

Федеральное государственное автономное образовательное учреждение высшего образования «Уральский федеральный университет имени первого Президента России Б.Н. Ельцина».

Институт экономики и управления
Кафедра Финансового и налогового менеджмента

На правах рукописи

Карпова Ольга Михайловна

Развитие регулирующей функции налога на добавленную стоимость через проектирование экспортных коэффициентов

08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит

Диссертация на соискание учёной степени кандидата экономических наук

Научный руководитель:

доктор экономических наук, профессор

Майбуров Игорь Анатольевич

Екатеринбург – 2020

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	4
1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ПОСТРОЕНИЯ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ	12
1.1 Генезис формирования налога на добавленную стоимость как наиболее совершенной формы акцизов	12
1.2 Экономическая сущность, основные конструктивные особенности и модели налога на добавленную стоимость	22
1.3 Специфика реализации принципа нейтральности и регулирующей функции налога на добавленную стоимость	34
2 МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ РАЗВИТИЯ РЕГУЛИРУЮЩЕЙ ФУНКЦИИ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ЭКСПОРТА: ЕВРОПЕЙСКАЯ И КИТАЙСКАЯ МОДЕЛИ	56
2.1 Методологические аспекты возмещения налога на добавленную стоимость при осуществлении экспорта	56
2.2 Базовая европейская модель налога на добавленную стоимость и специфика реализации принципа нейтральности	70
2.3 Китайская модель налога на добавленную стоимость и ее возможности по диверсификации экспорта	84
3 ОЦЕНКА ПЕРСПЕКТИВ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ В РОССИИ ЭКСПОРТНЫХ КОЭФФИЦИЕНТОВ ПРИ ВОЗМЕЩЕНИИ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ ПО ЭКСПОРТНЫМ ОПЕРАЦИЯМ	107
3.1 Оценка перспектив использования европейского и китайского опыта возмещения налога на добавленную стоимость из бюджета для проектирования экспортных коэффициентов	107
3.2 Перспективы привязки и моделирования экспортных коэффициентов на глобальном уровне	118

3.3 Перспективы привязки и моделирования экспортных коэффициентов на локальном уровне	133
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	146
СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ.....	150
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	152
ПРИЛОЖЕНИЕ А Теоретические основы налога на добавленную стоимость ...	176
ПРИЛОЖЕНИЕ Б История введения налога на добавленную стоимость.....	184
ПРИЛОЖЕНИЕ В Страны-лидеры по объемам внешнеторгового оборота.....	188
ПРИЛОЖЕНИЕ Г Функции налога на добавленную стоимость	191
ПРИЛОЖЕНИЕ Д Налог на добавленную стоимость в Европейском союзе.....	193
ПРИЛОЖЕНИЕ Е Налог на добавленную стоимость в Китайской Народной Республике	198
ПРИЛОЖЕНИЕ Ж Показатели налога на добавленную стоимость в Российской Федерации	207
ПРИЛОЖЕНИЕ И Данные для моделирования экспортных коэффициентов	209

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы диссертационного исследования. Налог на добавленную стоимость (НДС) является одним из наиболее фискально-значимых налогов, в связи с чем его фискальная функция на протяжении долгого периода оставалась неоспоримой. Что касается других возможных функций, то активного развития они не получили вплоть до эпохи глобализации и цифровизации деятельности правительств и компаний. То есть произошли значительные изменения на мировом и национальном уровнях, что создало необходимые условия для снижения значимости фискальной функции налога.

В данном контексте глобализация выражается в необходимости использования унифицированных инструментов налогообложения, понятных участникам рынка из разных стран. НДС является наиболее распространённым налогом в мире и моделирование его структуры позволяет правительствам разрабатывать интегрированные модели фискального взаимодействия между странами. На национальном уровне распространение информационных технологий воплотилось, прежде всего, в создании электронных версий органов исполнительной власти. Взаимодействие налогоплательщиков и налоговых служб перешло в дистанционный формат. Последствия данного перехода значительны для всех участников процесса.

Новый формат взаимодействия, позволил с одной стороны ускорить деятельность государственных структур и снизить число бюрократических требований к налогоплательщикам, с другой стороны максимально усложнил деятельность недобросовестных плательщиков налогов, в особенности НДС. Подобные трансформации положительно отразились на развитии регулирующей и контрольной функции НДС.

Развитие регулирующей функции представляется в настоящее время наиболее актуальным, поскольку может быть направлено на стимулирование

экспортной деятельности компаний. Одним из инструментов такого воздействия является изменение сумм бюджетного возмещения НДС компаниям-экспортерам посредством введения экспортных коэффициентов. Применение экспортных коэффициентов может стать одним из ключевых компонентов экспортно ориентированной политики государства. В результате поддержка для компаний-экспортеров будет более адресной, будут созданы стимулы для перехода к несырьевой направленности экономики, будут созданы условия для более равномерного межотраслевого распределения налогового бремени.

Степень научной разработанности проблемы. Исследованию конструктивных особенностей, функций и принципов налога на добавленную стоимость посвящены многочисленные труды отечественных и зарубежных исследователей.

Основные конструктивные особенности налога на добавленную стоимость рассматриваются в трудах таких зарубежных ученых как К. Шоуп, М. Фельдштейн, П. Кругман, М. Десаи, Д. Хайнс, Д. Слэмрод, А. Соколовской, В. Вишневого, Ю. Иванова.

Исследованию функций, присущих налогу на добавленную стоимость посвящены труды зарубежных учёных А. Смит, У. Петти, Дж. Рикардо, Дж. Кейнс, Р. А. Масгрейв, П. Самуэльсон, К.Р. Макконелл, С.Л. Брю, Ш.М. Флинн, Й. Ланг, М. Лоре, М. Тайт, Э. Золт, Р. Берд, Б. Биттекер, С. Суррей, Р. Макдэниел, И. Кохн. Также функции НДС рассматриваются в работах российских специалистов: И.В. Горского, Д.Г. Черника, Г.Б. Поляка, А.Н. Романова, А.В. Брызгалина, В.Г. Панскова, И.А. Майбурова, Л.И. Гончаренко, М.Р. Пинской, А.П. Киреенко, А.И. Погорлецкого, Л.П. Королевой и др.

Вопросы особенностей реализации принципа нейтральности НДС отражены в работах зарубежных ученых М. Ланга, Дж. Катта, Ф.Г. Ройсса, А. Шарлет, Л. Эбрила, М. Кин, Ю Бодина. Среди российских исследователей можно выделить труды Е.А. Еременко, Е.В. Кудряшовой, А.Д. Шелкунова и др.

Вопросы особенностей реализации регулирующей функции НДС, в частности зависимости между неполным возмещением налога и поведением

хозяйствующих субъектов рассматривают зарубежные ученые М. Фельдштейн, П. Кругман, Ч. Чен, П. Чандра, Ч-Ч. Май, Х-Ч. Ю, М. Дж. Феррантино, С. Лю, Ч. Ван. Данная проблематика более проработана среди ученых КНР, что объясняется особенностями построения системы НДС в стране.

Таким образом, развитие регулирующей функции НДС на национальном уровне посредством моделирования новых элементов НДС до сих пор не рассматривалось в рамках серьезного научного анализа. Кроме того, отсутствует подход к внедрению новых элементов НДС.

Цель диссертационного исследования заключается в развитии теоретико-методических подходов и разработке практических рекомендаций по использованию инструментария налога на добавленную стоимость для создания действенной системы стимулирования экспорта

Задачи диссертационного исследования. Для достижения данной цели были решены следующие задачи:

— исследовать теоретические основы и конструктивные особенности НДС и разработать экспортно-ориентированную классификацию моделей НДС;

— провести декомпозицию принципа нейтральности НДС по сферам проявления и разработать методологический подход к оценке разных видов проявления данного принципа, позволяющий выявлять факторы потенциального искажения принципа нейтральности в практике реализации каждой модели НДС.

— разработать модель экспортных коэффициентов для определения сумм НДС к возмещению из бюджета, которая базируется на сохранении неизменными вычетов НДС по внутренним операциям и применении дифференцированных значений вычетов НДС исключительно по экспортным операциям, что позволит сохранять неизменным или снижать объем НДС, возмещаемый из бюджета, для отдельных групп экспортёров

— обосновать возможность использования различных критериев для дифференциации экспортных коэффициентов на глобальном и локальном уровнях.

Объектом диссертационного исследования является налог на добавленную стоимость, рассматриваемый в аспекте развития его регулирующей функции.

Предметом диссертационного исследования является специфика реализации регулирующей функции налога на добавленную стоимость по отношению к компаниям-экспортерам и государственным задачам повышения экспортного потенциала российской экономики.

Хронологические и территориальные рамки (период) диссертационного исследования. В исследовании использованы данные за период 1990-2018 гг., территориальная область исследования охватывает страны Европейского Союза, КНР, Россию.

Теоретическая и методологическая основы диссертационного исследования. Теоретической и методологической базой исследования явились: труды российских и зарубежных учёных в области исследования реализации принципов и функций НДС, а также в области исследования принципа нейтральности НДС.

В научном исследовании использовались такие методы научного познания как анализ и синтез, классификация и моделирование, сравнительный анализ, ретроспективный анализ, кластерный анализ. Обработка данных производилась с использованием табличного процессора MS Excel 2010, программного пакета для статистического анализа Statistica 12.

Информационно-эмпирическая база диссертационного исследования. Информационно-эмпирическая база диссертационного исследования сформирована на основе материалов международных организаций (Международный валютный фонд (МВФ), Всемирной торговой организации (ВТО), Статистическая служба Европейского союза (Евростат); национальных организаций (Национальное бюро статистики КНР, Министерство финансов КНР, Государственное управление по налогообложению КНР); отраслевых министерств и ведомств правительства РФ (Министерства финансов РФ, Министерства экономического развития РФ, Министерства сельского хозяйства РФ, Министерства природных ресурсов и экологии РФ, Федеральной службы государственной статистики РФ, Федеральной налоговой службы РФ), информации публичных сайтов сети интернет (государственной информационной

системы в области ветеринарии VETRF.RU, информационного портала china-briefing.com, консалтинговых компаний EY.COM и DEZSHIRA.COM, Института экономической политики им. Е.Т. Гайдара IEP.RU, Аналитический центр «Эксперт» ACEXPRT.RU, Всероссийская система данных о компаниях и бизнесе ZACHESTNYIBIZNES.RU), а также нормативных правовых актов международного и федерального уровней, программных политико-правовых документов, данных аналитических журналов, результатов отечественных и зарубежных научных исследований по рассматриваемой тематике.

Область исследования соответствует Паспорту научной специальности 08.00.10 — Финансы, денежное обращение и кредит по следующим пунктам:

2.5 Налоговое регулирование секторов экономики.

2.9 Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы.

Вклад автора в проведённое исследование. Автором внесён вклад в развитие теоретических, научно-практических рекомендаций и выводов по моделированию экспортных коэффициентов в рамках реализации регулирующей функции НДС и апробацию результатов исследования.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в развитии теоретических аспектов проблемы повышения регулирующей функции НДС и моделировании экспортных коэффициентов для корректировки сумм налога на добавленную стоимость, возмещаемых компаниям-экспортёрам по операциям на внешнем рынке.

Положения научной новизны диссертационного исследования, выносимые на защиту:

— Разработана классификация моделей налога на добавленную стоимость, отличающаяся от известных применением в качестве классификационного признака критерия соблюдения принципа нейтральности по отношению к компаниям-экспортерам, использование которой позволяет дифференцировать три модели налога (новозеландская, европейская и китайская) с разными возможностями реализации регулирующей функции в этих моделях;

— Разработан методологический подход к оценке разных видов проявления принципа нейтральности НДС, в основу разработки которого положена идея декомпозиции принципа нейтральности по четырем сферам проявления (объектной нейтральности, субъектной нейтральности, нейтральности ставок и налоговой базы), применение которого позволяет выявлять факторы потенциального искажения принципа нейтральности в практике реализации каждой модели налога на добавленную стоимость;

— Разработана модель экспортных коэффициентов для определения сумм НДС к возмещению из бюджета, которая базируется на сохранении неизменными вычетов НДС по внутренним операциям и применении дифференцированных значений вычетов НДС исключительно по экспортным операциям, что позволит сохранять неизменным или снижать объем НДС, возмещаемый из бюджета, для отдельных групп экспортеров;

— Обоснована возможность использования пяти потенциальных критериев для дифференциации экспортных коэффициентов, в основу разработки которых положены как показатели глобального уровня (по доле валовой добавленной стоимости в выпуске продукции по отрасли, по доле валовой прибыли и валового смешанного дохода в выпуске продукции по отрасли, по объему экспорта отдельных товаров), так и показатели локального уровня (по показателям благонадежности экспортеров в системе АСК НДС-2 и в рамках реализации отраслевых проектов), применение которых позволит моделировать экспортные коэффициенты на разных уровнях в зависимости от приоритетов наращивания экспортного потенциала национальной экономики.

Практическая значимость диссертационного исследования состоит в том, что полученные результаты могут быть использованы органами государственной власти при разработке мер стимулирования компаний-экспортёров, а также при разработке подходов по пресечению деятельности недобросовестных налогоплательщиков.

Материалы исследования могут быть использованы в учебном процессе организаций высшего образования при преподавании курсов «Экономическая теория», «Налоги и налогообложение».

Достоверность научных положений и выводов диссертационного исследования подтверждается тщательным анализом массива статистических данных, научно-обоснованной аргументацией приводимых тезисов, логикой работы и методами интерпретации статистической информации.

Апробация и внедрение результатов диссертационного исследования. Основные результаты диссертационного исследования были представлены, обсуждены и получили положительную оценку на следующих конференциях:

Всероссийский форум молодых учёных в рамках отбора на Всемирный фестиваль молодёжи и студентов – 2017 в направлении "Экономические науки и управление" (Екатеринбург, Уральский федеральный университет, 2017);

IX Международная научно-практическая конференция молодых ученых и студентов «Актуальные проблемы налоговой политики» (Екатеринбург, Уральский федеральный университет, 2017);

29th IBIMA Conference - Education Excellence and Innovation Management through Vision 2020: From Regional Development Sustainability to Global Economic Growth (Вена, Австрия, 2017);

31st International-Business-Information-Management-Association Conference (Милан, Италия, 2018);

2-я Recent Research in Business and Technology Management International Conference – BIZTEM (Кота-Кинабалу, Малайзия, 2018);

X Международный налоговый симпозиум «Теория и практика налоговых реформ» (Владивосток, Дальневосточный федеральный университет, 2018);

13th International Days of Statistics and Economics (Прага, Чехия, 2019);

2nd International Conference on Education Science and Social Development – ESSD 2019 (Чангша, Китай, 2019).

XI Международный налоговый симпозиум «Теория и практика налоговых реформ» (Томск, Томский государственный университет, 2019);

XII Международный налоговый симпозиум «Теория и практика налоговых реформ» (Тюмень, Тюменский государственный университет, 2020).

Публикации по теме диссертационного исследования. По теме диссертационного исследования автором опубликовано 12 работ общим объемом 7,19 усл. п. л. (вклад автора – 5,82 п. л.), в том числе 6 статей в ведущих рецензируемых журналах и изданиях, рекомендованных ВАК и Аттестационным советом УрФУ, 3 статьи в журналах, входящих в базу Scopus и Web of Science.

Объем и структура диссертационного исследования. Структура исследования определена поставленными целью и задачами. Работа состоит из введения, трёх глав, заключения, списка использованной литературы, списка сокращений и приложений. Исследование изложено на 217 страницах машинописного текста, включая 34 таблицы, 14 рисунков, 4 формулы. Список использованной литературы включает 162 наименования.

1 ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ПОСТРОЕНИЯ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

1.1 Генезис формирования налога на добавленную стоимость как наиболее совершенной формы акцизов

Историческая наука сохранила многочисленные свидетельства того, что налоги существовали ещё тогда, когда так и не назывались. В древнейших цивилизациях практиковалось строительство храмов богам или воздвижение памятников героям на средства населения [138]. Более того, в некоторых исследованиях и жертвоприношение богам приравнивается к обязанности, представляя тем самым религиозный обряд с позиции организации мирского порядка среди верующих [15]. Только в роли чиновников, ответственных за сбор и периодичность такого рода «налогов» выступали служители культа.

Первое задокументированное описание налога зафиксировано в Ветхом Завете (в Пятикнижии Моисея), которое датируется седьмым веком до нашей эры [15]. По факту в Пятикнижии устанавливается налоговая ставка в 10% (десятина) [5]. В качестве налогооблагаемой базы выступали плоды, полученные от земли, деревьев и скота. Налог уплачивался в пользу священников и левитов каждые три года. Также существовала практика взимания «светских» десятин (Древний Египет). Стоит отметить, что Новый Завет не содержит упоминаний о десятине [109].

Однако до начала XV в., периода меркантилизма и зарождения теории налогового обмена чёткого понимания экономического содержания понятия «налог» сформировано не было [2] (приложение А таблица 1).

По представленным в таблице определениям можно сделать вывод, что понимание экономической сущности налога значительно трансформировалось и в

современном обществе уже не рассматривается только лишь как плата за эквивалентные этой плате блага, получаемые от государства.

Деление налогов на прямые и косвенные было введено только во второй половине XVIII в. шотландским философом и экономистом Адамом Смитом (1723-1790гг.) [44]. Ранее данная терминология использовалась французским политиком и экономистом Жаном Боденом (1529(30)-1596 гг.) [58]. Ж. Боден в труде «Шесть Книг Республики» (*Les six Livres de la Republique*) в 1579 г. использовал фразы «плательщик», «платить налоги прямо или косвенно», но не в качестве основания для разделения налогов на прямые и косвенные, а только для их описания. Он делил доходы государства следующим образом: от домохозяйств, от конфискации, от подарков, дань, от торговли, от торговых пошлин, от налогов на предметы. Работа Ж. Бодена имела очень большое влияние в Европе и была переведена на немецкий язык (1592 г.), на английский язык (1606 г.), на латынь (1586 г.), а также на другие языки [58]. Однако, его случайное использование фразы «платить налоги прямо или косвенно» не произвело значительного впечатления на последующих писателей и осталось незамеченным.

По мере развития государств налог упрочнял свое положение в качестве одного из основных источников финансирования управленческих потребностей. Если на ранних этапах налог, по словам философа Фомы Аквинского, был «дозволенной формой грабежа», то теперь требовалось данный механизм легализовать и представить населению как данность [40].

Для этой цели необходимо было решить два важнейших вопроса: установить правила (принципы) налогообложения и установить величину налога в соответствии с допустимой налоговой нагрузкой в целом. Второй вопрос является особенно сложным потому, что зачастую тот, кто платит налог, не всегда является носителем налога, то есть тем, на кого фактически относится обязанность по уплате налога. Таким образом возникает переложение налогового бремени, которое в свою очередь, может быть многоступенчатым [123].

А. Смит именно на основе критерия перелагаемости разделил налоги на прямые и косвенные [108]. Ученый начал использовать термины «прямые» и

«косвенные» налоги, а также ввёл обоснования для отнесения налога к тому или иному виду. По А. Смиту прямые налоги связаны с факторами производства (земля, труд, капитал), косвенные же связаны с потреблением и должны перелagаться на потребителя. А. Смит разработал следующую классификацию налогов по источнику взимания: налоги с аренды; налоги с доходов; налоги с заработной платы; налоги, которые в равной степени распределены между тремя предыдущими видами [58]. Именно в последнем классе он выделил подушные налоги и налоги на расходы.

Терминология А. Смита стала активно использоваться в трудах ученых только с начала XIX в. Реформатор Уильям Френд (1757-1841 гг.) в 1804 г. в книге «Принципы налогообложения» назвал акцизные платежи и таможенные пошлины косвенными налогами [84]. Более прочно деление налогов на прямые и косвенные установилось в английской экономической литературе после публикации трудов экономиста Джеймса Милла (1773-1836 гг.) в 1821 г. [151], который вернулся к использованию терминологии Адама Смита и отнес налоги на аренду, прибыль и с заработной платы к прямым, а налоги на товары к косвенным.

Наиболее известное на сегодняшний день определение косвенных налогов изложено философом, политиком и экономистом Джоном Стюартом Миллем в «Основах политической экономии» (1848 г.): «косвенные налоги взимаются с какого-либо лица, исходя из предположения, что оно сумеет возместить себе соответствующие затраты за счет другого лица [75]. К таким налогам относятся, например, акцизные сборы и таможенные пошлины. Изготовитель или импортер товара обязан уплатить за него налог, но таким образом, чтобы выплачиваемая сумма не изымалась из его собственных средств, а распределялась между потребителями товара, которые должны возместить ему целиком эту сумму путем уплаты соответствующей наценки» [42].

Эффективность НДС обосновывается посредством различных теорий в зависимости от преобладающих в том или ином обществе теоретических воззрений. Данные теории носят комплексный характер и рассматривают совокупность налогов, взимаемых на определённой территории. Что касается

индивидуализации НДС – то она может быть выведена как частное следствие общей идеи, что отражено нами в таблице (таблица 2 приложение А).

Основной является теория оптимального налогообложения, в основании которой лежат принципы утилитаризма. Как известно, в XIX в. философы либерального толка Джереми Бентам и Джон Стюарт Милл предложили в рамках традиционного подхода теории за благосостояние общества принимать сумму благосостояний всех членов этого общества. Однако, именно сумма рассматриваемого дохода стала камнем преткновения среди экономистов на рубеже XX-XXI вв. В частности, экономист Грэг Мэнкью говорит о том, что утилитаристы рассматривают доход не как честную плату по предоставленным блага, а как некую сумму, данную членам общества с перспективой дальнейшего изъятия в пользу этого же общества [14].

Несмотря на то, что теория оптимального налогообложения является преобладающей, критика в ее адрес достаточно широко распространена. В частности, экономист Джоэль Слэмрод предлагает перейти к теории оптимальных налоговых систем. Новая теория предполагает, с одной стороны, межгосударственное равенство – то есть ее принципы будут реальны для воплощения и в странах развитых, и в странах развивающихся. С другой стороны, Д. Слэмрод говорит о необходимости повышения уровня технологичности налогообложения, что может быть реализовано посредством введения косвенных налогов [129]. Таким образом станет возможным создать условия, при которых каждый налогоплательщик будет исполнять налоговые обязательства на оптимальном для себя уровне. Интересным является факт, что в современной России именно НДС стал драйвером налоговой цифровизации.

В альтернативном варианте социальных либералов предлагается благосостояние общества определять по уровню дохода самого бедного из его членов. Основоположник данного подхода политический философ Джон Ролз пишет, что посредством налогообложения может быть соблюдена «приблизительная справедливость» в обществе [119]. Исследователь также полагает, что само по себе неравенство членов общества стимулирует его развитие

и выгодно как более, так и менее состоятельным. Теория Д. Роулза является достаточно спорной и с этической стороны вопроса справедливого распределения, и со стороны значительного роста издержек, на что, в частности указывает экономист Тайлер Коуэн [70].

Оригинальный взгляд на налоговую систему принадлежит макроэкономисту Грегори Мэнкью, который предлагает выстраивать налоговую систему в соответствии с принципами справедливости [107]. Общая же суть этих принципов сводится к тому, что величина уплачиваемого налога должна быть прямо пропорциональна размеру выгоды, получаемой от использования предоставляемых обществом благ. Например, крупные корпорации получают большие прибыли в сравнении с более мелкими участниками рынка, чему способствует созданная государством среда; соответственно их плата (в виде налогов) должна быть выше.

До введения налога на добавленную стоимость каскадный налог с оборота взимался каждый раз, когда товары передавались потребителю в процессе производства и распределения [124]. Немецкий бизнесмен Вильгельм фон Сименс в начале 20-х гг. XX века разработал новую систему налогообложения, которая стала основой современного НДС [140]. В. фон Сименс полагал, что основным недостатком налогов с оборота является их «каскадность». Налоги взимались с налогов, что было обычной проблемой для производителей акцизных товаров. НДС решил эту проблему, предоставив производителям и дистрибьюторам кредит на ранее уплаченные налоги, что позволило отменить двойное налогообложение [54].

В. фон Сименс называл новый налог «Veredelte Umsatzsteuer», что дословно переводится как «уточненный налог с оборота» [49]. В теории его следовало платить с реализации любых товаров и услуг, что отличает НДС от акциза и делает его универсальным. Однако компании не могли зачесть налог, уплаченный при покупке сырья. На практике идеи В. фон Сименса были реализованы только к середине XX века. Основным преимуществом введения НДС является возможность нормировать доходы физических и юридических лиц, что не было в достаточной степени реализовано с помощью традиционных косвенных налогов и систем подоходного налога.

В 1921 г. Американский экономист Томас Адамс (1873–1933 гг.), вдохновленный идеями Вильгельма фон Сименса, предложил концепцию налогообложения типа добавленной стоимости в США [45]. Концепция Т. Адамса была основана на принципе снижения налога на продажи за счет уже уплаченного налога на бизнес-ресурсы во избежание двойного налогообложения, что позволило бы снизить уклонение от уплаты налогов с продаж посредством вертикализации бизнеса. НДС не зависит от степени вертикальной интеграции в отрасли. Каждая фирма облагается налогом только на ту часть своего конечного продукта, которая превышает стоимость исходного материала, приобретенного у других компаний, работающих с добавленной стоимостью. Следовательно, конечные товары будут облагаться налогом пропорционально их отпускной цене. В свою очередь это не приведет к искажению относительных цен на товары.

Только спустя несколько десятилетий идея В. фон Сименса была доработана экономистом Морисом Лоре, который занимал в 1960-х гг. пост директора французских налоговых органов [126]. И в результате первопроходцем во введении НДС стала именно Франция, которая не только расширила новую систему налогообложения оборотов в 1954 г., но и дала ей известное в наши дни название «налог на добавленную стоимость». Вскоре после этого, в конце 1960-х гг., в бывших французских колониях Кот-д'Ивуаре и Сенегале был введен НДС на уровне промышленного производства [64]. Опыт Кот-д'Ивуара был использован при разработке и внедрении во Франции Закона Пятой Республики №66-10 (1 января 1968 г.), который, по сути, внедрял НДС в современном понимании. Закон был нацелен на превращение НДС в единый налог на производственные расходы путем установление единого порядка его исчисления и уплаты.

