-методологическом развитии инструментального обеспечения налогового регулирования деятельности некоммерческих организаций в условиях многообразия их организационно-правовых форм с целью обеспечения баланса интересов государства, граждан и некоммерческих организаций, а также в совершенствовании методического обеспечения контроля исполнения налогового законодательства некоммерческими организациями.

Основные результаты исследования, обладающие научной новизной:

1. Разработана и научно обоснована концепция налогового регулирования НКО, реализуемая через формирование в рамках налогового законодательства подсистемы норм, комплексно регламентирующих налогообложение деятельности некоммерческих организаций, как значимого условия достижения адекватности механизма исчисления налогов специфике деятельности некоммерческих организаций и их роли в социально-экономическом развитии страны (с. 29–63).
2. Определены актуальные цели, задачи и инструменты налогового регулирования деятельности некоммерческих организаций в условиях институциональных трансформаций, исходя из научного анализа тенденций развития налоговых систем и некоммерческого сектора экономики в России и за рубежом. В рамках авторской модели сформулированы критерии налоговой идентификации НКО, что позволило сформировать новый методический подход к налоговому контролю деятельности некоммерческих организаций (с. 64–93, 94–117).
3. Предложен системный подход к механизму применения налоговых льгот как косвенной, но результативной меры достижения цели налоговой политики в отношении некоммерческого сектора, в основе которой лежит обоснование вектора их воздействия. Предложены научно-методические подходы к решению актуальных проблем, возникающих при применении нулевой ставки по налогу на прибыль организаций для НКО сферы образования, здравоохранения, социального обслуживания, а также фактической индивидуализации налоговых льгот в отношении НКО – грантодателей. Разработана логическая схема развития механизма применения нулевой налоговой ставки по НДС общественными организациями инвалидов (с. 118–147, 148–164).
4. Обоснована объективная необходимость усиления регулирующего значения налогового стимулирования деятельности социально ориентированных некоммерческих организаций в виде специального налогового режима, адаптированного к специфике деятельности социально ориентированных некоммерческих организаций, а также к

уровню их развития и приоритетам долгосрочного социального и экономического развития (с. 164–177). Предложены корректировки инструментария налогового стимулирования благотворительности, базирующиеся на признании государственно-общественной значимости этого явления. Обоснована система замещения прямых бюджетных расходов на социальные нужды налоговыми стимулами в отношении благотворителей – юридических и физических лиц, что будет способствовать построению нового социально-экономического механизма взаимодействия между государством, гражданами и коммерческим сектором посредством перераспределения финансовых ресурсов в пользу некоммерческого сектора для выполнения им важных социальных функций и задач, а также являться способом достижения социальной справедливости в обществе (с. 178–199).

5. Сформулирован и всесторонне представлен методический подход к налоговому  
регулированию деятельности организаций некоммерческого сектора, позволяющий  
разделить некоммерческие организации на две группы: бесприбыльные и прибыльные,  
что основывается на предложенной авторской модели налоговой идентификации НКО,  
учитывающей специфику деловой (предпринимательской) активности отдельных видов  
некоммерческих организаций и необходимость защиты интересов государства в  
налогово-бюджетной сфере (с. 200–213).

6. Доказано несовершенство методов налогового контроля деятельности НКО,  
проявляющееся в неспособности в полной мере идентифицировать схемы минимизации  
налоговых платежей. Предложены процедуры налогового контроля, способствующие  
корректировке финансово-хозяйственной деятельности некоммерческих организаций в  
том направлении, которое необходимо государству в тот или иной период времени  
исходя из поставленных социально-экономических задач (с.214–226).

7. Предложены методические подходы к оценке риска вовлечения  
некоммерческих организаций в схемы уклонения от уплаты налоговых платежей, с  
уточнением соподчиненности применяемого в налоговой теории понятия «налоговые  
риски», а также доказаны причины возникновения «необоснованной налоговой выгоды»  
применительно к некоммерческим организациям, выделена специфика возможных  
последствий налоговых рисков (с.227–239).

8. Обоснована система идентификации некоммерческих организаций для целей  
налогового контроля, основанная на проведении унификации всех организационно-  
правовых форм некоммерческих организаций, выразившаяся в сведении их к конечному  
числу типов: условно бесприбыльных некоммерческих организаций, функционирование

которых, как правило, лишено элементов деятельности, приносящей доход, и прибыльных некоммерческих организаций, функционирование которых большей частью направлено на получение дохода, но реализуется с применением корпоративной оболочки некоммерческой организации (с. 240–254).