До начала 1970-х гг. НДС был введен менее чем в 10 странах мира [100]. Процесс внедрения НДС был ускорен принятием Советом ЕС директивы об обязательном переходе стран-членов Европейского Союза к налогу на добавленную стоимость. Согласно данному документу, участники ЕС должны были перейти на НДС в срок до 1 января 1970 г. Что касается новых членов союза, то перед вступлением в союз потенциальному участнику следовало

предварительно наладить функционирование систему взимания НДС на своей территории [141].

По образцу Европы построены системы НДС в большинстве стран мира. Так, Япония ввела в 1989 г. НДС по методу вычитания [96]. Он отличается от стандартного НДС, позволяя фирмам брать кредит на покупки от компаний, освобожденных от уплаты налогов, несмотря на то что на эти покупки НДС не был уплачен. Примерно две трети всех предприятий в Японии полностью освобождены от НДС, а дополнительные предприятия частично освобождены. Этот кредит влияет на снижение налогового бремени и создает стимулы для японских фирм на покупку из освобожденных от налогов отечественных компаний, а не от импортеров (которые не получают кредит) [66].

В 1991 г. Канада ввела федеральный налог на добавленную стоимость в качестве налога на товары и услуги [146]. В данном варианте НДС взимается с покупателя поставщиками, ответственными за сбор налога. Этот налог заменил налог с продаж производителей и налог на производственную деятельность [150].

Интересным является факт, что НДС достаточно охотно вводят как правительства развитых, так и развивающихся стран. Так, в государствах ЕС новый налог способствовал упрочнению экономических связей и устранению несоответствий в торговле, которые были вызваны ранее существовавшими косвенными налогами. Страны Южной Америки (например, Бразилия) и Китай ввели НДС для развития внешнеторговой деятельности и увеличения налоговых поступлений [101]. НДС приносит стабильно высокий доход в бюджет. Именно по этой причине налог является основным для большинства государств мира.

Распространение НДС также ускорило благодаря сильной поддержке со стороны Международного валютного фонда (МВФ). Следует отметить, что США остаются одной из немногих развитых стран, не принявшей НДС. Другой страной без централизованной системы НДС до недавнего времени была Индия. Но с 2005 г. в стране был запущен процесс поэтапного введения НДС, который в индийской версии назван налогом на товары и услуги. К концу 2017 г. во всех штатах Индии был принят налог на товары и услуги [57]. Ранее правительство Индии

неоднократно предпринимала попытки проведения налоговой реформы, которые были неудачными по политическим причинам. Также есть группа небольших и экономически слаборазвитых стран, не принявших НДС, поскольку преимущества от введения нового налога являются для них малозначительными.

НДС относится к акцизным налогам, поскольку он, во-первых, имеет массовый характер, во-вторых, включается в цену товара. Акциз изначально взимался в натуральной форме в виде части произведенного продукта. В последствии акциз принял денежную форму. В составленной нами таблице представлены товары, которые облагались акцизом (таблица 3 приложение А).

Все акцизные налоги в свою очередь делятся на индивидуальные – универсальные. Современное понимание акцизного налога – это именно индивидуальный акциз, налагаемый на определенный круг товаров (иногда услуг). НДС же относится к акцизам универсальным и при их сопоставлении можно выделить ряд преимуществ НДС. Сопоставление НДС с акцизами приведено нами в таблице 1.

Таблица 1 – Сравнение акциза и налога на добавленную стоимость по заданным характеристикам

Характеристики	Индивидуальный акциз	Универсальный акциз НДС
Налогооблагаемая база	Обычно распространяется на узкий ассортимент товаров. Взимается с производства товаров. Недостача подакцизного товара также является объектом.	Распространяется на все реализуемые товары и услуги. Взимается с потребления товаров.
Доля в цене товара/услуги	Составляет большую часть розничной цены целевых продуктов	Составляет не более 1/3 розничной цены облагаемых товаров/услуг
Ведущие функции	Фискальная и регулирующая	Фискальная и контрольная
Особенности расчёта	Налог на единицу, стоимость которой составляет определенную сумму для объема или единицы приобретенного предмета	Является адвалорным налогом и пропорционален цене товара

Источник: составлено автором

Первым и наиболее значимым преимуществом НДС является универсальность объекта налогообложения. Если для акциза принципиальны индивидуальные характеристики товара, то в случае с НДС их значение не является определяющим. В большинстве случаев акцизы являются запретительным инструментом в руках правительства и должны дестимулировать потребление некоторых товаров. То есть наряду с фискальной ярко выражена регулирующая роль акциза. НДС же в первую очередь реализует фискальную функцию. Хотя в современном виде налога не менее важной его функцией является также контрольная. Цифровые технологии позволяют получать, прорабатывать, анализировать и накапливать данные обо всех налогоплательщиках и совершаемых операциях. Полученные сведения используются при пресечении и выявлении схем незаконной оптимизации налогообложения. Также различен и порядок расчета акциза и НДС. В случае с первым ставка применяется как к единице товара, так и к цене товара (адвалорная или специфическая ставка) а в случае со вторым – только к цене товара. Что еще раз подтверждает узкую специализацию акцизов.

За относительно короткий период времени НДС стал не просто неотъемлемой частью налоговых систем большинства стран мира, но и активно используется правительствами в выстраивании международной торговой сети [91]. Подобный успех заключается в очевидных преимуществах данного налога по сравнению с двумя другими представителями универсальных акцизов. Сравнение универсальных акцизных налогов представлено нами в таблице 2.

Таблица 2 – Сравнительный анализ налога на добавленную стоимость, налога с оборота и налога с продаж

Характеристики	НДС	Налог с оборота	Налог с продаж
1	2	3	4
Каскадный эффект	Нет	Да	Нет
Практика взимания	С величины добавленной стоимости на каждой стадии движения товара	В процентной доле от стоимости объема продаж (со всего оборота)	Со стоимости всей выручки от реализации

Окончание таблицы 2

1	2	3	4
Положительные черты	Высокая фискальная эффективность. Нейтральность к сбережениям и инвестициям. Стимулирование международной торговли.	Высокий потенциал фискальной функции	Достаточный фискальный потенциал. Простота исчисления и уплаты.
Отрицательные черты	Стимулирует применение схем уклонения от уплаты налога и незаконного возмещения. Несвоевременное возмещение уплаченных сумм участникам ВЭД.	Препятствует развитию конкуренции. Создает условия для искусственной интеграции торговли и промышленности.	Снижение роли фискальной функции. Может выступать инфляционным фактором. Эффект скрытой регрессии.
Особенности	Взимается на каждой стадии движения товара	Взимается на каждой стадии движения товара	Всегда взимается в розничной торговле (конечном звене движения товара)
Распространенность в мире	Широко распространен	До 1992 г. на территории бывшего СССР. В настоящее время не используется ни в одной стране	Ограниченное применение

Источник: составлено авторам по материалам [42]

Таким образом, НДС представляет собой налог с оптимальным соотношением положительных и отрицательных сторон. С одной стороны, сохраняется ведущая роль фискальной функции налога [140], с другой – значительно снижается каскадный эффект [130]. Также многочисленные исследования подтверждают, что НДС способствует привлечению инвестиций [47, 53, 103, 105]. Более того, современный НДС является наиболее цифровизируемым налогом. То есть у правительств появляется возможность использовать НДС не только для сбора денег, но и для сбора массива информации о налогоплательщиках, позволяющего практически полностью пресечь попытки использования теневых схем в практике ведения хозяйственной деятельности.

1.2 Экономическая сущность, основные конструктивные особенности и модели налога на добавленную стоимость

НДС в той или иной форме действует более чем в 160 странах. Налог может принимать различные формы в зависимости от комбинации его ключевых компонентов. В 1990 г. экономист Карл Шоуп провёл исследование, в котором выделил 576 номинально возможных комбинаций, сочетание которых может присутствовать при введении НДС [127].

Наиболее важными характеристиками налога являются на наш взгляд следующие:

1. Форма и методы расчета НДС.

Теория НДС предусматривает три возможные формы налога: продуктовую, доходную и потребительскую [134] (таблица 4 приложение А).

В продуктовой форме налога объектом налогообложения выступает валовая добавленная стоимость (ДС). Также в налогооблагаемую базу включается стоимость приобретенных инвестиционных товаров. Данное включение, однако, приводит к подорожанию инвестиций и способствует замене труда капиталом.

Доходная форма НДС в качестве объекта использует чистую ДС и предусматривает обложение только чистых инвестиций, что является более привлекательным для налогоплательщиков.

Объектом потребительской формы выступает разница между валовой ДС и валовыми затратами на инвестиции. При использовании данной формы не возникает искажений в производственном процессе между входящими потоками капитального и некапитального характера, то есть потребительская форма является экономически наиболее нейтральной.

Остановимся подробнее на таком ключевом элементе НДС, как объект налогообложения – добавленная стоимость (ДС). ДС создается в процессе

производства товаров и услуг или же прибавляется к стоимости услуг и продуктов, потребленных в процессе производства. Составляющими ДС выступают заработная плата, прибыль, амортизация, рента и процент. Для оценки в Системе национальных счетов важно рассчитывать ДС не только в чистом виде, но и как валовый показатель (таблица 5 приложение А)

Показатель валовой ДС широко распространен в международных сравнениях, что обусловлено относительной простотой его расчета. Что касается расчета самой ДС, то известно четыре основных метода (приложение А таблица 6). Применение того или иного метода определяет и порядок расчета величины обязательств по НДС.

Наибольшее распространение получил именно четвертый метод, что обусловлено несколькими причинами. Во-первых, метод позволяет определять размер обязательств по НДС без расчета ДС. Во-вторых, все операции между хозяйствующими субъектам должны подтверждаться документально, что упрощает процесс администрирования налога. В-третьих, в правильности расчета сумм НДС заинтересован покупатель, что обеспечивает дополнительный контроль деятельности поставщика. В-четвертых, сохраняется возможность применения разных ставок налога. В-пятых, присутствует свобода в выборе налогового периода.

2. Принципы НДС: принцип нейтральности и принцип всеобщности.

Принцип всеобщности подразумевает, что все товары без исключения подлежат обложению НДС [51]. Однако на практике государства используют всевозможные ограничения и освобождения. Например, в ряде стран социально-значимые товары освобождены от уплаты НДС или могут платить налог по сниженной ставке.

Принцип нейтральности предполагает, что условия исчисления и уплаты налога одинаковы по отношению ко всем объектам и субъектам налогообложения; применяется единая налоговая ставка, а налоговая база нейтральна по отношению к доходам [51].

3. Количество ставок налога.

Данная характеристика следует из характеристик принципов НДС. В зависимости от того, какой принцип будет избран ведущим и на сколько четко он будет соблюдаться, зависит число возможных ставок НДС.

4. Принцип удержания НДС: принцип происхождения и принцип назначения.

В большинстве стран мира применяют принцип назначения, согласно которому общий доход от НДС по отношению к товару (услуге) накапливается в стране, в которой происходит конечное потребление [134]. Применение этого принципа требует, чтобы НДС был вычтен в процессе осуществления экспорта и добавлен в процессе осуществления импорта. Это достигается посредством применения нулевой ставки к экспортным операциям и предоставления экспортерам возможности возмещения сумм кредита по НДС, уплаченного при совершении операций на внутреннем рынке.

Вторым вариантом удержания НДС является принцип страны происхождения, который предполагает накопление общего дохода от НДС по отношению к товару (услуге) в стране-производителе вне зависимости от места конечного их потребления [134]. Согласно данному принципу от уплаты налога освобождается импорт, но не освобождается экспорт. В некоторых случаях применение принципа страны происхождения приравнивают к взиманию таможенных пошлин, что может способствовать установлению режима свободной торговли между странами (приложение А таблица 7).

Следует отметить, что возможно сочетание двух принципов на территории страны в случае ее участия в таможенном или экономическом союзе. Варианты применения принципов удержания НДС представлены нами на рисунке (рис. 1).

ВАРИАНТ 1

Принцип страны назначения +
принцип страны происхождения

Другие страны-торговые партнеры

**ВАРИАНТ 2**

Принцип страны назначения

Другие страны-торговые партнеры



Рисунок 1 – Возможности применения принципов взимания налога на добавленную стоимость

Источник: составлено автором

В первом варианте комбинируется использование принципа страны назначения и принципа страны происхождения. В таком случае между странами-участницами союза НДС удерживается по принципу происхождения, а при реализации в другие государства – по принципу назначения. Примером комбинирования принципов удержания НДС до начала 2000-х гг. был Союз независимых государств [38]. Второй вариант предполагает использование только принципа страны назначения, то есть при экспортных операциях ставка НДС равна нулю, а при импортных – ставке, принятой в стране ввоза. При этом не учитывается, входят ли государства в торговые или таможенные союзы.

Применение принципа страны происхождения целесообразно в условиях его повсеместного внедрения, когда торговые условия будут примерно одинаковы для всех участников ВЭД. В ином случае применение данного принципа может привести к двойному налогообложению товаров и услуг.

5. Освобождение от уплаты налога и нулевая ставка

Данный пункт также напрямую связан с принципами НДС, соблюдаемыми в стране. Исходя из принципа всеобщности налога, освобождение недопустимо,

поскольку оно означает исключение некоторых категорий лиц из числа плательщиков налога. Однако в некоторых случаях освобождение может быть использовано. Например, для устранения двойного налогообложения и повышения налоговой нейтральности; для снижения затрат на налоговое администрирование; для поддержания социально-значимых категорий товаров.

6. Порядок и сроки возмещения налога из бюджета

В теории возмещение сумм излишне уплаченного налога должно осуществляться по окончании налогового периода, в котором возникла переплата и когда была предоставлена налогоплательщиком декларация по НДС [42]. В большинстве развитых стран подобная практика имеет место быть: возмещение налога производится в течение четырех недель с момента предъявления налогоплательщиком соответствующего требования [145]. Однако в развивающихся странах и странах с переходной экономикой ситуация иная. Срок обработки требований о возмещении НДС часто варьируется от несколько месяцев до года и более. В случае, если в стране продвигается политика стимулирования экспорта, то подобная практика может серьезно подорвать конкурентоспособность экспортных товаров.

При определении порядка возмещения НДС ключевую роль играет принцип удержания налога, который также является одним из факторов в установлении цены реализации товара.

Таким образом, перед руководством страны, вводящей НДС, возникает сложная задача по моделированию НДС. Здесь необходимо найти приемлемый баланс интересов трех сторон: правительства, бизнеса и граждан. Цель правительства будет заключаться с одной стороны в увеличении доходов государственного бюджета, с другой стороны в создании привлекательных условий для функционирования частных компаний. Что касается бизнес структур, то важной для них является возможность конкурирования на внешнем рынке в рамках установленных налоговых рамок. Для граждан является важным справедливость налогообложения. НДС как в теории, так и на практике может принимать самые разные формы, содержать исключений, скидок, вычетов и нулевых ставок.

Исследование К. Шоупа показывает, что в большинстве стран, принявших НДС, возможные комбинации элементов налога совпадают. Практически все страны выбрали НДС по типу потребления, с удержанием налога по принципу назначения и расчету по кредитному методу; в дополнение к нулевой и основной ставке применяется еще несколько, а также принят перечень товаров, освобожденных от уплаты налога.

Кроме того, в НДС, спроектированному в рамках теории оптимального налогообложения (эффективный НДС), должны быть исключены следующие факторы:

1. Особые условия для мелких компаний (освобожденные фирмы не имеют права на возмещение сумм уплаченного налога, что в свою очередь влияет на цены, которые они платят за ресурсы, и может привести к неэффективности производства).

2. Уклонение от уплаты налога (особенно широко распространено в развивающихся странах и странах с переходной экономикой) [48].

3. Высокая стоимость добросовестности налогоплательщика (ситуация, в которой стоимость выполнения обязательств по уплате НДС выше, чем стоимость уклонения) [90].

Однако на практике ситуация редко бывает идеальной. История НДС показывает, что налог вводился с целью реализации фискальной функции, и (или) с целью углубления межгосударственной экономической интеграции, и с целью оптимизации действующей системы косвенного налогообложения (таблица 8 приложение Б).

На сегодняшний день в качестве идеальной признается модель НДС, действующая на территории Новой Зеландии [2]. Новозеландский вариант НДС построен по канонам европейской модели налога, но с более строгим соблюдением принципов НДС, что выражается в единой ставке налога, малом количестве исключений, широкой налоговой базе. Многие страны, вновь вводящие НДС (например, Индия), ориентируются именно на опыт Новой Зеландии.

Во многих странах НДС вводился с особыми условиями для определенных компаний, кроме того, высокие ставки налога в ряде стран способствовали активизации недобросовестности налогоплательщиков. Сводя воедино результаты теоретического обоснования и практического применения НДС можно сделать вывод, что основными конструктивными особенностями налога являются:

1. Высокая фискальная эффективность – наиболее распространенная причина для введения налога.

2. Широкая налоговая база – в отличие от иных форм акцизов, обложению НДС подлежат все товары и услуги за небольшим исключением, установленным правительством.

3. Стимулирование международной экономической интеграции – показателен пример Европейского Союза, когда одним из обязательных условий принятия нового участника было наличие НДС в налоговой системе страны.

4. Простота администрирования – современные технологии позволяют сделать НДС не только простым в администрировании, но и наиболее информационно-ёмким налогом.

На сегодняшний день можно выделить две основные модели косвенных налогов: НДС и налог на товары и услуги (НТУ) [74]. Обе модели выстроены на основании принципов и рекомендаций Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) и Международного валютного фонда (МВФ), однако, имеют ряд различий (таблица 3).

Таблица 3 – Характеристики моделей косвенного налогообложения

Характеристика	Модель косвенного налогообложения	
	1	3
Название модели	Налог на добавленную стоимость (НДС/VAT)	Налог на товары и услуги (НТУ/GST)
Год первого введения	1954г.	1986г.
Страна первоначального введения модели	Кот-д'Ивуар	Новая Зеландия
Налогооблагаемая база	Узкая	Широкая
Определение налогооблагаемого лица	Узкое	Широкое

Окончание таблицы 3

1	2	3
Порог регистрации для целей обложения налогом	Низкий порог регистрации	Высокий порог регистрации
Количество ставок налога	Несколько ставок	Единая ставка
Количество исключений	Много исключений	Мало исключений
Применение ставки 0%	Распространено	Сведено к минимуму
Соответствие принципу нейтральности	Достаточное соответствие	Высокое соответствие
Примеры стран, в которых действует модель	Германия, Нидерланды, Франция, Италия, Великобритания, Бельгия, Испания, Швейцария, Россия	Новая Зеландия, Канада, Индия, Сингапур, Австралия

Источник: составлено автором

Модель НТУ является по сути модернизированной версией НДС, но выстроенной с учетом практического опыта функционирования НДС. Поэтому НТУ является более нейтральной моделью по отношению к налогоплательщикам.

В настоящее время все более актуальным становится вопрос об еще одной конструктивной особенности НДС, которая ранее отвергалась ведущими экономистами – экспортное стимулирование. Такие исследователи, как Мартин Фельдштейн и Пол Кругман [81], Михир Десаи и Джеймс Хайнс [72] на рубеже XX-XXI вв. писали о том, что НДС не является ни конкурентным, ни антиконкурентным преимуществом (как бы ни было определено понятие конкуренции). Также М. Фельдштейн и П. Кругман отмечают, что зачастую страны с НДС имеют объемы экспорта меньшие, по сравнению с объемами импорта. Кроме того, налог если и способен показывать некоторые эффекты в международной торговле, то лишь в краткосрочной перспективе. Что касается долгосрочного эффекта, то за счет накопления иностранных инвестиций (которые НДС не облагаются) возможно увеличение доли импорта с последующим преобладанием над объемами экспорта. К подобному выводу приходит также и Джоэл Слэмрод, рассматривавший труды М. Фельдштейна и П. Кругмана, а также теорему симметрии Лернера, и отнёсший вопрос экспортного потенциала НДС к области экономической эзотерики. Рассмотрение современной ситуации позволяет увидеть несколько иные тенденции (таблица 9 приложение В). Таблица составлена на

основании рейтинга экспортеров за 2017 г. по данным Всемирной торговой организации (ВТО). Данные по объемам импорта приведены также для ведущих экспортеров без дополнительного ранжирования по данному показателю.

Таблица 9 приложения В показывает, что в 20-ке ведущих экспортеров только в 4-х странах отсутствует НДС. Однако в Канаде данный налог фактически есть, поскольку введен в некоторых штатах наряду с налогом на потребление. В Японии вопрос относительно наличия НДС является спорным, поскольку многие исследователи относят действующий налог к налогу с продаж. В рамках данного исследования примем, что в Японии действует налог на товары и услуги (НТУ). В США взимается налог с продаж, а в Гонконге вообще нет косвенных налогов по типу НДС. С другой стороны, Гонконг и Тайпей являются частью территории Китая и относятся скорее к особым экономическим зонам страны, нежели к самостоятельным государствам, показатели которых могут быть учтены при описании общей ситуации.

Россия входит в первую двадцатку стран по объему экспорта. Традиционно лидерами в данном направлении являются США и Китай. А основные торговые партнеры России – страны ЕС и «Азиатские тигры» делят между собой оставшиеся позиции.

Если рассматривать приведенный перечень с позиции экспортоориентированности НДС, то можно увидеть, что преобладание объемов импорта характерно для 9 стран, причем только в 3 из них можно говорить о значительном преобладании импорта. Из этих трех стран НДС действует только в Великобритании. Учитывая, что налог в большинстве стран с преобладанием экспорта был введен достаточно давно, можно предположить, что утверждения М. Фельдштейна и П. Кругмана могут быть не совсем верны в отношении стран-локомотивов мировой торговли.

Рассмотрение дополнительных характеристик систем НДС показало, что в большинстве представленных в таблице стран (а именно в одиннадцати) наравне с базовой ставкой, применяется ряд дополнительных, сниженных. При этом характерна общая тенденция к повышению ставок налога. Что касается порядка

возмещения сумм уплаченного НДС экспортерам, то во всех государствах, за исключением Китая, действует принцип полного возмещения, то есть величина суммы возмещения не корректируется. И здесь опыт КНР представляет особый интерес.

В этой стране, действует уникальная модель НДС, предусматривающая дифференциацию не только ставок самого налога, но и дифференциацию ставок возврата ранее уплаченных сумм НДС [156]. То есть, если экспортер на внутреннем рынке уплатил НДС по ставке 11%, то при расчёте суммы налога к возмещению может быть применена понижающая ставка, величина которой устанавливается налоговым бюро. Возможен и вариант не возмещения НДС в случае, если деятельность экспортера попадает под действие ограничивающих приказов руководства страны. С 2019 г. 100% возмещение сумм налога полностью упразднено и экспортер, в лучшем случае, может претендовать на выплаты по более высоким ставкам.

В целом можно сделать вывод, что на современном этапе НДС активно используется в качестве инструмента манипулирования поведением участников рынка. Что в свою очередь актуализирует вопрос о функции экспортного стимулирования посредством НДС. В данном случае важна степень соблюдения принципа нейтральности налога по отношению к компаниям экспортерам. На наш взгляд возможно классифицировать модели НДС и НТУ по степени соблюдения принципа нейтральности (таблица 4).

Таблица 4 – Классификация моделей налога на добавленную стоимость по степени соблюдения принципа нейтральности

Параметр	Модель		
	Новозеландская	Европейская	Китайская
1	2	3	4
Ставка НДС	Недифференцированная (единая)	Недифференцированная	Дифференцированная
Ставка возмещения НДС для экспортеров	Дифференцированная	Недифференцированная	Дифференцированная

Окончание таблицы 4

1	2	3	4
Степень соблюдения принципа нейтральности	Высокая степень	Средняя степень	Низкая степень
Примеры стран	Новая Зеландия, Индия, Сингапур, ОАЭ	Германия, Нидерланды, Франция, Италия, Великобритания, Бельгия, Испания, Швейцария, Россия	Китай

Источник: составлено автором

При классификации моделей НДС учитывались следующие параметры: количество ставок налога в стране, ставка возмещения налога для экспортеров и степень соблюдения принципа нейтральности. Причём вывод по третьему параметру производился исходя из значений первых двух.

Новозеландская модель. К данной модели относятся страны с косвенным налогом по типу НТУ. Высокая степень соблюдения принципа нейтральности модели обеспечивается за счет применения единой ставки налога на внутреннем рынке и отсутствием корректировочных ставок к суммам налога, заявленным к возмещению.

Европейская модель. К данной модели относятся страны с косвенным налогом по типу НДС. Для данной модели характерно наличие нескольких ставок НДС на внутреннем рынке страны, что уже в некоторой степени принцип нейтральности нарушает. Именно по этой причине данной модели присваивается «средний» статус нейтральности. Компании получают возмещение налога из бюджета в полном объеме, то есть корректировочные ставки к заявленным суммам не применяются.

Китайская модель. К данной модели относятся страны с косвенным налогом по типу НДС, однако со значительными вариациями. В китайской модели присутствует не только множественность ставок налога на внутреннем рынке, но и корректировочные ставки, применяемые к суммам НДС, заявленными компаниям-экспортерами к возмещению по операциям на внутреннем рынке. Данная

особенность снижает нейтральность НДС. Именно дифференциация ставок возврата послужила причиной обвинений в адрес Китая в предоставлении своим фирмам несправедливого преимущества на мировом рынке. В Отчете о глобальной торговле (Global Trade Alert Report) за 2010 г. китайская система возмещения НДС для экспортеров определена как наиболее важная дискриминационная мера государства в отношении внешней торговли [77]. На сегодняшний день к данной модели относится только одна страна.

Рассмотрение основных компонентов НДС позволяет сделать вывод, что налог встроен в налоговую систему государства в соответствии с целями и задачами государства. При более строгом соблюдении принципов (как в Европейской и Новозеландской моделях) ограничивается вариативность ставок налога и возможность воздействия на налогоплательщиков посредством предоставления (или ограничения) дополнительных льгот. Менее строгое следование принципам расширяет полномочия государства и допускает расширение регулирующей функции налога. При этом опыт стран Европейской и Новозеландской моделей, а также Китая является информативным для проектирования возможных изменений в налоговых системах других стран.

1.3 Специфика реализации принципа нейтральности и регулирующей функции налога на добавленную стоимость

Функции НДС формируются исходя из основных принципов налога. Модель НДС, действующая на территории ЕС, является базовой для других стран мира, в том числе и России. Система европейского НДС основана на двух основных принципах, а именно:

1. Принцип общей системы НДС. Данный принцип закреплен в статье второй Первой директивы по НДС, в которой говорится, что налог должен применяться и по отношению к товарам, и по отношению к услугам [83]. Кроме того, НДС платит только конечный потребитель [61].

2. Принцип нейтральности НДС. Данный принцип закреплен в первой директиве ЕС по НДС. Принцип нейтральности относится к необходимости достижения такой гармонизации законодательств о налогах с оборота, которая устранил искажающие конкуренцию факторы, и, следовательно, обеспечит нейтралитет в конкуренции (в каждой стране аналогичные товары должны нести одинаковое налоговое бремя независимо от длины производственно-сбытовой цепочки).

Однако в системе НДС действует ряд исключений. Например, пониженные ставки, освобождение определённых категорий товаров и услуг от уплаты налога [89]. Подобные исключения привели к тому, что два принципа НДС стали противоречить друг другу. Это приводит к диалектической борьбе, в результате которой должно быть принято решение об интерпретации правил НДС относительно возможных исключений. То есть возникает вопрос о том, какой из принципов является ведущим [41]. На сегодняшний день в юридической практике ЕС более весомым является принцип нейтральности НДС [145].

Для наглядного представления ситуации, когда система НДС рассматривается с позиции первого или второго принципа, нами была составлена таблица 5.

Таблица 5 – Проблема противоречия принципа общей системы и принципа нейтральности налога на добавленную стоимость

Принцип		Принцип общей системы НДС	Принцип нейтральности НДС
Возможные трансформации системы НДС	Положительные	<ul style="list-style-type: none"> • строгая определённость при толковании исключений; • правовая определённость 	<ul style="list-style-type: none"> • более нейтральная система НДС; • более тонкая интерпретация исключений
	Отрицательные	<ul style="list-style-type: none"> • менее нейтральная система 	<ul style="list-style-type: none"> • размывание налоговой базы; • правовая неопределенность

Источник: составлено автором

Нейтральность НДС не является понятием унифицированным и может быть рассмотрена с разных позиций. На наш взгляд, можно выделить четыре ключевых компонента принципа нейтральности налога, которые могут в некоторой степени оказывать искажающее воздействие. При декомпозиции принципа нейтральности в свою очередь могут быть выделены подвиды принципа. Нами была составлена таблица (таблица 6) возможного анализа различных видов проявлений принципа нейтральности налога, в которой приведены ключевые компоненты принципа и их характеристики [10].

Таблица 6 – Декомпозиция различных видов проявлений принципа нейтральности налога на добавленную стоимость

Элемент принципа нейтральности	Проявление принципа нейтральности	Характеристика
1	2	3

Окончание таблицы 6

1	2	3
Объект налогообложения	Нейтральность объектная	Предполагает нейтральность НДС в едином порядке исчисления и уплаты налога для всех существующих в стране объектов налогообложения
Субъект налогообложения	Нейтральность субъектная	Принцип рассматривается с позиции налогоплательщика и проявляется в едином порядке реализации налоговых обязанностей и прав для всех плательщиков НДС вне зависимости от характеристик налогоплательщика.
Ставка налоговая	Нейтральность ставок	Проявляется в установлении единой ставки НДС без каких-либо исключений. (имеется в виду классический вариант: единая ставка налога и ставка 0% НДС для экспорта).
Период налоговый	Нейтральность периода налогового	Предусматривает установление единого налогового (отчетного) периода для всех плательщиков НДС, без разделения на группы и категории. Искажение нейтральности налогового периода будет наблюдаться при применении дифференцированного налогового периода НДС в зависимости от объемов выручки или категории налогоплательщика.

Источник: составлено автором

Предложенные виды проявления принципа нейтральности представлены нами в виде рисунка (рис. 2), на котором отображены ключевые элементы каждой позиции. В качестве факторов потенциального искажения принципа нейтральности НДС могут выступать объекты, субъекты, ставки налога, налоговый период.

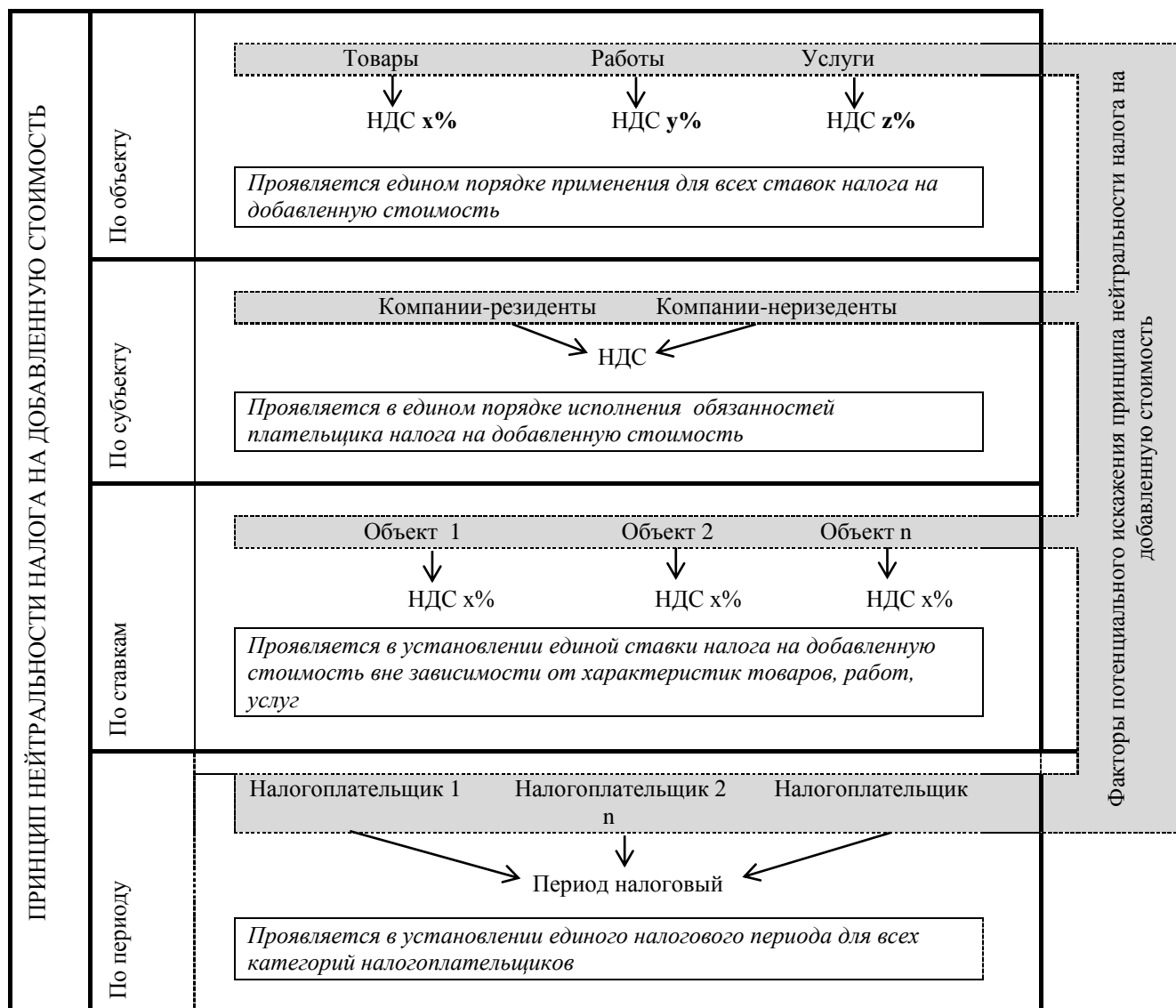


Рисунок 2 – Варианты рассмотрения принципа нейтральности налога на добавленную стоимость

Источник: составлено автором

Действующие системы НДС в странах мира выстроены с учетом тех или иных допущений в виде дифференцированных ставок или особого порядка уплаты налога для некоторых категорий налогоплательщиков. С другой стороны, сочетание все четырех изложенных позиций в одной системе может свидетельствовать об абсолютной нейтральности НДС и идеальном НДС.

В зависимости от преобладания той или иной точки зрения при рассмотрении принципа нейтральности, функции НДС проявляются в большей или меньшей степени.

Йоахим Ланг в Проекте кодекса налоговых законов для государств Восточной Европы пишет, что помимо выполнения первичной функции – покрытия финансовых потребностей государства, налоги используются для регулирования настроения налогоплательщиков в сторону лояльности к вектору политики правительства (регулирующая функция). В свою очередь регулирующая функция неизбежно влечёт за собой социальную, так как «Во всех странах налоги используются в качестве рычагов общественного управления, и нет в странах мира конституции, запрещающей это» [33].

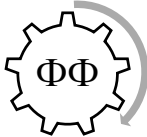
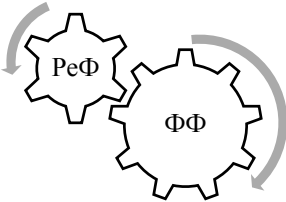
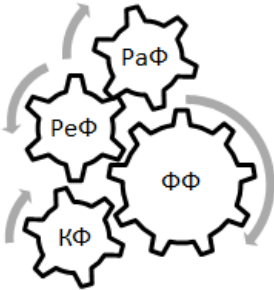
Ричард А. Масгрейв в книге «Теория общественных финансов» (1959г.) выделил стабилизирующую, перераспределительную и распределительную функции налогов, подчеркнув тем самым, что главной целью государственного управления является поддержание стабильного экономического роста [110]. Кэмпбелл Р. Макконнелл, Стэнли Л. Брю и Шон М. Флинн отмечают, что налоги не только являются значимым источником доходов правительства, но и оказывают влияние на экономику страны в целом, поэтому, помимо фискальной, им присуща регулирующая, распределительная и социальная функции [12]. Эрик М. Золт и Ричард М. Берд ставят на первое место перераспределительную функцию, отмечая, что в обществе новой формации эта функция играет ключевую роль [55]. Борис И. Биттекер и Стэнли Суррей сходятся во мнении, что налоги могут выполнять и регулирующую функцию, поскольку могут быть использованы для управления деятельностью частного сектора в соответствии с желаниями правительств. Исследователи отмечают, что налогообложение стало широко использоваться по всему миру для целей регулирования с 1970-х гг., когда в США был введен бюджет налоговых расходов. Реувен С. Ави-Йона в статье «Три цели налогообложения» отмечает, что налогам присущи три основные функции: фискальная, перераспределительная и регулирующая [52].

Суммируя основные теории западных учёных, относительно функций налогов становится очевидным, что неоспоримой является только лишь фискальная функция налогов, в то время как единого мнения по остальным нет. Также нет и общего понимания приоритетности функций.

В советской России учёными высказывались мнения о возможности построения социалистической налоговой системы, а сами налоги рассматривались в целом через призму марксистско-ленинского учения. При этом для авторов данного периода характерно рассмотрение функций налогов только через призму их сущности, тогда как теоретики конца XX – начала XXI в. определяют функции еще и через форму проявления сущности. Так, А.М. Бирман, В.В. Бочаров, В.П. Дьяченко и С.В. Барулин [3] выделяли фискальную, контрольную и распределительную функции налогов [4]. А.М. Александров и Э.А. Вознесенский придерживались мнения, что налогам присущи только фискальная и контрольная функции, тогда как распределительная относится к иным экономическим категориям [6]. Интересным является тот факт, что второй по важности функцией финансов и, как следствие, налогов называли контрольную. Так, в 1933 г. вышел первый в СССР учебник по финансам «Финансы СССР», в котором первая глава посвящена описанию важности контрольной функции [8].

На сегодняшний день среди российских учёных продолжаются дискуссии относительно функций налогов. Все высказываемые мнения мы разделили на три основные группы и представили в таблице (таблица 7).

Таблица 7 – Функции налогов

Исследователи	Год	Мнение	Расшифровка
И.В. Горский	2003		<p>ФФ – фискальная функция налогов. Только эта функция присуща налогам, поскольку за всю историю налогообложения ФФ оставалась неизменной. Остальные процессы, запускаемые в ходе налогообложения не могут быть названы функциями.</p>
Д.Г. Черник, Г.Б. Поляк, А.Н. Романов	2012		<p>ФФ и РеФ. В тесной взаимосвязи с фискальной функцией (ФФ) находится функция регулирующая (РеФ). РеФ призвана влиять на поведение налогоплательщиков и некотором роде противоположна ФФ. РеФ является отражением экономической политики государства.</p>
А.В. Брызгалин, В.Г. Пансков, И.А. Майбуров	1997- 2011		<p>ФФ, РеФ, КФ, РаФ. Макро- и микроэкономическое влияние налогов не может быть представлено только ФФ или ФФ и РеФ. Дополнительно следует обозначить контрольную функцию (КФ) и распределительную функцию (РаФ).</p>

Источник: составлено автором

По таблице видно, что общим для всех учёных является мнение относительно приоритетности фискальной функции налогов. Данная функция закрепились за налогами со времён Римской Империи, когда под термином «фиск» (от латинского «fiscus» – корзина) понимали финансовый центр Империи, который производил сбор всех возможных доходов страны. Следующей по признанности является регулирующая функция налогов, которая известна благодаря Джону М. Кейнсу [135]. По Дж. М. Кейнсу государство может использовать налоги как инструмент стимулирования и дестимулирования экономических субъектов, что в перспективе способствует достижению поставленных экономических целей. Стоит отметить, что тенденция к многофункциональности налогов сопряжена с уровнем социально–экономического развития государства. Если на начальных этапах за налогами закрепляется только функция денежного обеспечения государственных потребностей, то с усложнением организации общественных отношений налогам приписывается все большее количество функций.

Начало советского периода с 1917 г. до конца 30-х гг. в истории России ознаменовано преобладанием значимости регулирующей функции налогов. В этот период основной целью было искоренение капиталистических элементов в обществе, что проявляло, к примеру, в особенностях обложения прямыми и косвенными налогами. Так в 1917 г. был выпущен Декрет «О взимании прямых налогов» [24], который предписывал уплачивать налог с прироста прибылей торговых компаний, промышленных предприятий и личных домохозяйств. Годом позже для изъятия средств у зажиточных слоёв населения в пользу революционного строительства был введён единовременный чрезмерный десятимиллиардный налог. Крестьянские хозяйства, относящиеся к бедным, не облагались налогами, в то время как более зажиточные крестьяне платили налог по льготной ставке. Доход рабочих и служащих облагался налогом с незначительной прогрессией, а для населения с низкой оплатой труда был предусмотрен значительный необлагаемый минимум. При взимании косвенных налогов наиболее высокие ставки применялись для предметов роскоши, но не для товаров массового

потребления (впоследствии эти налоги были значительно снижены или упразднены).

По мере укрепления советской власти и усиления неэкономических методов регулирования государства регулирующая функция налогов стала ослабевать. К концу 30-х гг. XX в. вновь превалирующая роль была отведена фискальной функции налогов. Особенно фискальная функция налогов проявилась в годы Великой Отечественной войны и первые послевоенные пятилетки. Государство по максимуму изымало средства населения для восполнения военных затрат. Действовали такие налоги как военный, на холостяков, одиноких и малосемейных граждан. В 50-60 гг. роль налогов как инструмента экономической политики государства максимально ослабла. Для большей части населения СССР перестал быть актуальным подоходный налог [22], а налоги с предприятий взимались в форме изъятия излишков прибыли. Налоги превратились в чисто фискальный механизм, а функции по регулированию, распределению и контролю полностью перешли к государству. Подобная ситуация имела место быть вплоть до конца 80-х гг. 20 в.

Период перестройки и становления современной России требовал большого количества денежных средств, нехватку которых новое правительство восполняло посредством введения новых налогов и повышения ставок уже существующих. Период с 1990 по 1997 гг. зачастую характеризуют как период максимальных ставок и максимального количества налогов (к концу 1997 г. насчитывалось порядка 40 видов налогов) [39]. НДС был введен в 1992 г. с принятием закона «О налоге на добавленную стоимость» (позднее 2001 г. его заменил налоговый кодекс России). Правительству был необходим простой в администрировании и эффективный инструмент привлечения средств в бюджет, поскольку потребности страны необходимо обеспечивать, а налог на доход и налог на прибыли в полной мере неспособны удовлетворить данную потребность. К тому же государство ушло от политики центрального регулирования и распределения, что дополнительно обострило экономическую ситуацию в стране. Итогом данного периода стала налоговая реформа 1998-2004 гг., которая заложила фундамент для формирования

существующей налоговой системы РФ. Помимо этого, реформа актуализировала среди академического сообщества обсуждения функций налогов. Стоит отметить, что тенденция к многофункциональности налогов сопряжена с уровнем социально-экономического развития государства. Если на начальных этапах за налогами закрепляется только функция денежного обеспечения государственных потребностей, то с усложнением организации общественных отношений налоги начинают выполнять иные, но связанные с фискальной, функции.

В основу данного исследования положен тезис о многофункциональности налогов. Государство, собирая с денежных средства с налогоплательщиков, создает тем самым предпосылки для реализации регулирующей, контрольной и распределительной функции. Более того, та или иная функция может иметь более масштабное проявление на микро или на макроуровне [19]. В России функции налогов рассматриваются, по большей части, в общем и целом без деления на виды налогов. Подобная унификация имеет место быть при описании глобальных явлений, однако не вполне правильно утверждать, что любой из налогов выполняет строго определенный перечень функций и не может выполнять (или не выполнять) другие функции.

Потенциально НДС можно приписать те же функции, что и всем налогам в целом. Но при более детальном рассмотрении становится очевидным, что в российских условиях функции налога выражены не равномерно. Кроме того, совокупность функций НДС формирует инструментарий налога, посредством которого каждая функция реализуется на практике. Сравнение функций представлено нами в таблице (таблица 8).

Таблица 8 – Функции налога на добавленную стоимость

Функция	Фискальная	Регулирующая	Контрольная	Социальная (распределительная)
Общее описание	Налог как инструмент изъятия в пользу государства части доходов граждан и организаций (ст. 8 НК РФ)	Налог как инструмент достижения определённых государственных целей (ст. 174.2, 176.1 НК РФ)	Налог как инструмент контроля за деятельностью организаций и граждан (гл. 15, 16 НК РФ)	Налог как дополнительный инструмент решения социально-экономических задач государства
Цель	Регулярное пополнение бюджета страны	Стимулирование действий налогоплательщиков в интересах государства	Предупреждение уклонения от уплаты налога	Решение задач, находящихся вне рыночного саморегулирования
Степень значимости	Основная	Дополнительные		
Степень выраженности	Наиболее ярко выражена	Ярко выражена	Ярко выражена	Имеет место быть
Инструментарий	Ставки налоговые (ст. 164 НК РФ)	Ставки налоговые льготные (ст. 164 НК РФ); льготы и освобождения (ст. 145, 145.1, 149, 150); экспортные коэффициенты налоговые	Цифровые технологии налогового администрирования (ст. 11.2, 169 НК РФ); механизм восстановления сумм налога (ст. 170 НК РФ)	Система распределения полученных средств (гл. 10 БК РФ, ст. 149, 164 НК РФ)
Проявление на федеральном уровне	Формирует свыше 1/5 доходов федерального бюджета	Стимулирование российских производителей; поддержка корпораций-экспортёров; поддержка экспорта	Повышение собираемости НДС, автоматизация работы налоговых органов	Поддержка социально-значимых направлений государственной политики
Проявление на региональном уровне	Не зачисляется в региональные бюджеты (ст. 56 БК РФ)	Поддержка местных производителей; развитие экспорта в приграничных регионах	Предупреждение уклонений от уплаты налога	Поддержка социально-значимых направлений в определённых регионах

Источник: составлено автором

По данным таблицы 8 в НДС наиболее ярко выражены фискальная, регулирующая и контрольная функция. В то время как социальная (распределительная) функция проявляется скорее в контексте функции регулирующей. Кроме того, инструменты, посредством которых функции реализуются на практике, могут играть дублирующую роль. Пересечение инструментов и значимость каждой из функций представлены нами на рисунке 3, где ЦТ – цифровые технологии, $K_{\text{эсп}}$ – экспортные коэффициенты.

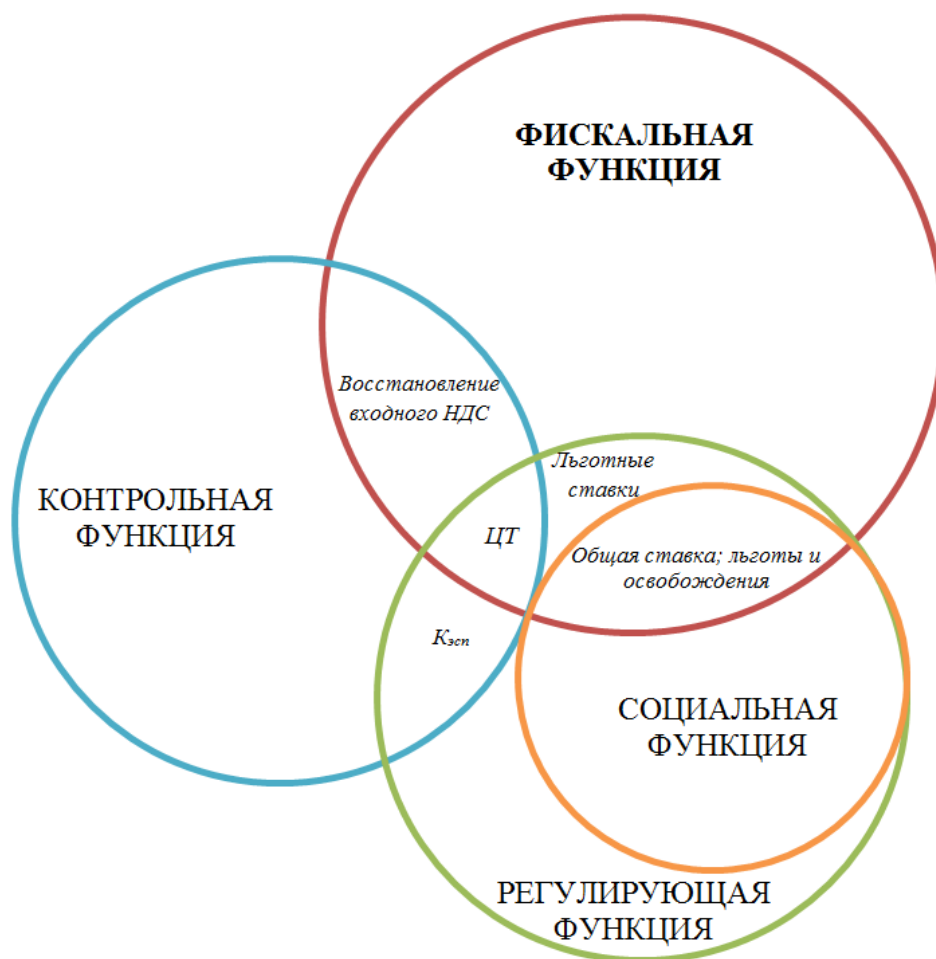


Рисунок 3 – Функции налога на добавленную стоимость

Источник: составлено автором

С точки зрения получения чистой прибыли достаточно разумно, что в современном контексте для НДС фискальная функция представляется основной [128]. Стоит отметить, что особую значимость фискальная функция НДС имеет для

федерального уровня, поскольку доходы от НДС задействованы в формировании доходной части федерального бюджета. Главным инструментом реализации фискальной функции является ставка налоговая общая, то есть применяемая в большинстве случаев.

Первоначальная ставка НДС в России составила 28%, позже она была снижена до 20%, позже до 18%. В настоящее время действует ставка 20%. Наибольшая доходность по новому налогу наблюдалась в первый год его введения – 38% от всех доходов консолидированного бюджета. Однако в дальнейшем наблюдается снижение данного показателя [36].

После острой фазы мирового финансового кризиса, которая пришлась на 2008 г. доходность НДС постепенно возрастает. Так в период с 2008 г. по 2016 г. наблюдается повышение поступлений с 13 до 19%. Однако, причиной подобной динамики является не только постепенный выход страны из кризиса, но и изменение внутренней политики в области налогообложения.

На региональном же уровне фискальная функция НДС не проявляется непосредственно, а выражается посредством распределительной, контрольной и регулирующих функций, тесно с ней взаимосвязанных.

Регулирующая функция НДС предполагает использование налога для реализации государственного воздействия на поведение субъектов экономической деятельности. В качестве инструментов в данной функции представлены ставки налоговые льготные (устанавливаются в дополнение к основной ставке налога); льготы и освобождения; пониженные экспортные налоговые ставки (применяются при расчете сумм налога к возмещению для компаний-экспортеров, например, в Китае).

На уровне государства регулирующая функция позволяет правительству маневрировать между фискальными и экономическими интересами. На региональном уровне данная функция особенно ярко проявляется на территориях,

в которых размещены компании приоритетных направлений государственного развития и регионах, компании которых участвуют в экспортной торговле.

Возможности для введения стимулов через систему налоговых льгот прописаны в 21 главе НК РФ. Можно выделить три варианта: льготные ставки для определённых категорий товаров и услуг, освобождение от уплаты НДС определённых групп товаров или налогоплательщиков (например, участники инновационного центра «Сколково»). Также НДС используется как инструмент стимулирования экспортеров, по отношению к которым применяется ставка 0%. Кроме того, регулирующая функция проявляется и через дестимулирование, то есть обратный процесс: снятие льготных ставок в определенных товаров, услуг, применение базовой ставки налога к ранее освобождённым категориям налогоплательщиков и т.п. [29].