9. Разработан критерий, основанный на исследованиях социальных эффектов в  
некоммерческом секторе, проведенных Б. Вайсбродом, позволяющий для целей  
налогового контроля оценить социальную эффективность НКО, а также критерий,  
направленный на оценку существенности доходов НКО, который сфокусирован на  
выявление ошибок и на обнаружение недобросовестных действий руководства НКО.  
Предложены дополнительные критерии концепции отбора налогоплательщиков для  
выездных налоговых проверок позволяющие проводить вариативные расчеты  
различных сценариев включения некоммерческих организаций в план выездных  
налоговых проверок (с. 254–274).

10. Сформирована методика предпроверочного анализа, направленная на  
обоснование принятия решения о проведении целевой выездной налоговой проверки  
некоммерческой организации с целью пресечения применения схем минимизации  
налоговых платежей. Предложен бинарный рейтинг, позволяющий сформировать  
матрицу предпроверочного анализа налогоплательщика – некоммерческой организации,  
направленный на количественную оценку целесообразности выездной налоговой  
проверки некоммерческой организации (с. 274–297).

**Теоретическая значимость диссертационной работы** состоит в том, что  
основные положения и разработки, представленные в диссертации, вносят вклад в  
развитие теории и методологии налогового регулирования деятельности

некоммерческих организаций, а также инструментария налогового контроля в  
пространственно-временном аспекте. Теоретико-методологические положения

диссертационной работы могут быть применены для совершенствования

взаимодействия налоговых органов с некоммерческими организациями, а также могут составить основу самостоятельного блока специального учебного курса.

**Практическая значимость исследования** заключается в потенциале широкого использования разработанных положений по развитию налогового регулирования деятельности некоммерческих организаций для реализации задач социальной и налоговой политики, а также в рекомендациях по совершенствованию методики налогового контроля некоммерческой организации как налогоплательщика и созданию системы налоговой идентификации некоммерческих организаций.

В частности, отдельное практическое применение имеют:

– предложения по структурному выделению специального налогового режима для социально ориентированных некоммерческих организаций, с учетом уровня их развития в субъектах Российской Федерации;

– концепции решения актуальных проблем, возникающих при применении нулевой ставки по налогу на прибыль организаций для НКО сферы образования, здравоохранения, социального обслуживания, а также фактической индивидуализации налоговых льгот в отношении НКО – грантодателей;

– логическая схема развития механизма применения нулевой налоговой ставки по НДС общественными организациями инвалидов;

– инструментарий налогового стимулирования благотворителей – юридических и физических лиц, включающий признание у налогоплательщиков-благотворителей расходов на благотворительность в качестве прочих расходов, а в отношении благотворителей – физических лиц – расширение спектра налоговых вычетов и модернизацию механизма их предоставления;

– методика налоговой идентификации некоммерческих организаций, в том числе для целей налогового контроля, результатом которой является разделение некоммерческих организаций на две глобальные группы: бесприбыльные и прибыльные;

– дополнительные критерии концепции отбора налогоплательщиков для выездных налоговых проверок, а именно критерий, позволяющий оценить социальную эффективность некоммерческой организации, а также критерий направленный на оценку существенности доходов некоммерческих организаций;

– алгоритм принятия и оценки решения о проведении целевой выездной налоговой проверки некоммерческой организации;

– бинарный рейтинг, с формированием матрицы предпроверочного анализа налогоплательщика – некоммерческой организации, направленный на количественную оценку принятия решения о выездной налоговой проверке некоммерческой организации.

**Положения, выносимые на защиту.** На основе обобщения теории и анализа современной системы налогового регулирования и налогового контроля деятельности некоммерческих организаций, а также проведенных исследований на защиту выносятся следующие положения:

1. Концепция налогового регулирования НКО как значимого условия достижения

адекватности механизма исчисления налогов специфике деятельности некоммерческих организаций и их роли в социально-экономическом развитии страны (с. 29–63).

2. Системный подход к механизму применения налоговых льгот как косвенной, но результативной меры достижения цели налоговой политики в отношении некоммерческого сектора, в основе которой лежит обоснование вектора их воздействия. Концептуальные подходы к решению проблем применения нулевой ставки по налогу на прибыль организаций для НКО сферы образования, здравоохранения, социального обслуживания, а также фактической индивидуализации налоговых льгот в отношении НКО – грантодателей. Логическая схема развития механизма применения нулевой налоговой ставки по НДС общественными организациями инвалидов (с. 118–147, 148–164).

3.Комплекс дополнительных инструментов налогового стимулирования

деятельности социально ориентированных некоммерческих организаций в виде специального налогового режима, адаптированного к специфике деятельности социально ориентированных некоммерческих организаций (с. 164–177).

4. Предложения по корректировке инструментария налогового стимулирования  
благотворительности, базирующиеся на признании государственно-общественной  
значимости этого явления, посредством замещения прямых бюджетных расходов на  
социальные нужды налоговыми стимулами в отношении благотворителей –  
юридических и физических лиц (с. 178–199).