Второй дополнительной функцией НДС является контрольная. Контрольная функция в общем виде – это совокупность мероприятий, осуществляемых компетентными учреждениями посредством систем и различных процедур, направленная на достижение регулярности поступлений, корректировки и администрирования налогов. Контрольная функция с одной стороны показывает качество налогового администрирования, с другой стороны, позволяет выявить проблемные области, нуждающиеся в корректировке существующей налоговой политики.

На современном этапе инструментальной контрольной функции проявляется посредством адаптации цифровых технологий к процедурам налогового контроля. Данные технологии позволяют через НДС контролировать все цепочки добавленной стоимости не только по всем отраслям и видам экономической деятельности, но и по каждому виду продукта (услуги). Вследствие усиления контроля пресекаются традиционные схемы необоснованного возмещения НДС из бюджета. Следовательно, информационные технологии позволяют реализовать

фискальный аспект контрольной функции, т.е. обеспечить сохранность бюджетных средств. Ожидается, что в скором будущем контроль НДС с применением информационных технологий позволит блокировать коррупционные схемы получения бюджетных средств через систему госзаказов, когда в контрактах используются подставные фирмы-посредники.

Реализация контрольной функции НДС в России на сегодняшний день является собой передовую уникальную и высокорезультативную систему, не имеющую мировых аналогов. С 2015 г. для реализации контрольной функции внедрена автоматизированная система контроля – АСК НДС (один из цифровых инструментов контрольной функции) [26]. Новая система, по сути, перевела камеральные проверки в автоматический режим. АСК НДС не только осуществляет поиск и сопоставление зеркальных торговых операций, но и сравнивает финансовые и торговые потоки контрагентов, в автоматическом режиме направляет запросы на предоставление дополнительной документации и интегрирована с банковской системой. Кроме того, четко разделены процесс наблюдения за деятельностью налогоплательщика и момент государственного вмешательства в деятельность хозяйственного субъекта (рисунок 1 приложение Г).

На основе предоставленных деклараций ФНС формирует единую базу данных (ЕБД) по всему множеству подотчётных операций и производит зеркальное сопоставление счетов-фактур налогоплательщиков. Результаты сопоставления позволяют присвоить произведённым операциям один из трех возможных статусов риска (низкий, средний или высокий). Также ФНС учитывает частоту совершения рискованных операций (с частотностью возрастает уровень риска).

В контрольной функции присутствуют два вида контроля: пассивный и активный. Пассивный контроль подразумевает мониторинг деятельности налогоплательщиков посредством набора установленных инструментов без непосредственного вмешательства. Активная же сторона проявляется при наличии

дестабилизирующих факторов: несдача отчётности, подача ошибочных сведений, расхождения при зеркальном сопоставлении и т.п. В данном случае со стороны государства в лице ФНС поступают требования к налогоплательщику о предоставлении уточняющей информации или же назначается выездная налоговая проверка.

Для успешного функционирования АСК НДС были внесены поправки в действующее налоговое законодательство. В частности, была изменена форма декларации по НДС, налогоплательщиков обязали предоставлять отчётность в ФНС только в электронном виде посредством специализированных программ, налоговые органы получили право на блокировку банковских счетов налогоплательщиков при нарушении порядка электронного документооборота. Налогоплательщики же получили право не предоставлять документацию по операциям, не подлежащим обложению НДС, в 3-х летний срок после принятия на учет применять вычеты по НДС и применять вычеты в случае позднего получения документации от контрагента (до подачи декларации, но по окончании квартала). АСК НДС в первые два года работы позволила увеличить собираемость НДС, при общей тенденции к снижению количества налоговых проверок [23].

На федеральном уровне контрольная функция проявляется в обеспечении стабильности налоговых поступлений в бюджет страны. На региональном же уровне данная функция проявляется во взаимодействии налоговых органов с плательщиками НДС, которое подразумевает и разъяснительную работу, и предупредительные меры во избежание возможных нарушений со стороны налогоплательщиков, и работу с нарушителями установленного порядка уплаты НДС.

Социально-экономическая сущность НДС проявляется посредством третьей дополнительной функции – социальной. Второе название данной функции – распределительная. В случае с НДС функция менее выражена по сравнению с

фискальной, контрольной и регулирующей. Основным инструментом реализации данной функции является система перераспределения средств – от более экономически устойчивых налогоплательщиков к менее защищенным, выстроенная в пределах государства. Как правило, речь идёт о предоставлении льгот и субсидий определённому кругу плательщиков налога. В случае с НДС речь идет не только о направлении средств, полученных за счет работы фискальной функции на поддержание социально-значимых направлений, но и о проявлении, так называемого, социального аспекта налога. Данный аспект выражается в не изъятии или не полном изъятии у налогоплательщика сумм НДС, которые при прочих равных условиях должны быть уплачены в полном объеме. Как правило, речь идет о товарах и операциях, относящихся к медицинской сфере, образованию, пищевой промышленности. Однако окончательный перечень в каждом государстве утверждается отдельно. В России особые условия уплаты НДС отражены в ст. 149 и ст. 164 НК РФ (рисунок 2 приложение Г). Схема показывает набор вариантов снижения налоговой нагрузки для определенного перечня товаров, работ, услуг, операций, однако применимость данных инструментов определяется отдельно для каждого направления в зависимости от сложившихся условий макро- и микросреды. Здесь стоит отметить, что распределительная функция в некоторой мере снижает результативность фискальной функции, но вместе с тем, она выполняет роль определённого общественного стабилизатора.

Таким образом, в НДС присутствуют признаки все четырех функций, которые приписываются налогам в целом. Каждая из представленных функций реализуется посредством определенного набора инструментов, который не является статичным и может дополняться новыми составляющими. При неоспоримой ведущей роли фискальной функции дополняющими её являются регулирующая, контрольная и распределительная.

В условиях масштабного проникновения информационных технологий во все сферы государственной деятельности и управления существенно возросла роль

контрольной функции НДС. Введение системы АСК НДС в разы усложняет деятельность недобросовестных налогоплательщиков и способствует росту фискальной значимости НДС. Что касается регулирующей и распределительной функций, то в случае с НДС их роли также немаловажны. Однако, в отличие от контрольной, эти функции не всегда направлены на содействие росту денежных поступлений от взимания налога.

Поскольку НДС является одним из основных источников дохода бюджета и к его уплате привлечены практически все жители страны, то является немаловажным установление определённого оптимального баланса между всеми его функциями. Взаимодействие функций должно одновременно удовлетворять интересам государства, юридических и физических лиц, то есть создавать благоприятные условия для жизни граждан, развития бизнеса и экономического роста страны в целом.

На наш взгляд, регулирующая функция заслуживает особого внимания, так как именно её проявление означает искажение принципа нейтральности НДС. Если фискальная функция налога является неоспоримой, проявление контрольной связано по большей части с общей цифровизацией налогов, а проявление распределительной функции является скорее последствием действия НДС в стране, то распределительная функция выражается именно в государственном вмешательстве в рыночные процессы. Обоснование регулирующей функции принадлежит Дж. Кейнсу (таблица 10 приложение Г).

Степень государственного вмешательства зависит от ответа на вопрос: желательно ли выстраивание механизма нейтрального НДС в данной стране при сложившихся социально-экономических и политических условиях?

Так, Джеймс Катт в книге «Налогообложение и экономическое развитие Индии» пишет, что принцип нейтральности, при котором налоговая система стремится избежать вмешательства в частное распределение ресурсов, оправдан в

условиях развитой экономики, но сам по себе не имеет большого отношения к проблеме экономического развития [71]. Ройсс отмечал, что налоговая политика должна быть не нейтральной, а диверсионной (то есть отвлекающей) и проактивной по отношению к экономическому развитию государства посредством применения механизмов стимулирования и дестимулирования в желаемой степени до тех пор, пока экономика не станет достаточной устойчивой, чтобы полагаться на свободный рынок [121]. Окончательный ответ на вопрос о степени соблюдения принципа нейтральности НДС может быть дан только на основании многофакторной оценки сложившейся в стране социально-экономической и политической ситуации.

Регулирующая функция налогов в целом может проявляться через стимулирующую, дестимулирующую и воспроизводственную подфункции. Что касается НДС, то регулирующая функция наиболее ярко выражена только по первым двум подфункциям, тогда как третья имеет более отраслевую направленность. Аспекты их реализации по отношению к компаниям-экспортёрам представлено нами в таблице 9.

Таблица 9 – Возможное воздействие подфункций регулирующей функции налога на добавленную стоимость на поведение экспортёров

Подфункция	Стимулирующая	Дестимулирующая
Действия со стороны государства	Установление ставки 0% при экспорте; возмещение уплаченных сумм налога	Исчисление НДС при экспорте по общей ставке; отказ в возмещении уплаченных сумм налога
Ожидаемое воздействие на экспортёров	Увеличение объёмов экспорта	Дестимулирование определённых категорий налогоплательщиков или товаров.

Источник: составлено автором

Таблица показывает, что подфункции регулирующей функции могут оказывать воздействие на поведение экспортёров, что в свою очередь может оказать положительное воздействие на формирование структуры экспорта страны. Также, возможно расширение стимулирующего потенциала регулирующей функции посредством трансформации ключевых компонентов НДС (например, применение понижающих коэффициентов к суммам возмещения налога).

Выводы по главе 1

В рамках первой главы были рассмотрены вопросы генезиса формирования НДС как наиболее совершенной формы акцизов; экономической сущности, основных конструктивных особенностей и модели НДС; специфики реализации принципа нейтральности и регулирующей функции НДС. По итогам теоретического исследования нами получены следующие выводы:

1. Первое упоминание терминов прямых и косвенных налогов относится к концу XVI в., однако считается скорее случайным, поскольку впоследствии данная терминология не использовалась до XVIII в., когда стало распространяться учение Адама Смита.

2. НДС был спроектирован в начале XX в. практически в одно время, но на разных континентах. Автором европейской версии является немецкий бизнесмен Вильгельм фон Сименс, автором американской версии – экономист Томас Адамс. Однако наибольшую популярность новый налог обрёл в странах Европы, тогда как на территории США НДС так и не был введён. В настоящее время налог приняли более 160 стран.

3. НДС является одной из форм акцизного налога, его главными преимуществами являются универсальность и функциональность. НДС, в отличие от акциза, не имеет выраженной дестимулирующей направленности, сочетая в себе и фискальную, и регулирующую, и контрольную и распределительную функции.

4. Наиболее важными характеристиками НДС являются формы и методы расчета налога; принципы; количество ставок; принцип удержания; особенности освобождения от уплаты налога и возможности применения нулевой ставки; порядок и сроки получения возмещения из бюджета. Особенности сочетания данных характеристик определяют модель НДС, применяемую в стране.

На основании критерия экспортоориентированности все модели НДС могут быть разделены на три группы. Первая модель – Новозеландская (косвенный налог по типу НТУ). Высокая степень соблюдения принципа нейтральности модели обеспечивается за счёт применения единой ставки налога на внутреннем рынке и отсутствием корректировочных ставок к суммам налога, заявленным к возмещению. Вторая модель – Европейская модель (косвенный налог по типу НДС). Для данной модели характерно наличие нескольких ставок НДС на внутреннем рынке страны, что уже в некоторой степени принцип нейтральности нарушает. Третья модель – Китайская (косвенный налог по типу НДС, но со значительными вариациями). В модели присутствует не только множественность ставок налога на внутреннем рынке, но и корректировочные ставки, применяемые к суммам НДС, заявленными компаниям-экспортёрами к возмещению по операциям на внутреннем рынке. Данная особенность снижает нейтральность НДС.

5. НДС основан на двух принципах: нейтральности и всеобщности. В свою очередь принцип нейтральности проявляется в объектной нейтральности налога (нейтральность НДС в едином порядке исчисления и уплаты налога для всех существующих в стране объектов налогообложения); субъектной нейтральности (рассматривается с позиции налогоплательщика и проявляется в едином порядке реализации налоговых обязанностей и прав для всех плательщиков НДС вне зависимости от характеристик налогоплательщика); нейтральности ставок (классический вариант: единая ставка налога и ставка 0% НДС для экспорта); нейтральности налоговой базы (обложению НДС подлежит только процесс

потребления, тогда как суммы дохода налогоплательщика не являются налоговой базой).

6. НДС, как и другим налогам, присущи четыре функции. Основной является фискальная функция, а дополнительными – регулирующая, контрольная и распределительная. В зависимости от степени соблюдения принципа нейтральности в большей или меньшей степени проявляется регулирующая функция налога. Каждая функция реализуется на практике посредством определенного набора инструментов, совокупность которых формирует инструментарий НДС. Инструментарий регулирующей функции является наиболее дискуссионным, поскольку с одной стороны позволяет функцию усилить, а с другой стороны способствует нарушению принципа нейтральности налога.

2 МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ РАЗВИТИЯ РЕГУЛИРУЮЩЕЙ ФУНКЦИИ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ЭКСПОРТА: ЕВРОПЕЙСКАЯ И КИТАЙСКАЯ МОДЕЛИ

2.1 Методологические аспекты возмещения налога на добавленную стоимость при осуществлении экспорта

Применение кредитного метода расчета НДС предполагает возможность возникновения переплаты налога, то есть за налоговый период сумма кредита (налогового вычета) может превысить сумму налогового обязательства [157]. Подобная ситуация может возникнуть при следующих обстоятельствах:

1. При экспорте товаров и услуг в случае применения нулевой ставки налога.
2. При приобретении больших объемов инвестиционных товаров.
3. При использовании различных ставок налога в процессе хозяйственной деятельности.
4. При проведении сезонных закупок товаров.

В рамках данной главы нами будет рассмотрен первый вариант – ситуация экспорта товаров и услуг.

Как отмечалось ранее, наиболее распространенный вариант – удержание НДС по принципу страны назначения предполагает возмещение сумм налога, уплаченного экспортерами на внутреннем рынке в процессе производства товара. В развитых странах и странах с переходной экономикой уровень возмещения НДС может превышать 40% от валового сбора налога (например, в Великобритании, Нидерландах, Швеции, Канаде, Сингапуре, ЮАР). Страны с переходной

экономикой и развивающиеся возмещают до 20% налога (например, страны Африки, Азии и Латинской Америки) [145].

Возмещение НДС производится в установленные законом сроки. Теоретически, возмещение НДС должно производиться незамедлительно после получения налоговым органом декларации по НДС [158]. Однако такая практика характерна только для развитых стран, где выплаты производятся в течение четырех недель после предъявления требования о возмещении. Что касается стран развивающихся и стран с переходных экономикой, то период возмещения может длиться от нескольких месяцев до года, а в некоторых случаях и более года, что особенно негативно сказывается на экспортоориентированных отраслях экономики [56].

Срок рассмотрения заявления о возмещении может быть увеличен по нескольким причинам:

1. Малая автоматизация процедуры проверки достоверности сведений в предоставленных декларациях по НДС [2]. Именно по этой причине срок возмещения в развитых странах значительно меньше, чем в странах с развивающейся и переходной экономикой.

2. Нехватка средств в государственном бюджете, обусловленная отсутствием подходящих систем прогнозирования уровня возмещения. В данном случае необходимые к выплате суммы не резервируются.

Для снижения негативного эффекта от продления сроков возмещения налога могут применяться следующие меры:

1. Установление процента за каждый день просрочки. Считается, что таким образом налогоплательщики предоставили кредит правительству (например, в Сингапуре [97] и Великобритании [122]).

2. Перенос сроков выплат на следующий период (например, в Кении [122], Индонезии [95], Польше [153]).

3. Зачисление суммы к возмещению за счет иных налоговых обязательств (например, в Австралии [104]).

4. Установление минимального порога возмещения, ниже которого требования не рассматриваются (например, в Италии, Франции, Перу) [145].

Возможность возмещения сумм уплаченного НДС для компаний-экспортеров с одной стороны является фактором, стимулирующим внешнеторговую деятельность, с другой стороны – фактором, стимулирующим действия недобросовестных налогоплательщиков. При отсутствии грамотного администрирования НДС требования о необоснованном возмещении сумм налога будут постоянно возрастать.

Для недопущения подобной ситуации правительства применяют различные подходы (схемы), каждый из которых разработан с учетом законодательных, политических и ресурсных особенностей страны. Нами были выделены следующие подходы:

1. Нулевая ставка для компаний-экспортеров на внутреннем рынке.
2. Всеобщая перекрестная проверка счетов-фактур.
3. Подтверждение обоснованности требования о возмещении до подачи заявления в налоговый орган.
4. Деление экспортеров на группы в соответствии с показателями благонадежности.
5. Оплата крупных покупок через банковскую систему.
6. Банковские счета по НДС.

Первый подход – цель подхода состоит в устранении необходимости требования вычетов по НДС. Данная схема была впервые реализована во Франции и называлась *Le Système des Achats en franchises* [145]. Дальнейшее развитие подход получил в 1954 и 1968 гг., когда структура налога была усовершенствована и превратилась в современный НДС (включая расширение базы и расширение

механизма зачета НДС). Фактически компаниям-экспортёрам разрешается применять ставку 0% при приобретении производственных ресурсов.

В современном варианте подход ограничивается прямыми экспортёрами и действует на основе принципов самооценки. Экспортёры, имеющие право на участие в схеме, в письменной форме разрешают своим поставщикам не начислять НДС, за исключением операций с товарами длительного пользования (капитальными). Для таких поставок устанавливается годовой верхний предел, равный общей стоимости экспорта, осуществлённого экспортёром в предыдущем году. В конце года каждый экспортёр, подпадающий под эту схему, должен представить в налоговые органы подробную информацию о закупках и объёмах экспорта, произведённых в течение года. Новые экспортёры должны получить разрешение налоговой службы на участие в программе, в то же время налогоплательщики могут быть исключены из неё.

На территории ЕС использование Первого подхода допускается Шестой Директивой, однако только ограниченное число стран используют эту возможность. Так, на территории Нидерландов схема применялась с 70-х гг. XX в. до 90-х гг. XX в.; на территории Ирландии разрешение, на основании которого поставщики не будут взимать НДС, могут получить компании, экспортирующие более 75% своей продукции. Ещё один пример использования схемы – предоставление разрешительных сертификатов на ставку 0% для экспортёров из определённых отраслей. Например, в Азербайджане такие разрешения получают компании углеводородного сектора, а также прямые поставщики этих компаний [7]. Таким образом, налогоплательщики попадают в неодинаковые условия при уплате НДС, что свидетельствует о нарушении принципа нейтральности налога.

В свое время применение первого подхода облегчило процесс внедрения НДС во Франции в начале 1950-х гг., но с тех пор было доказано, что он значительно усложняет администрирование налога и увеличивает риски для доходов, в

основном из-за разрыва цепочки возмещения по НДС. Нулевая ставка для поставок экспортерам фактически смещает проблему контроля требований о возмещении средств с небольшого числа известных экспортеров на зачастую более крупную и менее известную группу поставщиков. Механизм выдачи сертификатов, подобный действующему в Азербайджане, открыт для злоупотреблений и увеличивает административную нагрузку при мониторинге деятельности поставщиков.

Второй подход – всеобщая перекрестная проверка счетов-фактур [102]. Теоретически налоговая администрация должна иметь возможность перепроверять все покупки и счета-фактуры для подтверждения заявлений о возмещении НДС (а также выявлять фиктивные продажи). В конце XX в. в ряде стран были предприняты действия по компьютеризации процесса перепроверки счетов-фактур. Первопроходцами стали Южная Корея и Китай.

Так, Корея приступила к разработке компьютерной системы сопоставления счетов-фактур в 1970-х гг., когда электронные системы сбора данных не были широко распространены [93]. Сотрудникам налоговых органов необходимо было переписывать данные с бумажных копий счетов-фактур, представленных налогоплательщиками (продавцами и покупателями) [94]. Сбор данных отнимал много времени, являлся дорогостоящим и был подвержен ошибкам. Затраты налогоплательщиков на обеспечение соответствия были также высокими, поскольку поставщики и покупатели должны были представлять копии счетов-фактур вместе с декларациями по НДС. Большинство нарушений, выявленных при внедрении системы перекрестной проверки впоследствии были объяснены именно ошибками со стороны сотрудников налоговой службы, допущенными при обработке информационного массива.

В настоящее время в Корее продолжается крупномасштабная перекрестная проверка счетов-фактур, требующая от налогоплательщиков периодического представления краткой информации о закупках и счетах-продажах, в том числе в

электронной форме (вместо ранее действовавшего требования о представлении налогоплательщиками копий счетов-фактур).

В начале 1990-х гг. в Китае стартовала реализация проекта «Золотой налог» (Golden Tax Project), в рамках которого была разработана компьютеризированная система перекрестной проверки счетов-фактур – China's Fapiao Invoice System [152]. Цель проекта заключалась в выявлении поддельных документов, обоснованности требований о возмещении НДС, проверки реальности торговых операций, указанных в декларации по НДС и оказания помощи в выборе аудиторской проверки в целом [139]. Система проверки была протестирована в нескольких провинциях и в последствии введена повсеместно. Перекрёстная проверка в основном распространяется на средние и крупные предприятия.

В рамках данной системы налогоплательщику выдаются смарт-карта и программное обеспечение (черный ящик), которые активируются при формировании в автоматизированной бухгалтерской системе счета-фактуры при поставке. Черный ящик генерирует зашифрованный код – 84-значный номер, который печатается на счете-фактуре (бланки счетов-фактур предоставляются налоговым бюро и являются документами строго учета). Информация, содержащаяся в зашифрованном коде, включает в себя регистрационные номера поставщика и покупателя, цену продажи, характер товара и сумму начисленного НДС. Эта информация хранится в электронном файле, который по окончании налогового периода копируется на диск и передается в налоговые органы для внесения в общую базу данных. Данные счета-фактуры, предоставленные покупателями (при подаче деклараций по НДС), впоследствии сверяются с информацией, содержащейся в базе данных. В настоящее время декларации по НДС также подаются в электронном виде, что значительно упрощает процедуру перекрестной проверки данных.

В 2010-х гг. второй подход успешно реализован на территории России на основе технологии больших данных (Автоматизированная система контроля НДС) [21]. Налогоплательщики подают декларации по НДС только в электронном варианте, данные о счетах-фактурах и движении денежных средств также поступают в систему в уже оцифрованном формате, что значительно ускоряет и упрощает процедуру проверки. В результате операции компании классифицируются по уровням риска в соответствии с их благонадежностью и при необходимости производится дополнительная проверка данных.

Системы перекрестной проверки являются высокоэффективными инструментами в борьбе с недобросовестными налогоплательщиками, в частности, при рассмотрении заявлений о возмещении экспортного НДС. Проблемы, связанные с влиянием человеческого фактора (например, ошибки при переносе данных) были устранены посредством введения обязанности подачи деклараций в электронной форме. Однако, следует отметить, что второй подход предполагает ранжирование налогоплательщиков по благонадежности, что в свою очередь может привести к нарушению принципа нейтральности НДС.

Третий подход – подтверждение требований о возмещении сертифицированным бухгалтером [142]. В данном случае правительством устанавливается пороговое значение суммы возмещения, превышение которого требует дополнительного контроля со стороны профессионального бухгалтера. По сути, функции проверки отдаются государством на аутсорсинг в бухгалтерские компании. В свою очередь, сотрудники этих компаний ограничены в своих действиях на уровне закона и несут ответственность за заверение заведомо ложных данных. Данная схема была реализована на территории Кении и по официальным данным позволила на 40% сократить количество требований о возмещении [113]. При этом компании, проходящие дополнительный контроль, получали возмещение быстрее, чем компании, взаимодействующие с налоговой службой на прямую (как правило, малый и средний бизнес).

Четвертый подход – деление экспортеров по степени добросовестности [148]. Данный подход предполагает установление перечня критериев для анализа, по результатам которого каждая компания, претендующая на возмещение НДС, получает определенный статус. На основании статуса принимается решение о дополнительных мерах контроля и об удовлетворении заявления на возмещение.

Подобная схема была реализована в конце 1990-х гг. в Пакистане по отношению к компаниям-экспортерам текстильной продукции [144]. В настоящее время подход распространяется на всех экспортеров и предполагает деление на три категории: золото (наиболее благонадежные экспортеры), серебро (экспортеры с некоторыми замечаниями), прочие (наименее благонадежные экспортеры). Параметры классификации являются гласными и включают в себя комплексную оценку деятельности компании за весь период ее существования [114]. Статус компании напрямую влияет на срок и лимит возмещения налога. Так экспортеры «золото» получают возврат в течение 3-5 дней без предварительной проверки достоверности предоставленных сведений; для экспортеров «серебро» устанавливается верхний предел возврата, при этом заявки, не превышающие установленный лимит, подлежат краткому кабинетному рассмотрению и одобрению в течение 15 дней. При этом ретроспективный контроль проводится не реже одного раза в год по двум-трем заявлениям, поданным за последние 12 месяцев. Если проверки выявляют постоянные неточности в документах, золотой или серебряный статус заявителя отзывается. Что касается компаний без статуса золота или серебра, то заявления от них обрабатываются (удовлетворяются или отклоняются) в установленные законом сроки.

Пятый подход – использование банковской системы для оплаты крупных покупок [102]. Применение данного подхода актуально для стран с высокой долей расчетов наличными деньгами, поскольку налоговые органы зачастую не могут в должной мере контролировать добросовестность расчетов по данным операциям. Как правило, это страны развивающиеся или с переходной экономикой. Для

решения этой проблемы налоговые органы ищут пути стимулирования (и даже принуждения) участников внешнеторговой деятельности к ведению деятельности через банковскую систему, особенно в тех случаях, когда речь идет о крупных суммах. Возможны разные варианты практического применения подхода.

В первом варианте устанавливается пороговое значение суммы сделки, превышение которого влечет за собой необходимость проведения банковской транзакции (используется в Венгрии, Турции и других странах) [133]. При неисполнении обязательства на компанию накладывается штраф.

Во втором варианте право на возмещение по НДС получают только те экспортеры, которые производили перевод денег через банковский счет (используется в Азербайджане) [46]. Если оплата по сделке производится наличными, то возмещение по НДС невозможно.

Однако, принуждение компаний к совершению сделок через банки может, в некоторых обстоятельствах, приводить к срыву ведения бизнеса. В некоторых ситуациях участники внешнеэкономической деятельности могут предпочесть получать платежи наличными, если они обеспокоены платежеспособностью клиентов или не уверены, что банковская система перечислит средства своевременно.

Шестой подход – открытие банковских счетов по НДС [85]. Согласно данному подходу, каждая компания-плательщик НДС обязана помимо расчетного счета открыть в банке счет для расчетов по НДС. Налоговый орган в свою очередь ведет список номеров банковских счетов НДС по наименованию налогоплательщика, и этот список является общедоступным (например, на официальном сайте). Кроме того, покупатель-плательщик НДС, обязан перечислить суммы налога на банковский счет продавца, если сумма НДС, начисленного по сделке, превышает установленный законом порог. Залог по НДС должен быть внесен в момент осуществления платежа за товар или услугу. Информация о залоге включает сумму

НДС, идентификационные номера налогоплательщиков покупателя и продавца, а также номер счета-фактуры, относящегося к данной операции.

Как правило, средства, находящиеся на банковских счетах по НДС, могут быть использованы только для оплаты поставщикам налога, включенного в стоимость товаров или услуг, и для оплаты чистых обязательств по НДС, подлежащих погашению на конец налогового периода. В очень ограниченных случаях деньги могут быть получены с банковских счетов НДС для других целей, но только при условии, что налогоплательщик запросит разрешение в налоговом органе; пройдет налоговую проверку; перечислит необходимые средства с банковского счета НДС на банковский счет налоговой администрации до получения результатов проверки. Если по результатам проверки будет установлено, что прочие налоговые обязательства подлежат погашению, эти средства не будут возвращены налогоплательщику и будут зачтены в счет сумм начисленных обязательств. Для подавляющего большинства налогоплательщиков это означает, что на практике средства, находящиеся на банковских счетах НДС, фактически замораживаются и теряются как оборотные средства бизнеса.

Данная схема была реализована в 2002 г. в Болгарии [120]. Однако оценка болгарской системы банковских счетов по НДС не представляется возможной, поскольку отсутствуют точные данные для оценки ее влияния на поступления НДС и изменение сроков возмещения.

Шестой подход, как и прочие, не гарантирует полной защиты от мошенничества [131]. Например, система банковского учета НДС сама по себе не обнаружит занижения продаж, фальсификации экспорта, операций, происходящих вне системы учета НДС, взяточничества сотрудников налоговых органов и выставления ложных счетов-фактур. Кроме того, внесение покупателем депозита на банковский счет продавца по НДС не является гарантией того, что налог будет перечислен в бюджет. Также увеличиваются затраты налогоплательщиков на

соблюдение требований законодательства. В частности, происходит потеря оборотного капитала: средства на банковских счетах по НДС заморожены, предприятия вынуждены использовать иные источники для обеспечения своих потребностей в денежных потоках. Возрастают и административные расходы: необходимо осуществлять два платежа (вместо одного) за товар или услугу. Удваивается также количество счетов-фактур, платежных поручений, депозитов и снятий с банковских счетов. Поскольку система не допускает взаимозачетов между продавцами и покупателями, возникают дополнительные транзакции. Подобные издержки неблагоприятным образом отражаются на деятельности компаний малого и среднего бизнеса.

Все вышеуказанные меры призваны дисциплинировать налогоплательщиков, но, вместе с тем, идут в разрез с принципами НДС. В частности, формируются следующие предпосылки нарушения принципа нейтральности налога:

1. Дифференциация налогоплательщиков по уровню дохода.
2. Введение обязательств по дополнительной проверке документации для ряда налогоплательщиков.
3. Дифференциация налогоплательщиков по степени соответствия критериям благонадежности.

Кроме того, применение того или иного метода должно учитывать баланс интересов налоговой администрации и налогоплательщиков. Несомненно, важно повышать прозрачность механизма возмещения налога, но для налоговых органов важную роль играет снижение издержек на администрирование и уменьшение общего объема требований о возмещении НДС. Для плательщиков налога более важным представляется ускорение процедуры возмещения и снижение собственных затрат при получении вычетов. Перечисленные факторы полезности мы свели в таблицу и оценили привлекательность шести походов с точки зрения

налоговых органов и налогоплательщиков, претендующих на получение вычета по НДС (таблица 10).

Таблица 10 – Оценка подходов по пресечению деятельности необоснованных требований о возмещении налога на добавленную стоимость компаниям-экспортёрам

Подход	Полезность для налогоплательщика		Общая полезность	Полезность для налоговых органов	
	Ускорение процедуры возмещения	Снижение собственных затрат при получении вычетов	Повышение прозрачности процедуры возмещения	Снижение издержек на администрирование	Уменьшение общего объема требований о возмещении
Первый	Да	Нет	Нет	Нет	Да
Второй	Да	Да	Да	Да	Да
Третий	Да	Нет	Да	Да	Да
Четвертый	Да	Да	Да	Да	Нет
Пятый	Да	Нет	Да	Нет	Да
Шестой	Нет	Нет	Нет	Нет	Нет

Источник: составлено автором

Первый подход недостаточно привлекателен и для экспортеров, и для налоговых органов. Также механизм возмещения остается непрозрачным, что негативно сказывается на всех участниках процесса.

Во втором подходе при правильно организованной процедуре перекрестной проверки счетов-фактур с задействованием телекоммуникационных каналов связи и специализированного программного обеспечения (ПО) процедура возмещения НДС может значительно сократиться. Налогоплательщик несет значительные затраты на этапе подключения в системе электронного документооборота и при приобретении соответствующего ПО, однако в долгосрочной перспективе сумма затрат будет ниже. Также повышается прозрачность процедуры возмещения. Что касается административных издержек налоговых органов, то на этапе введения

системы потребуются значительные затраты, которые впоследствии будут снижены. Общее количество заявлений о возмещении снизится, поскольку недобросовестные налогоплательщики, оценивая риск проведения дополнительных проверок, ограничат требования. Таким образом, при наличии финансовых ресурсов, внедрение второго подхода выгодно и для экспортеров, и для налоговых органов.

Третий подход увеличивает затраты компаний на оплату дополнительной проверки требований о возмещении НДС, налоговая администрация напротив, свои издержки снижает. Не все компании готовы идти на дополнительные траты, поэтому снижается и общее количество заявлений о возмещении. В целом же механизм возмещения становится более призрачным. Однако для налоговых органов полезность третьего подхода выше, чем для налогоплательщиков.

В четвёртом подходе все налогоплательщики разделяются на категории в соответствии с критериями благонадёжности. Критерии проверки являются открытыми, поэтому прозрачность НДС увеличивается. Для компаний, получивших положительную оценку предусмотрен ускоренный порядок возмещения налога. Затраты налоговых органов снижаются за счет того, что строгий контроль обоснованности требований о возмещении применяется только к компаниям, получившим неудовлетворительную оценку. В целом четвертый подход выгоден и налогоплательщикам, и налоговой администрации, а первоначальные затраты на его внедрение ниже, чем в подходе два.

Применение пятого подхода ограничено, поскольку предполагает использование только по отношению к крупным операциям. Ввиду этого число заявлений о возмещении снизится, а скорость возмещения увеличится. Затраты налогоплательщиков возрастут, поскольку необходимо будет оплачивать услуги банка. Также не снизятся и затраты налоговых органов. В целом пятый подход не

может рассматриваться как замена эффективной системы контроля счетов-фактур и требований к ведению учета НДС.

Шестой подход предполагает увеличение затрат и налоговых органов и налогоплательщиков. Первые вынуждены будут оплачивать обслуживание специальных счетов по НДС, вторые – контролировать правильность их работы. Активное вовлечение в механизм возмещения третьей стороны – банков, не гарантирует повышение прозрачности и скорости процедуры. Также количество требований о возмещении не уменьшится, так как дополнительный счет по НДС обязана открыть каждая компания-плательщик налога. Таким образом шестой подход представляется непривлекательным и для экспортеров, и для налоговых органов.

Таким образом, наиболее обоснованным с точки зрения учета интересов задействованных сторон, представляется внедрение механизмов контроля, основанных на использовании критериев благонадежности налогоплательщиков. В данном случае оптимально сочетание четвертого и шестого подходов, когда на основе автоматизированной проверки предоставленных документов присваивается рейтинг благонадёжности плательщика НДС. И уже в соответствии с рейтингом принимается решение о возмещении или не возмещении заявленных сумм налога.

2.2 Базовая европейская модель налога на добавленную стоимость и специфика реализации принципа нейтральности

Европейская модель налога на добавленную стоимость является классическим вариантом налогообложения потребления и является основой модернизированных версий, действующих, в частности на территории России и Китая.

Маастрихтский договор, вступивший в силу в 1993 г. юридически закрепил союз европейских государств, именуемый Европейский союз (Евросоюз или ЕС) [67]. В настоящее время ЕС объединяет 28 государств. Однако история региональной интеграции стран Европы началась раньше – после Второй мировой войны, когда были заданы основные тренды последующего межгосударственного сотрудничества. В частности, уже с середины 1950-х гг. в странах-членах ЕС был запущен процесс внедрения налога на добавленную стоимость взамен действовавшим на тот момент разнообразным системам оборотного налога [116]. Все государства должны были ввести НДС для вступления и членства в ЕС (таблица 11 приложение Д).

На сегодняшний день НДС является центральным элементом политики налоговой консолидации стран Евросоюза. Правила, регулирующие порядок взимания налога, установлены на уровне ЕС в Директиве Совета 2006/112/ЕС от 28 ноября 2006 г. (часто называемой просто Директивой по НДС), хотя некоторые отступления от общих правил действуют для отдельных государств-членов, и многие аспекты политики также предоставляются на их усмотрение [80].

Система европейского НДС базируется на двух основополагающих принципах – всеобщности применения налога и нейтральности [50]. Принцип

всеобщности предполагает обложение НДС всех товаров и услуг, реализуемых в стране. Принцип нейтральности является важнейшим преимуществом НДС по сравнению с налогом с оборота или налогом с продаж. Само значение термина "нейтралитет" является неоднозначным и может быть по-разному истолковано в зависимости от того, относительно какого объекта оно рассматривается. В исследовании экономиста Майкла Тампеля приводится разделение нейтральности на внешнюю и внутреннюю в зависимости от места совершения операции: внутри Евросоюза или за его пределами [143].

Принцип внутренней нейтральности, предполагающий применение НДС на территории стран Сообщества, должен обеспечить полную нейтральность налогообложения всех видов экономической деятельности, независимо от их целей и результатов, при условии, что они сами облагаются НДС [73]. Исполнение принципа внутренней нейтральности также исключает возможность различного отношения к аналогичным и, следовательно, конкурирующим поставкам, облагаемым НДС. Следовательно, льготные налоговые ставки и специальные налоговые режимы должны в равной степени применяться в каждом государстве-члене [143]. Аналогичные товары и услуги несут одинаковое налоговое бремя на территории каждого государства-члена Сообщества [68].

Принцип внешней нейтральности означает, что для целей НДС не должно иметь значения, производятся ли товары в стране потребления или импортируются. То есть процесс взимания и возмещения НДС не должен оказывать воздействия на нейтральность конкуренции. Это также закрепляется в удержании налога по принципу назначения. НДС на импортные товары не должен превышать налог на подобные товары отечественного производства. Сумма возмещения при экспорте должна быть равна той, которая была фактически уплачена. В таком случае, даже при неполном соблюдении внутренней нейтральности может быть достигнута внешняя нейтральность конкуренции [68].

НДС не препятствует сбережениям и инвестициям. Налог взимается только с тех сумм, которые были потрачены. Доходы, которые были отложены и инвестированы, не облагаются налогом до тех пор, пока не будут истрачены. НДС не препятствует накоплениям и инвестициям, что резко контрастирует с налогами на доходы физических и юридических лиц (и налогами на прирост капитала). Хотя зачастую со значительными исключениями, стандартные подоходные налоги обычно взимаются с полного дохода от сбережений и инвестиций.

Также важным аргументом в пользу НДС является фискальная значимость налога (таблица 12 приложение Г). Динамика показателя доли НДС в общем объеме налоговых поступлений в общее правительство ЕС представлена на рисунке 4.

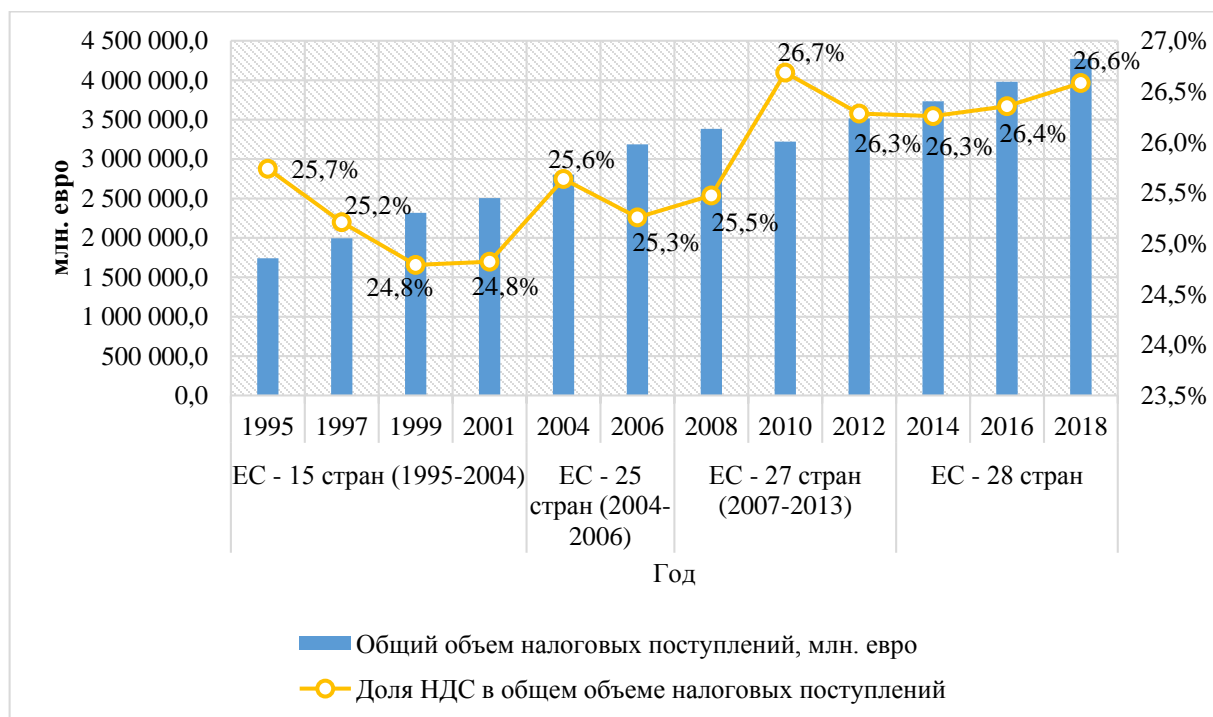


Рисунок 4 – Динамика фискальной значимости налога на добавленную стоимость в Европейском Союзе

Источник: составлено автором

С 1995 г. доля НДС в общем объеме налоговых поступлений ЕС не опускается ниже 24%. Наименьшие показатели зафиксированы в 1994 г. и 2001 г., а наибольшее значение показателя приходится на 2010 г. С 2012 г. доля НДС в общем объеме налоговых поступлений постепенно возрастает.

Поскольку принцип нейтральности является основополагающим в европейской системе НДС, проведем оценку комплексности его соблюдения по предложенным нами видам его проявления:

1. Нейтральность объектная.
2. Нейтральность субъектная.
3. Нейтральность ставок.
4. Нейтральность налогового периода.

Соблюдение нейтральности объектной.

Объектная нейтральность проявляется в едином порядке исчисления и уплаты налога для всех существующих в стране объектов налогообложения. НДС применяется по отношению к большинству товаров и услуг, потребляемых на территории ЕС. Вне зависимости от индивидуальных характеристик объекта налогообложения порядок начисления и взимания налога будет одинаков [68]. Данное положение закреплено в п.5 Директивы по НДС. Следовательно, в европейской модели НДС соблюдается объектная нейтральность.

Соблюдение нейтральности субъектной.

Субъектная нейтральность рассматривается с позиции налогоплательщика и проявляется в едином порядке реализации налоговых обязанностей и прав для всех плательщиков НДС вне зависимости от характеристик налогоплательщика.

В каждой стране Евросоюза установлен «порог регистрации» для вхождения в ряды плательщиков НДС. Термин «порог регистрации» не обязательно означает, что предприятия, оборот которых остается ниже порога, не должны регистрироваться в какой-либо форме. Например, малые предприятия должны

быть зарегистрированы по специальной процедуре в Бельгии, Франции, Греции и на Мальте. Большинство европейских стран подпадают под действие обязательных положений Директивы по НДС [68]. Однако, в соответствии со статьями 284–286 Директивы девяти государствам-членам, которые сформировали Европейский Союз во время принятия предыдущей Шестой директивы, то есть 17 мая 1977 года, разрешено сохранять исключения, применимые к малым предприятиям до вступления в силу Шестой Директивы [125]. Особые правила применяются к 19 странам, которые присоединились к Европейскому союзу в 1980г. (Греция), в 1986г. (Испания и Португалия), 1995г. (Австрия, Финляндия, Швеция), 2004г. (Кипр, Чехия, Эстония, Венгрия, Латвия, Литва, Мальта, Польша, Словакия, Словения), 2007г. (Болгария и Румыния), 2013г. (Хорватия). В отношении каждого из новых государств-членов статья 287 Директивы по НДС предусматривает верхний предел, до которого эти государства-члены могут освободить малые предприятия от НДС. Эти потолки формально варьируются от 10 000 до 37 000 евро. В соответствии с законодательством ЕС субъективное освобождение применяется к поставкам товаров и услуг, осуществляемых малыми предприятиями, учрежденными в стране («предприятия-резиденты») [66].

Налогоплательщиков делят на разные группы в зависимости от торгового оборота, но ставки налога при этом не изменяются. То есть, ко всем компаниям, имеющим обязательства по НДС, применяется единый порядок исчисления, уплаты, возмещения налога, вне зависимости от их индивидуальных характеристик. Следовательно, с позиции налогоплательщиков НДС является нейтральным налогом, то есть соблюдается его субъектная нейтральность.

Соблюдение нейтральности ставок НДС

Нейтральность ставок проявляется в установлении единой ставки НДС без каких-либо исключений (имеется в виду классический вариант: единая ставка налога и ставка 0% НДС для экспорта).

Законодательство ЕС требует, чтобы все участники союза применяли стандартную ставку НДС не менее 15%. Фактически, такая ставка не применяется ни в одном из государств. Минимальные ставки в 17 и 18% действуют в Люксембурге и на Мальте. Средняя стандартная ставка в настоящее время составляет 21.5%, при этом в трех странах - Дании, Хорватии и Швеции – применяется стандартная ставка в 25%. Максимальное значение установлено в Венгрии – 27% (приложение Д таблица 13). Следует отметить, что на протяжении более чем 20 лет наблюдается тенденция увеличения показателя стандартной ставки налога как в целом по Евросоюзу, так и по большинству стран, в его состав входящих.

Также возможно применение одной или двух сниженных ставок, но не менее 5% к товарам и услугам, перечисленным в Приложении III Директивы по НДС [68]. Список товаров и услуг, к которым могут применяться сниженные ставки является общим для всех участников ЕС, но каждая страна выбирает из него именно те позиции, которые получают преференции на национальном уровне. Льготные ставки могут распространяться на некоторые трудоемкие услуги, тарифы на электроэнергию и природный газ, на ввоз произведений искусства, предметов коллекционирования и антиквариата, а также на растения и аналогичные предметы [68]. Следует отметить, что применение льготных ставок для услуг, предоставляемых в электронном виде, не предусмотрено.

По итогам 2018 г. во всех странах ЕС помимо основной, применялась льготные ставки налога. Также некоторые страны имеют право на применение специальных ставок налога для определенных территорий (приложение Д таблица 14).

Отметим, что экспортные операции во всех странах ЕС облагаются НДС по ставке 0%, однако в данной таблице данный факт не отражен. Несмотря на большое количество ставок в некоторых странах, порядок и условия их

применения едины, что говорит о соответствии принципу нейтральности НДС в области ставок.

При рассмотрении НДС с точки зрения нейтральности ставок можно сделать вывод, что ни в одной из стран не установлена единая ставка НДС. То есть нет случая абсолютного соблюдения нейтральности ставок. Однако в соответствии с п. 30 Шестой Директивы по НДС ЕС для сохранения нейтральности НДС размер ставок, применяемый государствами-членами, должен быть таким, чтобы можно было вычесть НДС, исчисленный на предыдущем этапе [68]. В пяти странах – Дании, Германии, Польше, Словакии и Словении действует по две ставки НДС, что свидетельствует о наибольшем их соответствии принципу нейтральности налога в области ставок. В целом можно сделать вывод, что нейтральность ставок соблюдается на достаточном уровне.

Соблюдение нейтральности периода налогового.

Нейтральность периода налогового выражается в установлении единого отчётного периода для всех категорий плательщиков НДС. В странах Европейского Союза продолжительность налогового периода регламентируется пунктом 2 ст. 252 Директивы по НДС ЕС. Возможно несколько вариантов: один месяц, два месяца или три месяца. Государства-члены могут устанавливать разные налоговые периоды при условии, что эти периоды не превышают один год. В таблице 11 мы представили данные о периоде налоговом для каждой из стран Европейского союза.

Таблица 11 – Налоговый период для плательщиков налога на добавленную стоимость в странах Европейского союза

Страна	Налоговый период	Дополнительные условия
1	2	3
Австрия	Месяц + годовая декларация	Компании с оборотом ниже порогового уровня могут быть освобождены от подачи декларации

Продолжение таблицы 11

1	2	3
Бельгия	Месяц	Налоговый период может быть увеличен до квартала при выполнении определённых условий
Болгария	Месяц	Ежеквартально для поставщиков электронных услуг не из ЕС
Хорватия	Месяц	Ежеквартально при выручке менее 100 000 евро
Кипр	Квартал	Налогоплательщики делятся на три категории. Для каждой категории установлены сроки сдачи декларации
Чехия	Месяц или квартал	Налоговый период зависит от оборота (чем выше оборот, тем короче налоговый период)
Дания	Месяц, квартал или полугодие	Налоговый период зависит от оборота (чем выше оборот, тем короче налоговый период)
Эстония	Месяц	Нет
Финляндия	Месяц	Нет
Франция	Месяц, квартал или год	Налоговый период зависит от оборота (чем выше оборот, тем короче налоговый период)
Германия	Месяц, квартал + годовая декларация	Налоговый период зависит от оборота (чем выше оборот, тем короче налоговый период). Компании с оборотом ниже порогового уровня могут быть освобождены от подачи декларации
Греция	Месяц или квартал	Налоговый период зависит от категории налогоплательщика
Венгрия	Месяц, квартал или год	Налоговый период зависит от суммы НДС, заявленной в декларации прошлого отчетного периода. Для вновь созданных налогоплательщиков налоговый период равен месяцу
Ирландия	Два месяца	Нет
Италия	Квартал + годовая декларация	Нет
Латвия	Месяц, квартал или полугодие	Налоговый период зависит от оборота (чем выше оборот, тем короче налоговый период)
Литва	Месяц или квартал	Налоговый период зависит от оборота (чем выше оборот, тем короче налоговый период). При определённых условиях налоговый период может быть увеличен до 2 лет
Люксембург	Месяц, квартал или год	Налоговый период зависит от оборота (чем выше оборот, тем короче налоговый период)
Мальта	Месяц, квартал или год	Налоговый период зависит от оборота (чем выше оборот, тем короче налоговый период)

Окончание таблицы 11

1	2	3
Нидерланды	Месяц или квартал	Налоговый период зависит от оборота (чем выше оборот, тем короче налоговый период)
Польша	Месяц	В зависимости от формы сдачи отчетности налоговый период может быть увеличен до квартала
Португалия	Месяц или квартал	Налоговый период зависит от оборота (чем выше оборот, тем короче налоговый период)
Румыния	Месяц или квартал	Налоговый период зависит от оборота (чем выше оборот, тем короче налоговый период)
Словакия	Месяц или квартал	Налоговый период зависит от оборота (чем выше оборот, тем короче налоговый период)
Словения	Месяц или квартал	Налоговый период зависит от оборота (чем выше оборот, тем короче налоговый период)
Испания	Квартал	В некоторых случаях налоговый период может быть сокращен до квартала
Швеция	Месяц, квартал или год	Налоговый период зависит от оборота (чем выше оборот, тем короче налоговый период)
Великобритания	Квартал	Возможно сокращение налогового периода до одного месяца

Источник: составлено автором по материалам https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-country-specific-information-vat_en

По данным таблицы можно сделать вывод, что с точки зрения налогового периода наиболее нейтральными являются системы НДС в Эстонии, Финляндии, Ирландии и Италии. В этих странах установлен единый период для всех категорий налогоплательщиков и вариативность не допускается. Следующим по распространённости являются налоговые периоды продолжительностью в один месяц или один квартал. В большинстве стран продолжительность налогового периода зависит от оборота налогоплательщика. Следовательно, нейтральность периода налогового не в полной мере соблюдается в странах ЕС.

Комплексная оценка принципа реализации нейтральности в европейской модели НДС показала, что нейтральность налога соблюдается по большинству видов.

Наиболее важным для экспортеров является вопрос нейтральности сроков и условий возмещения НДС, который выражается в единых налоговых условиях для всех участников внешнеэкономической деятельности вне зависимости от предмета сделки. То есть по отношению к предмету сделки всегда будет применяться установленная законом ставка, вне зависимости от особенностей экспортёра.