5. Методический подход к налоговому регулированию деятельности организаций  
некоммерческого сектора, позволяющий разделить некоммерческие организации на две  
глобальные группы: бесприбыльные и прибыльные, что основывается на предложенной  
авторской модели налоговой идентификации НКО, учитывающей специфику деловой  
(предпринимательской) активности отдельных видов некоммерческих организаций и  
необходимость защиты интересов государства в налогово-бюджетной сфере (с. 200–  
213).

6. Предложены процедуры налогового контроля, позволяющие

идентифицировать схемы минимизации налоговых платежей и способствующие корректировке финансово-хозяйственной деятельности некоммерческих организаций в том направлении, которое необходимо государству в тот или иной период времени исходя из поставленных социально-экономических задач (с. 214–226).

7. Методические подходы к оценке риска вовлечения некоммерческих организаций в схемы уклонения от уплаты налоговых платежей, с выделением

специфики возможных последствий налоговых рисков (с. 227–239).

8. Авторская модель налоговой идентификации НКО, как основа формирования  
нового подхода к налоговому контролю исполнения налогового законодательства  
некоммерческими организациями, опирающаяся на проведении унификации всех  
организационно-правовых форм НКО, выразившаяся в сведении их к конечному числу  
типов: условно бесприбыльных НКО и прибыльных НКО (с. 240–254).

1. Дополнительные критерии концепции отбора налогоплательщиков для выездных налоговых проверок, позволяющие оценить социальную эффективность НКО, а также провести оценку существенности доходов НКО (с. 254–274).
2. Бинарный рейтинг, позволяющий сформировать матрицу предпроверочного анализа налогоплательщика – некоммерческой организации, направленный на количественную оценку принятия решения о выездной налоговой проверке НКО (с. 274–297).

**Степень достоверности результатов исследования.** Достоверность выносимых на защиту результатов исследования основывается на соблюдении логики системного анализа, представительном анализе научных результатов признанных ученых в данной предметной области, применении достоверных исходных данных, полученных на основе большой выборки, внедрении и апробации вынесенных на защиту положений.

**Апробация и внедрение результатов исследования.** Основные результаты  
диссертационного исследования обсуждались и получили одобрение на

международных, всероссийских научно-практических конференциях: на

Международной научно-практической конференции «Проблемы оценки эффективности  
деятельности государственных и муниципальных органов власти» (Москва, РЭУ им.  
Г.В. Плеханова, 25 мая 2016 г.), на XVII апрельской Международной научной

конференции «Модернизация экономики и общества» (Москва, Национальный  
исследовательский университет Высшая школа экономики, 22 апреля 2016 г.), на  
VII Международной научно-практической конференции молодых ученых и студентов  
«Актуальные проблемы налоговой политики» (Москва, Финансовый университет,  
9 апреля 2015 г.), на Международной научно-практической конференции  
«Государственный и внутренний финансовый контроль: проблемы организации и  
взаимодействия в условиях модернизации экономики России» (Москва, РЭУ им.  
Г.В. Плеханова, 23-24 сентября 2015 г.), на Международной научно-практической  
конференции им. С.Б. Барнгольц «Инновационные методы учета, статистики, анализа и  
аудита бизнеса» (Москва, Финансовый университет, 12 декабря 2013 г.), на

Всероссийской научной конференции «Управление социальными изменениями в  
нестабильных условиях» (Москва, МГУ им. М.В. Ломоносова, 24 мая 2016 г.), на  
III ежегодной Всероссийской научно-практической интернет-конференции

«Информационное общество: состояние, проблемы, перспективы» (Москва,

РЭУ им. Г.В. Плеханова, 31 марта 2016 г.), на Всероссийской научно-практической конференции «Проблемы управления государственными и частными финансами в России, странах Центральной и Восточной Европы» (Москва, РЭУ им. Г.В. Плеханова, 7 октября 2013 г.), на научно-практической конференции «Эффективность контроля на всех этапах закупочного цикла» (Москва, Московский городской университет управления Правительства Москвы, 21 апреля 2016 г.), на научно-практической конференции «Дни науки МГУУ» (Москва, Московский городской университет управления Правительства Москвы, 19 апреля 2016 г.), на II международном форуме Финансового университета «В поисках утраченного роста», (Москва, Финансовый университет, 26 ноября 2015 г.), на научно-практической конференции «Московское законодательство – первые 20 лет» (Москва, Московский городской университет управления Правительства Москвы, 28 февраля 2014 г.), на II научной конференции «Управленческие науки в современном мире» (Москва, Финансовый университет, 25 ноября 2014 г.), на научно-практической конференции «Теория и практика управления городом Москвой: состояние и перспективы развития» (Москва, МГУУ Правительства Москвы, 29 октября 2009 г.) и др.