Связь между НДС и международной конкурентоспособностью обосновывается в трудах Г.М. Гроссмана [88], а также М. Фельдштейна и П. Кругмана [81]. Исследователи отмечают, что хорошо продуманная и правильно функционирующая система НДС не оказывает влияния на торговлю в силу своей нейтральности по отношению к цене отечественных и импортных товаров и выбору принципа исчисления налога. Это связано с тем, что НДС, уплаченный по промежуточным затратам, является возмещаемым, поэтому налог не будет влиять на производственные затраты и, в конечном счете, будет относиться на конечное потребление только по ставке, применяемой на этом заключительном этапе, независимо от ставок, применяемых по всей производственной цепочке. В частности, Г.М. Гроссман считает, что "европейский НДС" в современном виде (то есть с использованием принципа страны назначения) является нейтральным с точки зрения торговли, именно потому, что он предназначен для налогообложения конечного объема производства путем предоставления вычета налога, уплачиваемого по промежуточным операциям. Таким образом, при нейтральности налога по отношению к торговле, мы считаем возможным сделать вывод о нейтральности НДС по отношению к участникам торговой деятельности, а именно экспортерам.

Однако по нескольким причинам соблюдению принципа нейтральности может быть нарушено. Во-первых, НДС заменяет другие налоги, которые действительно влияют на торговлю. Во-вторых, идеальные свойства НДС редко удовлетворяются в реальном мире из-за наличия различных ставок, освобождений, высоких и дифференцированных затрат на соблюдение и администрирование,

несовершенства системы возврата и так далее. Оба фактора имеют место быть в странах Евросоюза [43].

На наш взгляд, компании-экспортеры ЕС могут быть распределены по трем группам, в зависимости от области их экспортной деятельности. К первой группе будут отнесены компании, ориентированные только на внешний экспорт, то есть реализацию товаров и услуг в страны, не входящие в состав Евросоюза – внешние экспортеры. Во вторую группу войдут компании, ведущие деятельность по поставке товаров и услуг как на внешний рынок, так и внутри ЕС – комбинированные экспортеры. Соответственно, третья группа будет включать в себя компании, работающие только на территории сообщества и только компаниями, на его территории зарегистрированными – внутренние экспортеры. Чаще всего к третьей группе относятся предприятия малого и среднего бизнеса.

По оценкам Еврокомиссии до 98% предприятий ЕС – компании малого и среднего бизнеса [76]. Они генерируют только 15% оборота и 25% чистой прибыли от НДС в Евросоюзе. Самые мелкие предприятия (те, чей оборот менее 50 000 евро, или 69% всех предприятий в ЕС) производят незначительную или даже отрицательную сумму доходов от НДС [132]. Соблюдение обязательств по НДС в рамках стандартного режима накладывает непропорциональное бремя на такие компании по сравнению с более крупными предприятиями, поскольку затраты на выполнение обязательств по НДС являются регрессивными. Именно для этих компаний допускается применение специальных схем взимания НДС [68].

Здесь следует отметить, что применение особого порядка по НДС не носит обязательный характер для соответствующих критериям предприятий. Компании могут отказаться от него и платить НДС по стандартной схеме. Но организации, с годовым оборотом выше установленных в стране пределов стать участниками специальных схем не могут.

Наибольшее в Евросоюзе распространение получили три возможных схемы НДС для малых компаний, представленные нами в таблице (таблица 12).

Таблица 12 – Схемы по налогу на добавленную стоимость для малых компаний

Схема	Описание
Упрощение процедуры сбора налога	Регламентируется ст.281 Директивы НДС Представляет собой комбинацию схем 2 и 3
Освобождение малых компаний от уплаты НДС	Регламентируется ст.283-287 Директивы НДС Организации освобождаются от обязанности взимать налог и не имеют права вычитать входящий НДС. Также они не могут указать НДС в своих счетах. Данная схема наиболее привлекательна для компаний, работающих в сегменте B2C (business to consumer), поскольку их клиенты в любом случае не имеют права вычитать входящий НДС, включенный в цену поставки. Также во многих странах в рамках применения схемы допускается освобождение малых компаний от обязанности регистрации для целей НДС
Применение фиксированных ставок НДС	Регламентируется ст.282-292 Директивы НДС Правила применения устанавливаются самой страной. Малые предприятия-участники схемы должны быть зарегистрированы как плательщики НДС. Ставка НДС рассчитывается в зависимости от годового оборота компании и постепенно увеличивается до тех пор, пока не будет достигнута установленная в стране ставка НДС

Источник: составлено автором

Таким образом в ЕС создаются достаточно гибкие условия для малых компаний, не препятствующие при этом их выходу на внешние рынки (как в пределах союза, так и за его пределами). Присутствует элемент индивидуального подхода, когда в период роста к компаниям может быть применена более низкая ставка налога.

Что касается компаний, являющихся плательщиками НДС по общему порядку, то они действуют в соответствии с требованиями национальных законодательств стран-членов Евросоюза. Законодательства стран ЕС в свою очередь разрабатываются в рамках требований Директивы по НДС. Общие для всех

экспортеров правила установлены в Директиве совета ЕС 2008/9/ ЕС от 12 февраля 2008 г. [69].

Каждая из 28 стран Евросоюза выпускает подробные руководства о национальных правилах по возмещению НДС для компаний-экспортеров, зарегистрированных в ЕС и действующих на внутреннем и внешнем рынках союза. В инструкции содержится подробная информация о том, какие суммы могут быть предъявлены к возмещению, какие документы требуются для подтверждения совершенной операции, какие установлены пороговые значения для предъявления требований о возмещении, описана процедура возмещения и последствия предоставления некорректных данных.

Единым требованием всех стран ЕС является необходимость подачи заявления до 30 сентября года, следующего за периодом возврата. Кроме того, экспортеры обязаны хранить документацию, подтверждающую факт экспорта товара. Решение об удовлетворении или отказе заявления на возврат должно быть принято в течение 4 месяцев с даты его получения налоговым органом. Может быть запрошена дополнительная информация, срок рассмотрения которой равен 2 месяцем с даты ее получения. В случае принятия положительного решения сумма возврата должна быть выплачена в течение 10 рабочих дней с даты его принятия. Следует отметить, что на уровне государств сроки возмещения и рассмотрения заявок могут быть сокращены.

На сегодняшний день доля ЕС в общем объеме мирового экспорта не превышает 16%, что ниже долей США и Китая. С 2002 г. по 2012 г. этот показатель постепенно снижался, однако по данным последних периодов наблюдается незначительный рост (приложение Д таблица 15). Следует отметить, что большая часть продаж приходится на внутренний экспорт, то есть между странами Евросоюза (приложение Д таблица 16). Что касается товарной структуры экспорта, то она достаточно стабильна и не подвержена серьезным трансформациям. Так,

более 15 лет перечень десяти наиболее экспортируемых товаров остается неизменным и покрывает более 60% экспорта стран ЕС (приложение Д таблица 17).

В структуре экспорта преобладает продукция обрабатывающих производств; высокая доля приходится на наукоемкие товары (фармацевтические продукты; самолеты, космические аппараты и их части). Сохранение подобной структуры на протяжении длительного периода времени свидетельствует об устойчивом механизме функционирования экономики Евросоюза.

В ходе рассмотрения основных аспектов НДС в ЕС было выявлено, что компоненты налога модифицируются с целью поддержания компаний-производителей и продавцов товаров, в особенности компаний сегмента малого и среднего бизнеса. Тогда как намеренная корректировка ставок налога или сроков возмещения по отношению к определенным категориям товаров в европейском варианте НДС не практикуется.

Однако современная европейская система НДС несет в себе некоторые предпосылки нарушения принципа нейтральности, которые в долгосрочной перспективе могут стать более значимыми. Во-первых, в ЕС допускается применение особого режима для малых предприятий, что предполагает исчисление налога по фиксированной шкале либо освобождение от его уплаты. Во-вторых, количество ставок налога продолжает оставаться множественным.

Опыт Евросоюза в поддержании принципа нейтральности НДС является интересным для России именно в части поддержки малого предпринимательства в рамках следования базовым канонам моделирования налога на добавленную стоимость. Страны ЕС не используют НДС в качестве инструмента активного экспортного стимулирования как, например, Китай.

2.3 Китайская модель налога на добавленную стоимость и ее возможности по диверсификации экспорта

Система косвенного налогообложения на этапе становления включала в себя три косвенных налога: налог на добавленную стоимость (НДС), бизнес налог (Business Tax или ВТ) и налог на потребление (Consumption Tax или СТ) [154]. Основное законодательство по данным налогам было принято в период с 1993 г. по 1994 г. 13 декабря 1993 г. Государственный совет КНР обнародовал Временное положение о налоге на добавленную стоимость Китайской Народной Республики (Регламент НДС) [117], Временное положение о налоге на предпринимательство в КНР (Регламент ВТ) [106] и Временное положение о налоге на потребление Китайской Народной Республики (Регламент СТ) [60], которые вступили в силу с 1 января 1994 г. Регламент НДС применялся по отношению к товарам и определенным услугам, связанным с предоставлением рабочей силы, Регламент ВТ применялся к большинству услуг, включая передачу нематериальных активов и недвижимого имущества, Регламент СТ применялся к предметам роскоши (например, дорогие украшения) в дополнение к НДС.

Считалось, что в совокупности три косвенных налога по сумме налогооблагаемых баз будут соответствовать европейскому НДС [98]. Следует отметить, что НДС в пилотном варианте существовал на территории КНР еще с 1984 г. (с начала реформ открытости), однако только с 1994г. налог стал рассматриваться в качестве основного источника налоговых доходов страны.

Администрирование НДС в материковом Китае осуществляется Государственной налоговой администрацией, налоговые правила и положения единообразно применяются по всей стране. Собранные доходы от НДС

распределяются в соотношении 75 к 25 % между центральным правительством и местными органами власти.

Введение НДС в Китае было позитивно воспринято в мировом сообществе, в особенности, на фоне стремления страны войти во Всемирную торговую организацию (ВТО) [154]. В долгосрочной перспективе подобное раздвоение косвенного налогообложения стимулировало развитие бюрократических процессов. В ходе налоговой реформы 2012-2018 гг. налог с предприятий и был упразднен и НДС стал основным косвенным налогом КНР.

С момента введения НДС является наиболее значимым источником дохода, поддерживающим финансовую стабильность КНР [111], что можно увидеть в составленной нами на рисунке (рисунок 5).

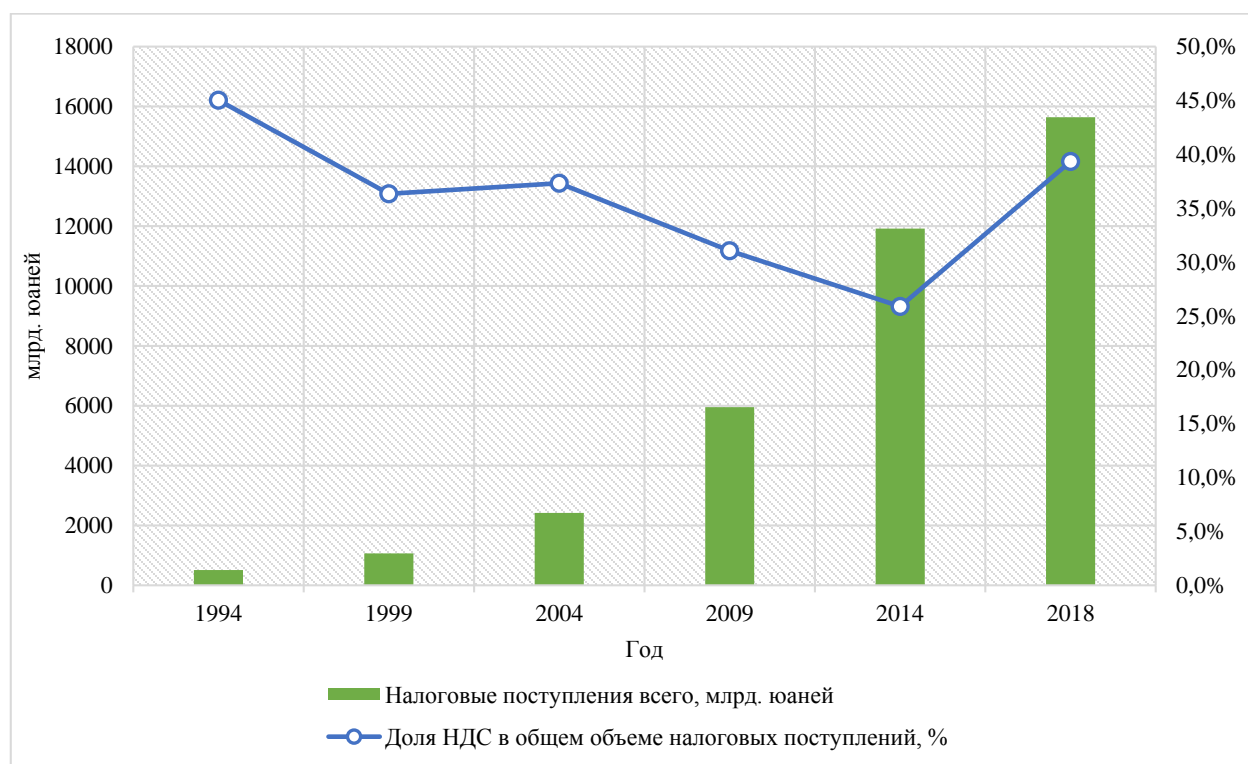


Рисунок 5 – Поступления от налога на добавленную стоимость в общем объёме налоговых поступлений в Центральный бюджет Китая

Источник: составлено автором на основе данных статистического ежегодника Китая

<http://www.stats.gov.cn/>

Очевидно, что НДС является существенным фискальным ресурсом китайского правительства. Основной особенностью китайской модели является тот факт, что НДС не является нейтральным [154]. То есть китайская модель налога на добавленную стоимость, хотя и основана на европейских принципах, в настоящее время не всецело им следует. Нами была составлена таблица соответствия двух моделей (таблица 13).

Таблица 13 – Соответствие принципов китайской и европейской моделей налога на добавленную стоимость

Принцип	Китайская модель	Европейская модель	Комментарий
Принцип общей системы НДС	Да	Да	В китайской модели принцип изначально реализовывался по совокупности особенностей трёх косвенных налогов. В настоящее время соответствует европейскому
Принцип нейтральности	Нет	Да	В современной китайской модели не реализован
Принцип дифференцированной ставки возмещения экспортного НДС	Да	Нет	Противоречит принципу нейтральности

Источник: составлено автором

Европейская модель НДС является базовой и не предполагает принципиальных трансформаций при внедрении в новом государстве. КНР в данной ситуации демонстрирует обратный пример. Принцип нейтральности в европейской модели НДС является основополагающим, поэтому нами были рассмотрены основные особенности китайской модели с точки зрения потенциального искажения данного принципа. При оценке также будут рассмотрены предложенные нами виды проявления принципа нейтральности:

1. Нейтральность объектная.
2. Нейтральность субъектная.

3. Нейтральность периода налогового.

4. Нейтральность ставок.

Соблюдение нейтральности объектной.

Объектом обложения НДС на территории Китая является реализация товаров и услуг, перечисленных в статье второй Временного положения по НДС. При исчислении и уплате налога единый соблюдается единый порядок вне зависимости от индивидуальных характеристик объекта налогообложения. Однако, нарушение объектной нейтральности проявляется при расчете размера налоговых обязательств для экспортеров. По каждому товару (услуге) определена ставка, которая применяется при расчёте сумм обязательств по НДС. Для дальнейшего описания назовем ее экспортная ставка НДС. Также при применении разных экспортных ставок к разным товарам компания должна вести их отдельный учет. Следовательно, присутствует искажение объектной нейтральности НДС.

Соблюдение нейтральности субъектной.

В законе о НДС предусмотрены две категории налогоплательщиков: общий и малый [147]. Категория налогоплательщика влияет на обязательства относительно порядка уплаты и ставок налога. В частности, малые налогоплательщики уплачивают НДС по ставке 3%. Общие налогоплательщики – это компании, годовой оборот которых превышает 5 млн. юаней. С 2019г. отменено разделение компаний на торговые и производственные, которое основывалось на более сложной системе классификации налогоплательщиков [92]. Произошедшие изменения мы отразили в таблице 14.

Таблица 14 – Общие налогоплательщики налога на добавленную стоимость

Сфера деятельности налогоплательщика	Условие попадания в категорию общих налогоплательщиков	
	до 2019 г.	с 01.01.2019 г.
1	2	3

Окончание таблицы 14

1	2	3
<ul style="list-style-type: none"> • производство товаров или предоставление облагаемых налогом трудовых услуг; • в основном занимается производством товаров или предоставлением облагаемых налогом трудовых услуг и одновременно занимается оптовой или розничной продажей товаров 	Годовой оборот больше 500 000 юаней	Годовой оборот больше 5 000 000 юаней
<ul style="list-style-type: none"> • оптовая или розничная продажа товаров 	Годовой оборот больше 800 000 юаней	
<ul style="list-style-type: none"> • предоставление услуг, изначально облагаемых бизнес-налогом 	Годовой оборот больше 5 000 000 000 юаней	

Источник: составлено автором

Общие налогоплательщики имеют право рассчитывать НДС к уплате в соответствии с общим расчетным методом, т.е. исходящим НДС за вычетом НДС к уплате [118]. Для применения этого метода необходимо, чтобы счет-фактура на покупку была заверена налоговым органом. Важной особенностью является наличие собственной бухгалтерии, непосредственно взаимодействующей с налоговыми органами.

Малые налогоплательщики – это все компании, имеющие годовой оборот менее 5 млн. юаней. В отличие от первой категории наличие бухгалтерии для них не является обязательным и может осуществляться специализированными организациями. НДС исчисляется на основе расчетного метода, т.е. путем умножения суммы продаж на применяемую ставку. Малые налогоплательщики не имеют права вычитать входящий НДС, в то время как общие таким правом наделены [27]. Ключевые характеристики двух категорий налогоплательщиков представлены нами в таблице 15.

Таблица 15 – Ключевые характеристики налогоплательщиков

Характеристика	Малые налогоплательщики	Общие налогоплательщики
Условия попадания в категорию	Годовая выручка менее 5 миллионов юаней	Годовая выручка более (или равна) 5 миллионов юаней
Расчет НДС	Годовая выручка X 3%	Исходящий НДС – НДС к уплате
Период уплаты	Квартал	Месяц

Источник: составлено автором

Также в 2019 г. малые предприятия, ежемесячный объем выручки которых не превышает 100 тыс. юаней могут получить освобождение от уплаты НДС. Данная мера поддержки малых предприятий предоставляется в рамках реализации программы по снижению налоговой нагрузки на компании [137].

Следует отметить, что общие налогоплательщики могут утратить право на вычет, если их система бухгалтерского учета не отвечает установленным требованиям налогового органа; не предоставляется точная и актуальная налоговая информации; налогоплательщик намеренно не изменяет свой статус (например, при превышении показателя годового оборота в 5 млн. юаней) [27]. Деление налогоплательщиков на категории с последующим установлением для них разных ставок налога является примером искажения принципа нейтральности по ставкам.

Таким образом в китайской модели НДС присутствует искажение субъектной нейтральности НДС. Для разных категорий налогоплательщиков предусмотрены разные условия по уплате и возмещению НДС.

Соблюдение нейтральности периода налогового.

Искажение нейтральность периода налогового проявляется в дифференциации сроков уплаты налога для разных категорий плательщиков НДС. По данным таблицы 14 период налоговый для малых и общих налогоплательщиков не одинаков, что свидетельствует о несоблюдении данного вида нейтральности НДС.

Соблюдение нейтральности ставок.

Статьей 2 Временных нормам и правилам КНР «О налоге на добавленную стоимость» от 19.11.2017г. устанавливается перечень ставок налога с указанием категорий товаров и услуг, по отношению к которым они применяются [16]. Ставки налога с момента его принятия изменялись неоднократно. Более того, в ходе реформ корректировалась не только величина ставок, но и их количество. Для иллюстрации данного утверждения нами была составлена таблица ставок НДС, действовавших на территории Китая в разные годы (таблица 18 приложение Е). В результате последней реформы в апреле 2019г. были снижены ставки НДС с 16% до 13% и с 13% до 9% [118]. В таблице 16 мы приводим детали корректировки ставок НДС.

Таблица 16 – Изменение ставок налога на добавленную стоимость с 01.04.2019 г.

Объект налогообложения	Ставка НДС	
	до 01.04.2019 г.	после 01.04.2019 г.
1	2	3
Поставка товаров, услуги по изготовлению и ремонту, сдача в аренду материального движимого имущества, импорт (отличные от указанных в п.2 и п.5)	16%	13%
Поставка транспортных, почтовых, базовых телекоммуникационных и строительных услуг, сдача в аренду недвижимого имущества, передача прав на землепользование. Поставка или импорт определенных товаров: – сельскохозяйственные продукты, такие как пищевые зерна, пищевые растительные масла и соль; – водопроводная вода, тепло, кондиционирование, горячая вода, угольный газ, сжиженный нефтяной газ, природный газ, диметиловый эфир, метан, газ, угольные продукты для жителей; – книги, газеты, журналы, аудиовизуальная продукция, электронные издания; – корма, химические удобрения, сельскохозяйственная химия, сельскохозяйственная техника и полиэтиленовая пленка для сельского хозяйства; – другие товары, установленные Государственным советом	10%	9%

Окончание таблицы 16

1	2	3
Поставка услуг и нематериальных активов, кроме указанных в пунктах 1, 2 и 5.	6%	
Уровень сбора, применимый к конкретным налогоплательщикам (например, мелким налогоплательщикам) и операциям (например, предоставление определенных услуг общественного транспорта)	3%	
Экспорт товаров и трансграничная поставка услуг и нематериальных активов (то, что предписано Государственным советом).	0%	

Источник: составлено автором

По данным таблицы можно увидеть, что сохраняется множественность ставок, причем, в отличие от европейской модели НДС, принцип установления их величины не регламентирован в основном законодательном акте по НДС. Таким образом, нейтральность ставок, которая проявляется в установлении единой ставки НДС без каких-либо исключений (имеется в виду классический вариант: единая ставка налога и ставка 0% НДС для экспорта) в китайской модели не соблюдается.

Рассмотрение китайской модели НДС по предложенным нами критериям показало, что в целом НДС в данном случае является менее нейтральным, по сравнению с европейской моделью. Однако отступление от соблюдения принципа нейтральности допущено правительством страны намеренно, с целью расширения возможностей использования особенностей налога.

Главным отличием от европейской модели является применение экспортных ставок НДС при расчете суммы обязательств по данному налогу. Теоретическое обоснование влияния дифференцированных экспортных ставок как на экспорт, так и на импорт было приведено М. Фельдштейном и П. Кругманом [81]. Снижение экспортных ставок НДС может негативно отразиться на прибыли экспортеров, что стимулирует производителей к изменению структуры производства. Напротив, от повышения ставки возмещения НДС ожидается рост показателей экспорта.

Однако в научной литературе относительно немного исследований о том, будут ли экспортеры реагировать одинаково при изменении сумм возмещения НДС в долгосрочной перспективе. Так, Ч-С. Чен, используя совокупные данные с 1985 г. по 2002 г., обнаружил, что величина вычетов положительно коррелирует с экспортом страны, конечным внутренним потреблением и валютным резервом [65]. П. Чандра и Ш. Лонг используя групповые данные на уровне фирм за 2004-2006 гг. также находят положительную связь между объемом экспорта и средним уровнем вычетов (при экспорте), предполагая при этом, что по европейской схеме возмещения НДС торговые обороты страны по многим позициям были бы выше. Однако китайский вариант позволяет использовать налог в качестве рабочего инструмента при моделировании структуры экспорта [63]. Так, в свое время Китай смог перейти на несырьевой экспорт во многом благодаря применению дифференцированных ставок для сумм возмещения НДС.

Экспортные ставки НДС были применены впервые через год после введения НДС в Китае [62]. Первоочередной причиной стала недобросовестность самих налогоплательщиков. Была широко распространена схема, по которой НДС платился в рамках преференциального режима (то есть не в полном объеме), далее производилась подделка счетов-фактур и возмещение налога производилось в полном объеме. Поэтому обязательство центрального правительства по возврату денежных средств экспортерам стало слишком большим, чтобы выполнить его [159]. В результате, в 1995 г. и 1996 г. правительство дважды снижало экспортные ставки налога. По одной из оценок, фактическая сумма НДС, уплаченного за экспортируемые товары, была примерно на 3% ниже установленной ставки. Более низкие ставки, безусловно, снизили сумму обязательств центрального правительства, но они оказали негативное влияние на китайский экспорт. В 1996 г. экспорт вырос всего на 1,5%.

Азиатский финансовый кризис 1997 г. негативно отразился на положении экспортеров в Китае, поскольку экономика соседних стран резко упала и их

национальные валюты значительно обесценились [162]. Для противодействия негативным последствиям кризиса и стимулирования экспорта китайское правительство с начала 1998 г. и до конца 1999 г. значительно увеличило экспортные ставки НДС по ключевым товарным позициям (например, продукция легкой промышленности, продукция машиностроительного комплекса и т.д.) [161]. Одновременно Государственная налоговая администрация в 1999 г. увеличила бюджетную квоту для возмещения НДС с 57 до 63,6 млрд юаней. В результате в 2000 г. китайский экспорт вырос на 27,8%.

Следует отметить, что дифференциация экспортных ставок по товарным категориям сохраняет свою актуальность и на современном этапе. В период 2013-2019 гг. наблюдается их постоянное снижение. В частности, снижены ставки на такие категории товаров, как природные ресурсы, загрязняющие вещества [79] (приложение Е таблица 19). Наиболее распространенными для китайских экспортеров являются два метода расчета НДС, описание которых представлено нами в таблице 17.

Таблица 17 – Методы расчета обязательств по налогу на добавленную стоимость для компаний-экспортеров

Характеристика	Метод	
	Освобождение, зачёт и возмещение Exemption, credit, and refund method (ECR)	Освобождение и возмещение Exemption and refund method (ER)
Область применения	Только производственные предприятия, квалифицированные как обычные налогоплательщики	Компании-экспортеры товаров или услуг, не имеющие собственных производственных возможностей.
Что означает «освобождение»?	Товары, экспортируемые производственными предприятиями (как напрямую, так и через внешнеторговые компании), освобождаются от уплаты НДС.	Экспортные товары (услуги) освобождаются от уплаты НДС
Что означает «кредит»?	Для предприятий чьи товары собственного производства экспортируются или продаются на внутреннем рынке, начисляется входной НДС на материалы, приобретенные для производства экспортных товаров, который впоследствии взаимно зачитывается с выходным НДС по внутренним продажам	Зачёт входящего НДС не производится
Что означает «возмещение»?	После зачета входного НДС в счет подлежащего уплате НДС любая избыточная сумма входного НДС подлежит возмещению.	Определенная часть входного НДС подлежит возврату

Источник: составлено автором на основании материалов сайта www.china-briefing.com

Метод ECR предполагает, что сумма НДС, которую платит налогоплательщик за покупку ресурсов, использованных при производстве экспортных товаров, может быть зачтена в счет выходного НДС, полученного при внутренних продажах, если таковые имеются. ER метод предполагает освобождение компании от уплаты НДС. Даже если компания-экспортер платит НДС по местным закупкам, она не имеет права на возмещение. Основным примером такой ситуации является нахождение товаров под таможенной процедурой выпуска для переработки на территории Китая с последующим обязательством полного вывоза всего объема произведенной продукции. Китайская компания берет на себя обязательства по обработке или сборке продукции из компонентов, которые ей не принадлежат. Собственность этих материалов сохраняется за иностранной стороной. Тогда китайские власти считают, что нет импорта и экспортных продаж: как таковой, НДС на импортируемые комплектующие не взимается и, следовательно, НДС не возвращается.

Компании, рассчитывающие обязательства по НДС по первому методу имеют право на получение возмещения в полном или частичном объеме при условии соблюдения следующих требований:

1. Ресурсы, использованные в процессе производства являются объектом обложения китайским НДС.
2. В бухгалтерских книгах экспортера характер экспортной сделки должен рассматриваться как продажа, а не выбытие основных средств.
3. Товары должны физически покинуть страну (за исключением отправки в зону экспортной обработки).
4. Экспортер должен представить доказательства прохождения процедуры валютного контроля.

Предварительно экспортер должен получить статус общего налогоплательщика в соответствии с Временным положением НДС КНР. Налогоплательщик должен подать заявку на возврат в течение 90 дней с момента получения экспортной

декларации. Если в установленный срок заявка не будет подана, то весь экспорт считается внутренней реализацией, соответственно, возникает обязанность по уплате НДС. Для подтверждения ставки 0% при экспорте и получении вычета по НДС необходимо предоставить следующие документы в налоговое бюро: экспортный инвойс; таможенная декларация на экспорт товаров; подтверждение прохождения банковского контроля; счёт-фактура; налоговая декларация за отчётный период; декларация по НДС.

Китайская политика возврата НДС на экспорт сложна и часто менялась с течением времени. Однако логика расчета осталась достаточно стабильной [82]. При изготовлении экспортной продукции могут использоваться импортные материалы, материалы местного производства или импортные и местные материалы. Согласно Циркуляру № 7 (2002 г.) [112] официальная формула, используемая для расчета НДС, подлежащего уплате за общий экспорт и переработку закупленных импортных материалов, выглядит следующим образом:

$$\text{НДС}_{\text{к уплате}} = \underbrace{(\text{ВП} \times \text{СТ}_{\text{НДС}})}_{\text{Выходной НДС}} - \underbrace{(\text{ПТ} \times \text{СТ}_{\text{НДС}})}_{\text{Входной НДС}} + \underbrace{(\text{Э} - \text{И}) \times (\text{СТ}_{\text{НДС}} - \text{ЭСТ}_{\text{НДС}})}_{\text{Экспортный НДС}}, \quad (1)$$

где ВП – внутренние продажи,

СТ_{НДС} – ставка НДС на внутреннем рынке,

ПТ – товары (комплектующие), приобретенные на внутреннем рынке,

Э – экспорт,

И – импорт,

ЭСТ_{НДС} – экспортная ставка НДС.

Сумма НДС, которая может быть заявлена к возмещению определяется по формуле:

$$\text{НДС}_{\text{возм}} = (\text{Э} - \text{И}) \times \text{ЭСТ}_{\text{НДС}}. \quad (2)$$

Для удобства использования все ставки экспортного НДС распределены по товарам в соответствии с кодом ТН ВЭД. Зная код ТН ВЭД товара можно определить размер ставки экспортного НДС, ставки налога, применяемой к данному товару на внутреннем рынке, а также уточнить информацию, указание которой будет обязательным при заполнении экспортной декларации по данному товару (приложение Е примеры 1-3). Величина суммы НДС, которую компания-экспортер может заявить к вычету зависит от большого перечня факторов. Учитывается и объем производства компании, объемы экспорта и импорта, а также происхождение материалов, использованных в процессе производства продукции (таблица 18).

Таблица 18 – Обязательства по налогу на добавленную стоимость в зависимости от различных факторов

Ситуация	Описание	Обязательства по НДС
1	Внутренние продажи. Товар был изготовлен с использованием импортированных компонентов	Должен быть уплачен входной НДС
2	Внутренние продажи. Товар был изготовлен с использованием компонентов отечественного производства	Должен быть уплачен входной НДС
3	Нахождение под таможенной процедурой выпуска для переработки на территории Китая с последующим обязательством полного вывоза всего объема произведенной продукции	Полное или частично освобождение от НДС
4	Экспорт. Производство товаров с использованием только отечественных компонентов	Экспорт освобождается от НДС; входящий НДС возмещается полностью или частично

Источник: составлено автором на основании материалов сайта www.chinatax.gov.cn/eng/

Таким образом, выстроен индивидуальный подход к налогообложению компаний, позволяющий в перспективе усиливать адресность государственной поддержки экспортеров.

Но список причин дифференциации экспортных ставок НДС не ограничивается только лишь стремлением правительства к сокращению собственных обязательств перед экспортерами или поддержания экспорта определенных товаров. На наш взгляд, список причин на сегодняшний день следующий.

1. Манипулирование условиями торговли. Если страна является лидером мирового рынка, то ограничение ее экспорта вызывает рост мировых цен и благоприятно отражается на условиях торговли. Например, некоторые ставки возмещения НДС были увеличены для продвижения продукции с высокой добавленной стоимостью и высокотехнологичных производств [87].

2. Сохранение продовольственной безопасности. Государственные органы могут снизить потребительскую цену товара, переориентировав внутреннее предложение на внутренний рынок [115]. Так в 1980-х гг. власти использовали низкие ставки возврата в основном для сдерживания экспорта сельскохозяйственной и сырьевой продукции [149].

3. Поддержание экологического благополучия. Данная причина стала особенно актуальной в последние десятилетия, когда производственные выбросы стали оказывать значительное воздействие на здоровье жителей городов – это защита окружающей среды [99]. Так, в 2006 г. возмещение НДС было отменено для ряда природных ресурсов и первичных продуктов и уменьшено для ряда продуктов с высоким уровнем загрязнения и потребления энергии.

Ставка возврата НДС варьируется в зависимости от различных факторов. В составленной нами схеме показано, как балансируют интересы государства, обусловленные вышеобозначенными причинами, и интересы экспортеров, которые несут дополнительные затраты, связанные с неполным возмещением НДС (рисунок 6). На рисунке экспортируемые товары, работы и услуги обозначены как объекты экспорта (ОЭ) и обозначены по оси абсцисс. По оси ординат отмечается соответствие ОЭ текущей политике государства, которую формируют перечисленные выше причины дифференциации экспортных ставок НДС. Для каждого объекта возможен

свой вариант работы с НДС. Для упрощения мы назвали их «Пакет НДС». В Пакет НДС входит ставка налога, уплаченного на внутреннем рынке при производстве ОЭ, экспортная ставка НДС, порядок и срок возмещения. Формирование же пакета происходит под влиянием следующих факторов: категория ОЭ; род деятельности налогоплательщика (производственная компания или торговая); экологичность ОЭ. В приведенном примере показано три абстрактных варианта ОЭ. На практике их число значительно больше.

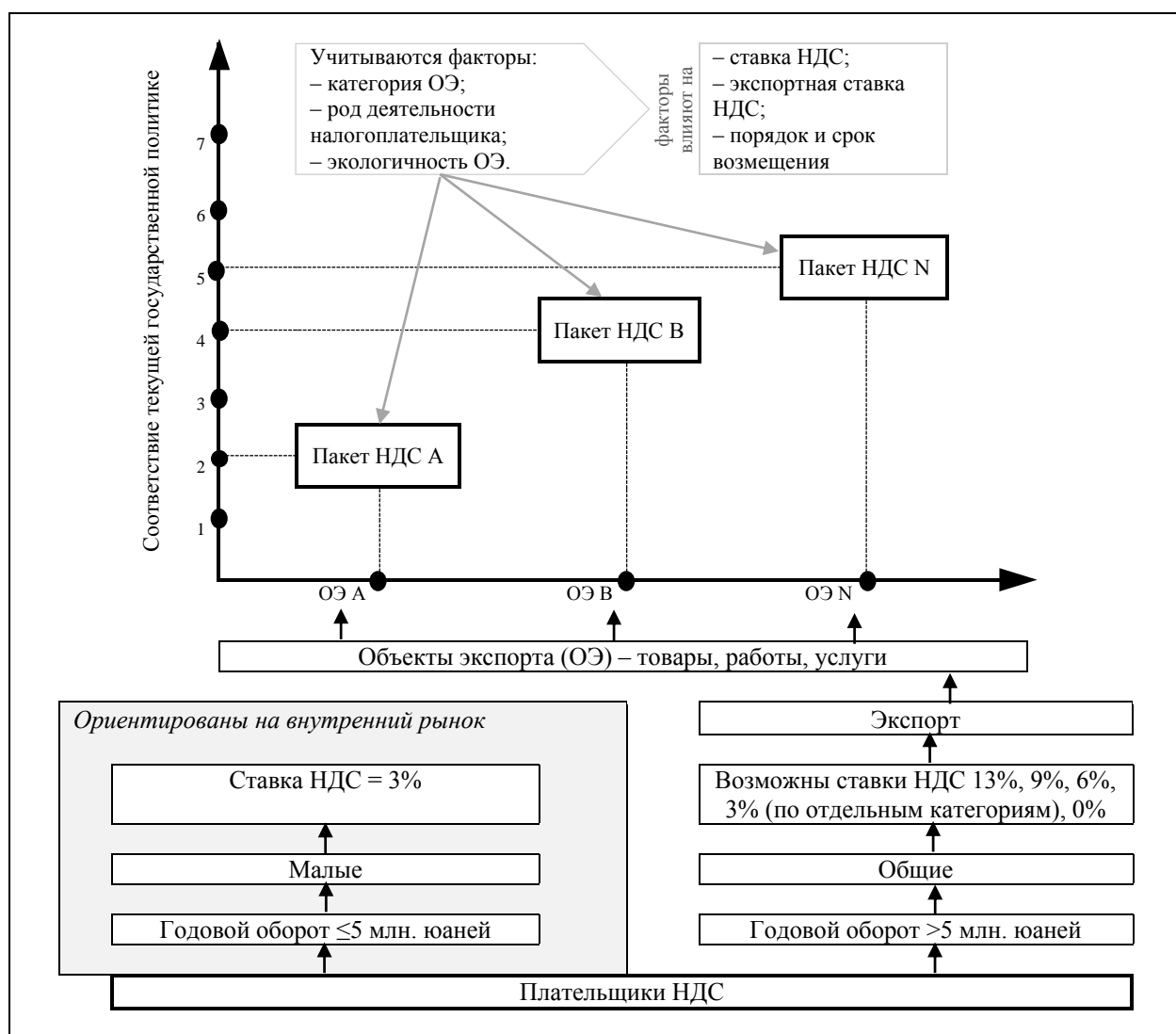


Рисунок 6 – Схема взаимодействия экспортеров и государства в рамках политики неполного возмещения налога на добавленную стоимость

Источник: составлено автором

В условия подобной политики показатели экспорта Китая с 11 места в 1994 г. поднялись до 1 места в 2018 г., тем самым обогнав традиционных лидеров. На основании данных национального бюро статистики КНР нами был составлен график, отображающий показатели объема экспорта в КНР и место страны в общемировом рейтинге экспортеров (рисунок 7).

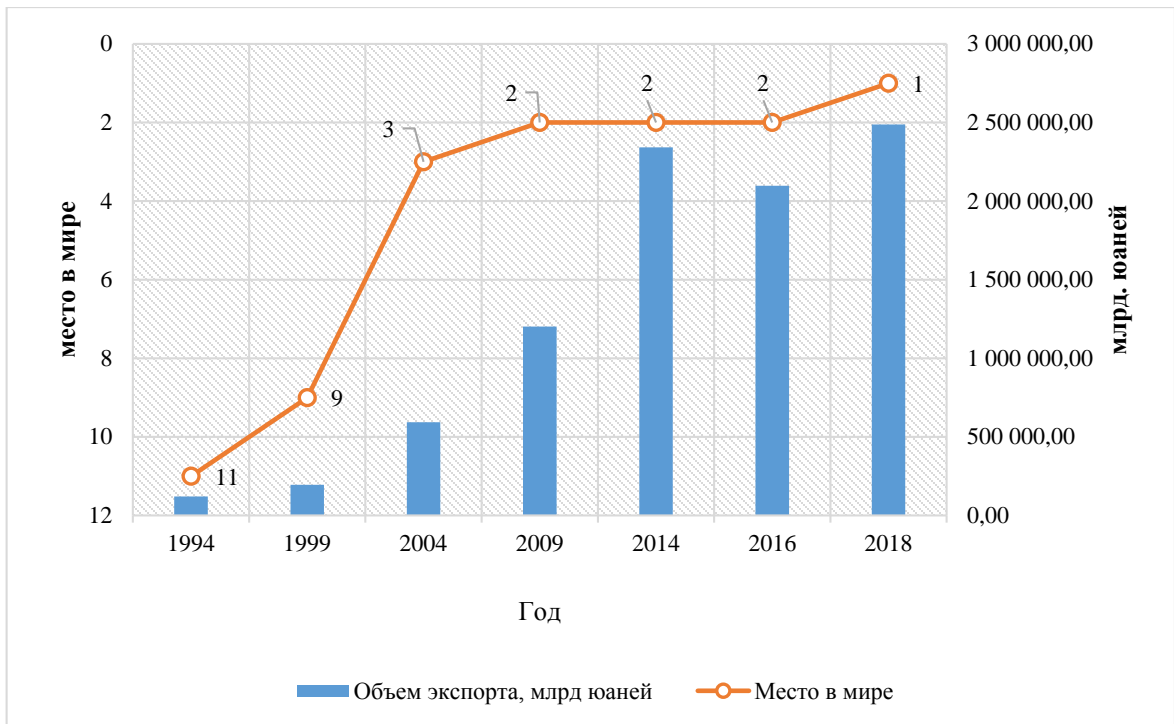


Рисунок 7 – Место Китая в мировом рейтинге экспортеров

Источник: составлено автором

Одновременно повышается и объем собираемого НДС. Следует отметить, что суммы налога к возмещению в среднем составляют 1/5 до 1/3 от сумм НДС полученного. Для иллюстрации данного взаимодействия нами был составлен рисунок (рисунок 8).

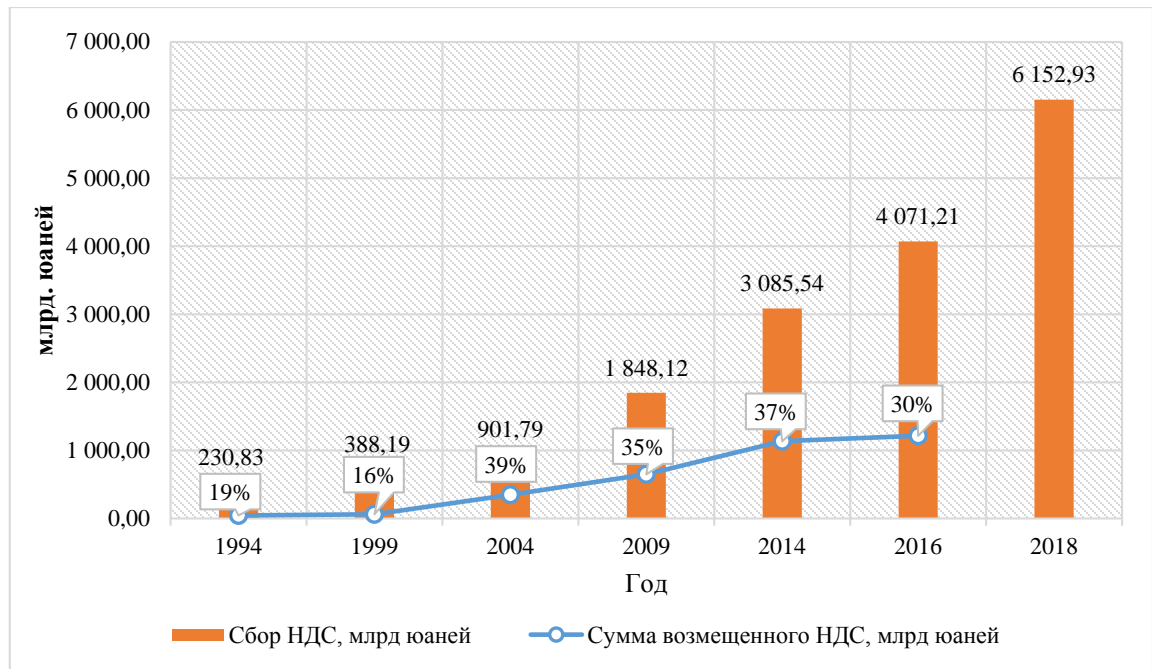


Рисунок 8 – Суммы налога на добавленную стоимость, полученного и возмещенного, млрд. юаней

Источник: составлено автором

Ставки НДС и экспортные ставки НДС меняются достаточно часто. Если в первые годы после повсеместного введения налога ставки изменялись для корректировки государственных расходов, то в настоящее время ситуация изменилась. Правительство незамедлительно реагирует на внешнеполитическую и внешнеэкономическую ситуацию и всеми возможными мерами снижает риск негативного воздействия для приоритетных экспортных категорий. Также стимулируется экспорт определенных категорий товаров.

Нами была рассмотрена товарная структура экспорта КНР за период 1994-2017 гг. (приложение Е таблица 23). Так в товарной структуре экспорта 1994 г. не представлено 40 товаров, экспортируемых в 2017 г., например, высокотехнологичные товары, машины и компоненты для обработки данных и т.д. Также мы выделили по 10 ведущих товарных позиций в каждом рассматриваемом году. Так в 1994 г. основу экспорта составляла продукция неглубокой переработки. После увеличения

экспортных ставок НДС в 1998-1999 гг. по категории машины и оборудование до 17 и до 13% (в зависимости от ставки НДС) наблюдается значительное изменения в списке ведущих экспортных отраслей [160]. В последующие периоды также повышается объем экспорта высокотехнологичной продукции, телефонов, стали, электрооборудования, тогда как продукция легкой промышленности демонстрирует меньшие объемы. Влияние изменения экспортных ставок НДС на объемы экспорта товаров было смоделирована в исследовании специалистов Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) Ж. Гурдон, С. Монжон и С. Понсет. В исследовании рассматривалось воздействие изменения экспортной ставки НДС хотя бы на один процентный пункт на разные категории товаров. Для работы были использованы данные за прошлые периоды с возможностью их интерпретации в современных условиях. Подтверждается, что изменение ставки возмещения НДС хотя бы на 1% влечет рост экспорта на 7%. Вместе с тем отмечается, что положительный эффект при применении европейской модели возмещения мог бы составить 45% [86].

Несмотря на возможные минусы от применения дифференцированных экспортных ставок возмещения НДС, правительство Китая не только данную практику не прекращает, но и способствует ее дальнейшему укоренению [78]. В частности, в 2018 г. введен ускоренный порядок возмещения НДС экспортерам (10 дней вместо 30), который включает в себя ослабление требований к документации (упразднено 6 ранее обязательных документов), возможность взаимодействия с налоговым органом в удаленном формате. Также при оценке возможности возмещения НДС используется риск-ориентированный подход, основанный на технологии Big Data.

Китайская модель НДС отличается от базовой европейской практически полным несоблюдением одного из базовых принципов – принципа нейтральности. В стране реализуется модель экспортоориентированной экономики, в поддержании мирового лидерства которой задействованы все доступные Центральному

Правительству инструменты, в том числе и налог на добавленную стоимость. Введение дифференцированных экспортных ставок НДС было обосновано необходимостью сокращения государственных расходов. Данная политика разворачивалась на фоне слабого контроля благонадежности налогоплательщиков и должна была ограничить поток необоснованных запросов на получение вычетов НДС. Впоследствии действие механизма дифференцированных экспортных ставок НДС было расширено и структурировано. Практика, а потом и эмпирические исследования доказали, что объемы экспорта зависят от величины экспортных ставок НДС. Следовательно, поведение компаний-экспортеров может корректироваться подобного рода вмешательством.

Для Российской экономики опыт Китая может оказаться достаточно полезным, а внедрение некоторых элементов китайской модели НДС даже эффективным. Однако необходима предварительная детальная оценка экономических и идеологических эффектов возможных нововведений.

Идея, заложенная в китайской системе НДС, касающаяся дифференциации не только ставок исчисления НДС, но и дифференциации ставок возмещения уплаченных сумм налога демонстрирует новый взгляд на нейтральность НДС. НДС Китае не только не является нейтральным, но Правительство и не стремится к достижению теоретических стандартов. Налог в КНР многогранен и полностью подстраиваем под цели Центрального Правительства. Данная политика имеет свои результаты, в значительной мере положительные. Данный опыт может быть использован в российских условиях, но с определенной адаптацией. На наш взгляд, более привлекательной и простой для применения является система экспортных коэффициентов, которая будет обоснована нами в третьей главе.

Выводы по главе 2.

В рамках второй главы были рассмотрены методологические аспекты возмещения НДС при осуществлении экспорта, европейская модель НДС и специфика реализации принципа нейтральности, китайская модель НДС и ее возможности по

диверсификации экспортного потенциала. По результатам исследования получены следующие выводы:

1. При экспорте товаров и услуг в случае применения ставки 0% кредитный метод расчета НДС предполагает возникновение переплаты налога. При удержании НДС по принципу страны назначения суммы налога, уплаченные компаниями-экспортерами на внутреннем рынке, должны быть возмещены в установленном законом порядке.

2. Для недопущения подачи необоснованных требований о возмещении НДС могут применяться такие подходы как использование нулевой ставки для компаний-экспортеров на внутреннем рынке; проведение всеобщей перекрестной проверки счетов-фактур; необходимость подтверждения обоснованности требования о возмещении до подачи заявления в налоговый орган; деление экспортеров на группы в соответствии с показателями благонадежности; обязательство по оплате крупных покупок через банковскую систему; введение банковских счетов по НДС. Наиболее оптимальными с точки зрения учета интересов налогоплательщиков и налоговых органов является проведение перекрестной проверки счетов-фактур и введение деления экспортеров на группы на основании показателей благонадежности.

3. В основе базовой европейской модели НДС лежат два принципа: всеобщности и нейтральности. В свою очередь принцип нейтральности включает в себя нейтральность внутреннюю (применение НДС на территории стран Сообщества, должно обеспечить полную нейтральность налогообложения всех видов экономической деятельности, вне зависимости от их целей и результатов, при условии, что они сами облагаются НДС) и внешнюю (для целей НДС не должно иметь значения, производятся ли товары в стране потребления или импортируются).

4. Оценка принципа нейтральности НДС в европейской модели по видам его проявления показала, что данный принцип в целом соблюдается по всем рассмотренным параметрам. Однако существуют некоторые предпосылки

возможного нарушения принципа нейтральности (разделение компаний на малые и крупные, сохранение множественности ставок налога).

5. НДС в европейской модели не используется в качестве инструмента воздействия на поведение экспортеров. стабильная структура экспорта поддерживается за счет иных механизмов. Опыт ЕС может быть интересен со стороны поддержки малого предпринимательства.

6. Китайская модель косвенного налогообложения изначально включала в себя три налога (НДС, бизнес-налог и налог на потребление), которые в ходе последующих реформ были сведены к НДС.

7. Китайская модель НДС была построена по примеру европейской, однако в последующем модель НДС была значительно адаптирована к национальным особенностям и задачам страны. Так, в китайской модели принцип всеобщности соблюдается, в то время как принцип нейтральности практически не реализуется. Также рассмотрение китайской модели НДС по видам проявления принципа нейтральности показало наличие ряда искажений нейтральности.

8. Для воздействия на экспортеров в китайской модели применяются дифференцированные ставки возмещения НДС, то есть вычеты по налогу предоставляются с учетом применения экспортных ставок НДС. Ставки в свою очередь устанавливаются Центральным Правительством, их величина зависит от многих факторов.

9. Применение дифференцированных экспортных ставок НДС может быть объяснено следующими причинами: манипулирование условиями торговли; сохранение продовольственной безопасности; поддержание экологического благополучия.

10. За 24 года Китай занял лидирующие позиции среди мировых экспортеров, а товарная структура экспорта претерпела значительные изменения, что делает опыт Китая в плане моделирования НДС интересным для рассмотрения применительно к российским условиям.

3 ОЦЕНКА ПЕРСПЕКТИВ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ В РОССИИ ЭКСПОРТНЫХ КОЭФФИЦИЕНТОВ ПРИ ВОЗМЕЩЕНИИ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ ПО ЭКСПОРТНЫМ ОПЕРАЦИЯМ

3.1 Оценка перспектив использования европейского и китайского опыта возмещения налога на добавленную стоимость из бюджета для проектирования экспортных коэффициентов

История российского НДС насчитывает немногим больше четверти века [11]. Новый налог был введён в 1992 г. и до 2001г. его администрирование производилось в соответствии с положениями Федерального закона №1992-1 от 06.12.1991г. «О налоге на добавленную стоимость» [28]. На рубеже 20-21вв. в силу вступила глава 21 Налогового кодекса РФ, действие которой сохраняется и на сегодняшний день [17]. За весь период существования налога количество его ставок оставалось неизменным, однако величина их изменялась (приложение Ж рисунок 3).