Теоретико-методологические положения, составляющие научную новизну диссертационного исследования внедрены в практическую деятельность рядом организаций:

– Государственной Думой Федерального собрания Российской Федерации. В частности, Комитетом по бюджету и налогам Государственной Думы Российской Федерации использованы предложения по внедрению в законодательные акты норм, регулирующих деятельность НКО. По материалам исследования внедрен механизм, расширяющий спектр налоговых преференций для благотворителей. Механизм предусматривает модернизацию действующей системы налогового стимулирования благотворителей – юридических и физических лиц. Принятие и реализация законодательных изменений в налоговое законодательство позволяют существенно увеличить финансовые ресурсы благотворительных организаций и снизить социальную напряженность в обществе.

– Российской общественной организацией инвалидов силовых структур. В

частности, по материалам исследования внедрена разработанная в диссертации методика выявления налоговых рисков, позволяющая существенно минимизировать налоговые риски некоммерческой и иной деятельности, приносящей доход.

– УФНС России по Республике Татарстан. УФНС использует в работе разработанную в диссертации систему идентификации НКО для целей налогового контроля, в рамках которой все организационно-правовые формы некоммерческих организаций подлежат унификации по группам налогового риска: условно бесприбыльные некоммерческие организации (группа минимального налогового риска) и прибыльные некоммерческие организации (умеренный и высокий налоговый риск), что способствует повышению эффективности контрольной работы налогового органа*.*

– Главным контрольным управлением города Москвы. Выводы и основные положения диссертации используются в деятельности Главного контрольного управления города Москвы при оценке принятия решения о проведении выездной проверки некоммерческой организации, а именно в части формирования бинарного рейтинга и матрицы предпроверочного анализа, что способствует повышению эффективности финансово-бюджетного контроля.

– Аудиторской консалтинговой компанией «Террафинанс». В практической деятельности используется разработанная в диссертации методика оценки уровня существенности финансовых показателей НКО, а также модель оценки экономической эффективности деятельности некоммерческих организаций, что способствует наиболее эффективному распределению работы внутри аудиторской группы при аудите НКО.

– ОБЭП УВД по Северо-Восточному административному округу города Москвы. Авторские разработки позволяют в рамках оперативного контроля выявить необоснованную налоговую выгоду, получаемую коммерческими структурами в целях внутригруппового налогового планирования путем интеграции НКО «с налоговыми льготами» в структуры холдингов, и способствуют реализации государственной политики в области экономической безопасности государства.

– Изложенные в диссертации теоретические положения использованы при выполнении научно-исследовательских работ Финансового университета в рамках Государственного задания на 2013 год «Приоритетные направления повышения эффективности налогового администрирования в социально значимых областях народного хозяйства» (госрегистрационный № 012013711952), на 2015 г. по теме: «Налоговый инструментарий обеспечения социальной поддержки граждан в условиях экономической нестабильности» (госрегистрационный № 115070810147).

– Центром исследования гражданского общества и некоммерческого сектора  
Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики». В  
рамках выполнения проекта «Роль государства в содействии развитию

благотворительности в Российской Федерации» (госрегистрационный № 116080510062)  
используются предложения по совершенствованию действующего механизма

налогообложения физических и юридических лиц, которые позволили выявить перспективные направления влияния государства на развитие благотворительности в Российской Федерации.

Материалы диссертации используются в учебном процессе:

- ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской  
Федерации» в преподавании дисциплин бакалавриата «Налогообложение  
некоммерческих организаций», в магистратуре при чтении курса «Налоговые риски  
компаний: оценка и управление», в аспирантуре при чтении курса «Налоговое  
администрирования, современная теория и методология»;

- ГАОУ ВО «Московский городской университет управления Правительства  
Москвы» в преподавании дисциплин бакалавриата «Налоги и налогообложение»,  
«Финансы некоммерческих организаций», «Организация и проведение налоговых  
проверок», в магистратуре при чтении курса «Налоговые риски и налоговый контроль».

Внедрение результатов исследования подтверждено соответствующими

документами.

**Публикации.** Основные положения и результаты диссертации опубликованы в 88 научных публикациях, общим объемом 68,69 п.л. (авторский объем 66,54 п.л.), в том числе в 2 авторских монографиях авторским объемом 24,5 п.л., и 17 статьях общим объемом 12,45 п.л. (авторский объем – 11,5 п.л.) в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России.

**Структура и объем диссертации** определены целью, задачами и логикой исследования. Диссертационная работа состоит из введения, четырех глав, заключения, списка литературы из 295 наименований и 11 приложений. Текст работы изложен на 364 страницах, содержит 37 рисунков, 35 таблиц и 12 формул.