Система косвенного налогообложения строилась по образу и подобию европейского налога, но, в следствии адаптации на национальном уровне, приобрела ряд отличительных особенностей. Подобное явление закономерно и присуще каждой новой, вводящей НДС стране.

На сегодняшний день одной из наиболее актуальных задач для российской экономики является повышение экспортного потенциала. На наш взгляд, среди задействованного комплекса мер следует учитывать и потенциальное влияние налоговой составляющей, в частности некоторых аспектов НДС. Следует рассмотреть возможности применения опыта Китая и Евросоюза по вопросам возмещения НДС из бюджета. Выбор именно китайской и европейской систем НДС в качестве примеров обоснован следующими причинами:

1. Торговые. Со странами ЕС Россию традиционно связывают прочные торгово-экономические отношения [1]. Что касается Китая, то в период 2000-2017 гг. объем экспорта в эту страну возрос более чем в 7 раз [20] (приложение Ж рисунок 4, рисунок 5).

Следовательно, для успешного стимулирования экспорта следует учитывать условия, с которыми сталкиваются российские компании при выходе на международный рынок. В частности, требования налогового законодательства в части НДС могут быть не нейтральными по отношению к компаниям-резидентам и компаниям-нерезидентам, что будет являться барьером при выходе на международный рынок несмотря применение мер экспортного стимулирования.

2. Экономические. Здесь идёт речь о влиянии НДС на товарную структуру внешней торговли. В случае с Евросоюзом представляется пример государственного невмешательства в процедуру возмещения экспортного НДС, а в случае с Китаем – наоборот – манипулирование ставками возмещения экспортного НДС на государственном уровне с целью стимулирования приоритетных направлений торговли. В результате в странах ЕС перечень наиболее экспортируемых товаров является практически неизменным на протяжении всего периода существования союза, в то время как в Китае за менее чем 30 лет совершен переход преобладания экспорта сырьевых товаров на товары, полученные в результате переработки сырья. Рассмотрение европейского кейса позволит дать ответ на вопрос о возможности перехода на несырьевой экспорт без вовлечения инструментария НДС в российских условиях. Китайский кейс напротив, даст возможность рассмотреть возможности использования ключевых аспектов НДС в целях исполнения определенных задач.

Глобальная цель по масштабному реформированию структуры экспорта была озвучена в послании Президента Федеральному собранию в 2018г. [32]. К 2024г. запланировано рост несырьевого неэнергетического экспорта более чем на 85% [31]. В первую очередь меры стимулирующего воздействия будут применяться товарам следующих групп: металлургия, машиностроение, химия, продовольствие,

лесобумажная продукция и драгоценные металлы. Также актуализируется наращение экспорта высокотехнологичной продукции и услуг.

Прежде чем перейти к непосредственному рассмотрению опыта Китая и ЕС при взаимодействии с экспортерами в рамках НДС, рассмотрим отличия трех систем косвенного налогообложения (таблица 19).

Таблица 19 – Сравнительный анализ систем налога на добавленную стоимость Евросоюза, Китая и России

Параметр		Европейская система НДС	Китайская система НДС	Российская система НДС
1		2	3	4
Плательщики НДС		Компании, торговый оборот которых превышает установленный государством предел	Компании, торговый оборот которых превышает установленный государством предел	Все компании, осуществляющие реализацию товаров и услуг на территории РФ, в случае отсутствия особого режима налогообложения, исключающего НДС
Обязанность по регистрации в качестве плательщика НДС		Да	Да	Только для иностранных юридических лиц
Соблюдение принципа всеобщности НДС		Нет	Нет	Нет
Соблюдение принципа нейтральности	Нейтральность объектная	Да	Нет	Нет
	Нейтральность субъектная	Да	Нет	Нет
	Нейтральность ставок	Да	Нет	Нет
	Нейтральность периода налогового	Нет	Нет	Да
Ставки НДС		Общая и льготные	Общая и льготные	Общая и льготные
Принцип установления льготных ставок налога		По категориям товаров	По категориям товаров и по категориям плательщиков налога	По категориям товаров

Окончание таблицы 19

1	2	3	4
Всего вариантов ставок (по состоянию на 2019 г.)	От 2 до 12	6	3
Ставка НДС при экспорте	0%	0%	0%
Обязанность по применению ставки 0% при экспорте	Да	Нет	Нет
Принцип взимания налога	Принцип страны назначения	Принцип страны назначения	Принцип страны назначения
Возмещение НДС экспортёрам	Да	Да	Да
Объём НДС к возмещению	Подтверждённая сумма возмещается в полном объёме	Возмещается часть подтверждённой суммы	Подтверждённая сумма возмещается в полном объёме
Наличие системы автоматизированного контроля НДС	Да	Да	Да
Использование НДС в качестве инструмента регулирования структуры экспорта	Нет	Да	Нет

Источник: составлено автором

В российской системе плательщики НДС не обязаны проходить соответствующую регистрацию, если только речь не идет об иностранных юридических лицах. Все компании и индивидуальные предприниматели по умолчанию являются плательщиками НДС. Но в случае соответствия установленным НК РФ критериям возможен переход на специальную систему налогообложения без НДС в заявительном порядке.

На территории РФ действуют налоговые специальные режимы, такие как система налогообложения для производителей сельскохозяйственной продукции, упрощённая система налогообложения, единый налог на вменённый доход для отдельных видов деятельности и патентная система налогообложения. Каждый из режимов предъявляет к налогоплательщикам определённые требования, которые изложены в главе 26 НК РФ. Несоответствие налогоплательщика установленным параметрам может стать основанием для отнесения его к плательщикам НДС.

Что касается соблюдения основных принципов НДС в российской системе налога: всеобщности и нейтральности, то искажение присутствует в обоих случаях. Так искажающими факторами принципа всеобщности является возможность освобождения от уплаты налога некоторых категорий товаров, а также наличие специальных режимов налогообложения, исключающих обязанность по уплате НДС. Принцип нейтральности налога соблюдается частично, что представлено нами в таблице. В целом ситуация в России более схожа с китайской, чем с европейской и принцип нейтральности НДС соблюдается в полной мере только по одному из четырёх компонентов (таблица 20).

Таблица 20 – Соблюдение принципа нейтральности налога на добавленную стоимость на территории России

Подвид принципа нейтральности	Соблюдение принципа	Комментарий
Нейтральность объектная	Нет	С 2018 г. компании-экспортёры могут отказаться от ставки 0% при совершении экспортных операций [25]. Все действующие внутри страны ставки применяются по единому формату.
Нейтральность субъектная	Нет	Иностранные компании, реализующие электронные услуги на территории РФ, должны проходить процедуру регистрации в качестве плательщиков НДС.
Нейтральность ставок	Нет	С момента введения и по настоящее время на территории страны действует три ставки НДС, кроме того, для некоторых категорий налогоплательщиков существует возможность освобождения от уплаты налога [17].
Нейтральность периода налогового	Да	Для всех плательщиков НДС установлен единый период уплаты налога и сдачи отчётности

Источник: составлено автором

Соблюдение принципов НДС на территории России также представлено нами на рисунке 9.

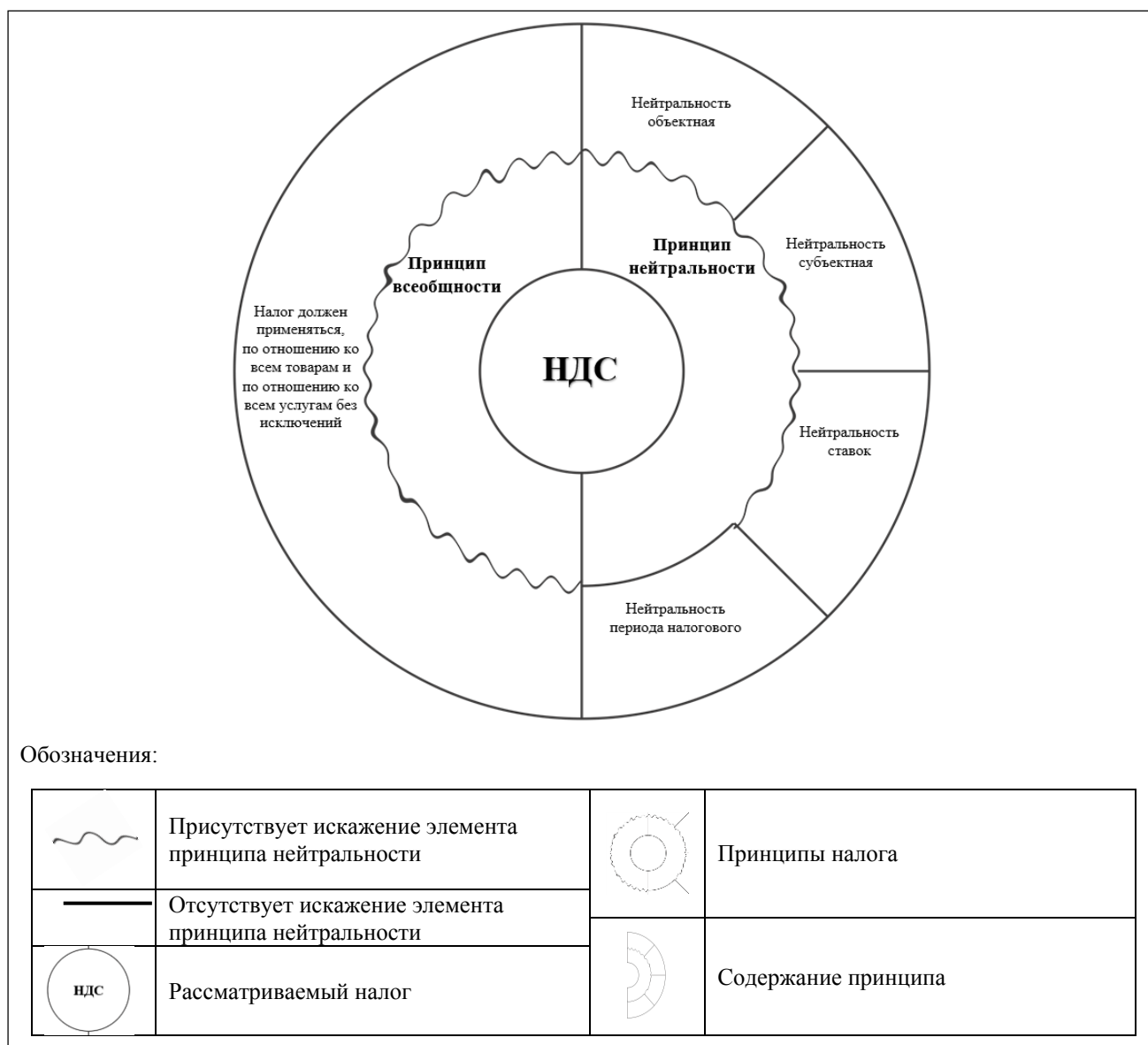


Рисунок 9 – Реализация основных принципов налога на добавленную стоимость на территории России

Источник: составлено автором

В РФ действует три ставки НДС: общая, равная 20%, 10% – льготная ставка для ограниченного перечня товаров и услуг, ставка 0% применяется по отношению к экспортным операциям. В Евросоюзе и России льготные ставки налога устанавливаются в зависимости от категории товара: как правило, социально-значимые товары и услуги облагаются по более низким НДС. В КНР же льготные

ставки могут применяться как к определённым группам товаров, так и к некоторым категориям налогоплательщиков. По сравнению с Китаем и странами ЕС в нашей стране количество вариантов ставок налога минимально.

Общими характеристиками для трёх систем НДС является принцип взимания налога (по стране назначения) и возможность возмещения ранее уплаченных сумм компаниям-экспортёрам. Нулевая ставка при экспорте также применяется в каждой рассматриваемой системе, однако у российских и китайских экспортёров есть право на отказ от данной ставки. Следует отметить, что во всех рассматриваемых системах внедрены механизмы автоматизированного контроля, основанные на применении инструментов цифровизации НДС.

Ключевым различием между китайской системой и системами НДС России и ЕС является подход к взаимодействию с компаниями-экспортёрами. Китай использует налог в качестве механизма управления потоками экспортных товаров [155]. В связи с этим активно применяется механизм дифференцирования ставок возмещения сумм налога экспортёрам. Подобный подход уникален в мировой практике работы систем НДС и должен быть рассмотрен с точки зрения возможности применения в том или ином виде в России. Что касается ЕС, то механизм возмещения налога в целом схож с российским.

Функционирование системы возмещения НДС в Китае определяется Циркуляром о политике в отношении налога на добавленную стоимость на экспортируемые товары и услуги [59]. С начала применения системы неполного возмещения товарная структура наиболее экспортируемых товаров (ТОП-10) изменилась на 80%. Для установления ставок возмещения используется гармонизированная система классификации товаров, которая была разработана Всемирной таможенной организацией [136]. Величины ставок определяются центральным Правительством КНР и корректируются по мере изменения политического курса страны. То есть критерием для установления ставки возмещения в Китае выступает объект налогообложения (товар или услуга).

Для использования китайского опыта в российских условиях необходимо ответить на два ключевых вопроса: каковыми должны быть формула расчета суммы НДС к возмещению и критерии, на основе которых будет приниматься решение о применении определенной ставки возврата НДС.

Для расчета суммы НДС к возмещению из бюджета по товарам, отгруженным на внешний рынок, мы предлагаем использовать оригинальную систему экспортных коэффициентов $K_{\text{экс.}}$, в которой максимальное значение $K_{\text{экс.}}$ будет означать максимальную сумму возврата и будет являться наиболее предпочтительным вариантом для компаний-экспортеров. Исходя из формулы расчета НДС к уплате в бюджет [18], применение $K_{\text{экс.}}$ может выглядеть следующим образом (таблица 21).

Таблица 21 – Расчет сумм налога на добавленную стоимость к уплате в бюджет с учетом коэффициента $K_{\text{экс.}}$

Наименование	Формула (параметр)
Базовая формула расчёта НДС к уплате в бюджет	$\text{НДС}_{\text{в бюдж.}} = \text{НДС}_{\text{реализ.}} - \text{НДС}_{\text{вычет.}} + \text{НДС}_{\text{восст.}}$
Сумма вычетов по НДС	По продукции, реализуемой на внутреннем рынке: $a \times \text{НДС}_{\text{вычет}}$ По продукции, реализуемой на внешнем рынке: $b \times \text{НДС}_{\text{вычет}}$ Где а и b доли выручки, полученные от реализации продукции на внешнем и внутреннем рынках
Формула расчета НДС к уплате в бюджет с учетом $K_{\text{экс.}}$	
Предлагаемая формула	$\text{НДС}_{\text{в бюдж.}} = \text{НДС}_{\text{реализ.}} - (a \times \text{НДС}_{\text{вычет}} + b \times \text{НДС}_{\text{вычет}} \times K_{\text{экс.}}) + \text{НДС}_{\text{восст.}}$

Источник: составлено автором

По данной формуле $\text{НДС}_{\text{бюдж}}$ общая сумма обязательств по НДС будет рассчитываться с учетом понижающего коэффициента только для доли вычетов, относимых к экспортным товарам. Определяться эта доля будет по структуре выручке: соотношению долей экспорта и внутренних продаж. Например, при доле экспорта в выручке равной 60% коэффициент будет применяться к 60% от общей суммы вычетов по НДС.

$K_{\text{эксп}}$ является понижающим коэффициентом и его применение может быть использовано для пресечения использования незаконных схем оптимизации налогообложения с целью получения необоснованных вычетов. Кроме того, коэффициент может быть использован с целью поддержания и стимулирования благонадежных компаний и экспортирующих высокотехнологичные товары.

При определении критерия установления коэффициента возможно полное следование китайскому опыту. Это самый очевидный, но, возможно, не самый правильный вариант. На наш взгляд, в сравнении могут быть рассмотрены несколько критериев, а затем сделан вывод о возможностях использования одного из них.

Рассмотрим возможные направления для введения $K_{\text{эксп}}$ с точки зрения привязки коэффициентов к экономическим результатам и видам деятельности и с точки зрения привязки коэффициентов к индивидуальным показателям компаний. В первом случае будет рассмотрена возможность глобального применения коэффициентов ко всем компаниям-экспортерам. При этом изменение тактики и стратегии отдельно взятой компании не повлечет за собой быстрого изменения коэффициентов. Во втором случае рассмотрим более адресное применение коэффициентов: в зависимости от соответствия компаний предложенным параметрам. Следовательно, компания может воздействовать на величину применяемого к ней коэффициента.

Наши предложения по вариантам внедрения $K_{\text{эксп}}$ представлены в таблице 22.

$K_{\text{эксп}}$, основанный на использовании данных системы АСК НДС-2 отнесен к локальному уровню, поскольку в данном случае компания может воздействовать на величину коэффициента посредством повышения своего рейтинга благонадежности. На глобальном уровне такая возможность у компаний отсутствует.

Таблица 22 – Возможности использования коэффициента $K_{\text{эксп}}$

Уровень введения $K_{\text{эксп}}$	Глобальный			Локальный	
1	2			3	
Потенциальный критерий установления $K_{\text{эксп}}$	По доле валовой добавленной стоимости в выпуске продукции по отрасли	По доле валовой прибыли и валового смешанного дохода в выпуске продукции по отрасли	По объему экспорта отдельных товаров	В рамках функционирования системы АСК НДС-2	В рамках реализации отраслевых проектов
Ведущий показатель	Доля валовой добавленной стоимости в выпуске продукции по отрасли	Доля валовой добавленной стоимости и валового смешанного дохода в выпуске продукции по отрасли	Объем экспорта товаров	Благонадежность компании-экспортера	Благонадежность компании-экспортера
Источник данных	Росстат	Росстат	ФТС и Росстат	ФНС	Сайты проектов
Может ли политика компании способствовать изменению $K_{\text{эксп}}$	нет	нет	нет	да	да
Степень внедрения	Для всех компаний-экспортеров			Для всех компаний-экспортеров	Для некоторых компаний-экспортеров

Окончание таблицы 22

Цель внедрения	Поддержание производителей продукции с высокой долей добавленной стоимости	Поддержание производителей продукции с высокой долей прибыли	Поддержание производителей экспортной продукции	Поддержание налогоплательщиков с высоким рейтингом благонадежности	Поддержание компаний, соответствующих требованиям о благонадежности
Возможные ставки $K_{\text{эксп}}$	От 0,2 до 1. Не являются расчетными. Рассматриваются в рамках возможного предложения.				

Источник: составлено автором

3.2 Перспективы привязки и моделирования экспортных коэффициентов на глобальном уровне

В данном параграфе рассмотрим три критерия глобального уровня. Первые два: по доле валовой добавленной стоимости в выпуске продукции по отрасли и по доле валовой прибыли и валового смешанного дохода в выпуске продукции по отрасли основаны на данных статистического ежегодника России (2017 г.). Третий критерий: по объему экспорта отдельных товаров основан на данных Федеральной таможенной службы (ФТС РФ за 2017 г.).

Статистические данные представляются в структуре Общероссийского классификатора видов экономической деятельности (ОКВЭД). С 2016 г. действует вторая версия данного документа. В ОКВЭД все виды деятельности сгруппированы в 21 раздел (приложение И таблица 24). В свою очередь основные статистические показатели приводятся именно по разделам ОКВЭД. Первые два критерия, приведенные в таблице, как раз основаны на классификации видов экономической деятельности (ОКВЭД), данные по которым публикуются в статистическом ежегоднике России. Отметим, что двадцатый раздел (раздел Т) и двадцать первый раздел (раздел U) рассматриваться в рамках настоящего исследования не будут.

В отраслевом разрезе будут использованы следующие показатели: выпуск продукции по отраслям (ВПО, млн. руб.), валовая добавленная стоимость (ВДС, млн. руб.), валовая прибыль экономики и валовые смешанные доходы (ВПЭ и ВСД, млн. руб.). Все показатели представлены нами в приложении (приложение И таблица 25).

Критерий №1: по доле валовой добавленной стоимости в выпуске продукции.

1. Обоснование критерия.

Показатель величины добавочной стоимости позволяет выявить наиболее перспективные отрасли экономической деятельности. В частности, в стратегии национальной безопасности РФ до 2020 г. предусматривалось «стимулирование и поддержка развития рынка инноваций, наукоемкой продукции и продукции с высокой добавочной стоимостью». Необходимость дополнительной поддержки данных отраслей озвучена и в Государственной программе «Развитие промышленности и повышение ее конкурентоспособности». Логичным является вывод, что одним из приоритетных направлений является стимулирование отраслевой экспортоориентированности. В таком случае при введении $K_{\text{эксп.}}$ следует ориентироваться на показатель доли валовой добавленной стоимости (ВДС) в выпуске продукции по отраслям (ВПО) экономики согласно ОКВЭД 2.

2. Логика расчета.

Наибольшие доли ВДС приходятся на образование, деятельность по операциям с недвижимым имуществом и деятельность административную и сопутствующие дополнительные услуги. Наименьшие показатели приходятся на обрабатывающие производства, обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха и водоснабжение; водоотведение, организация сбора и утилизации отходов, деятельность по ликвидации загрязнений (рисунок 10).

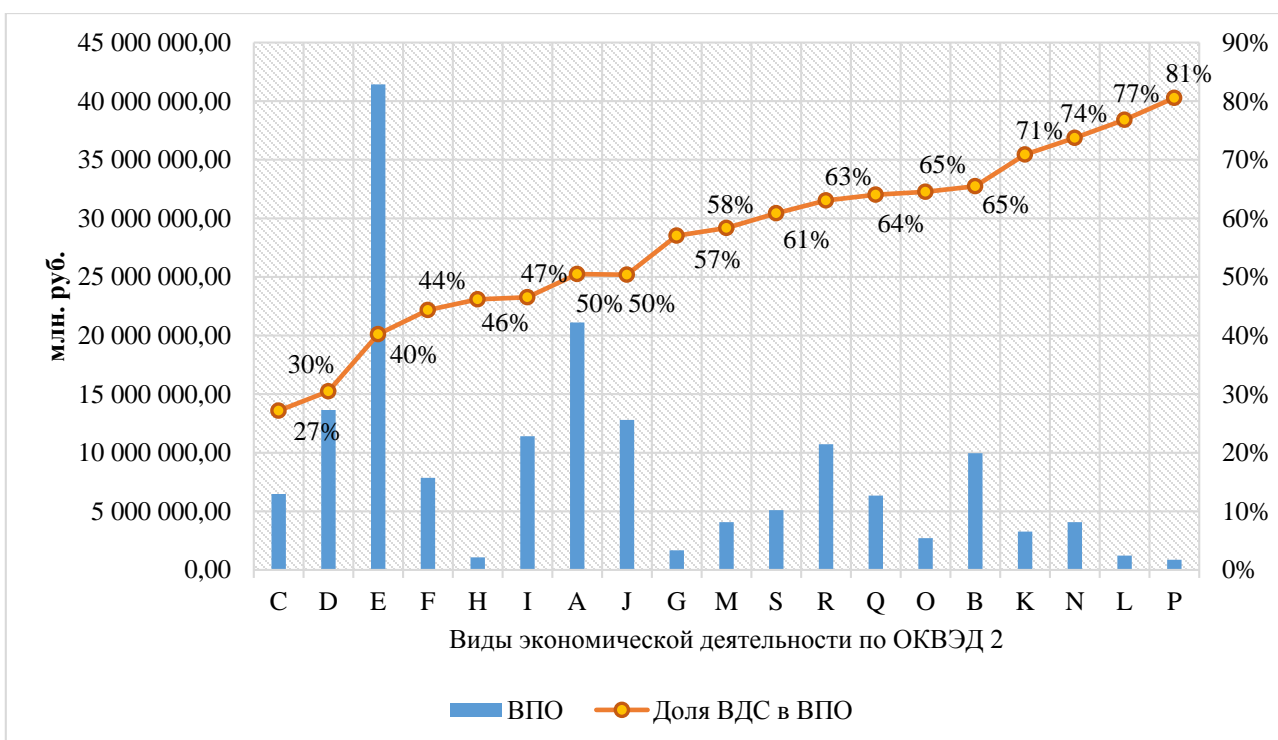


Рисунок 10 – Доля валовой добавленной стоимости в выпуске продукции по отраслям, млн. руб.

Источник: составлено автором

Для комплексной оценки полученных данных следует произвести группировку отраслей по доле ВДС. Для этого применим кластеризацию по методу иерархии и К-средних. Обработка данных производится посредством использования программного продукта Statistica12. Кластеризация позволяет внутри одной группы (кластера) собрать наиболее похожие объекты (в нашем случае отрасли), при этом объекты разных групп будут иметь максимально возможные отличия. Объектами кластеризации будут выступать 19 отраслей, оцениваться они будут по таким переменным как ВДС, ВПО и доля ВДС в ВПО.

На первом этапе определим, образуют ли отрасли естественные кластеры, которые могут быть осмыслены. Для этого составим иерархическую классификацию отраслей (приложение И рисунок 6). Полученный результат позволяет предположить, что может быть выделено 5 естественных кластеров.

Далее кластеризуем имеющийся массив данных по методу К-средних с разделением на 5 кластеров. В итоге получаем следующее распределение по кластерам (таблица 23).

Таблица 23 – Результаты кластеризации (отрасли) по критерию №1

Кластер	Отрасль	Раздел ОКВЭД 2
1	Обрабатывающие производства	C
2	Обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха	D
	Водоснабжение; водоотведение, организация сбора и утилизации отходов, деятельность по ликвидации загрязнений	E
	Деятельность гостиниц и предприятий общественного питания	I
	Деятельность в области информации и связи	J
3	Сельское, лесное хозяйство, охота, рыболовство и рыбоводство	A
	Строительство	F
	Транспортировка и хранение	H
	Деятельность профессиональная, научная и техническая	M
4	Добыча полезных ископаемых	B
	Торговля оптовая и розничная; ремонт автотранспортных средств и мотоциклов	G
	Деятельность по операциям с недвижимым имуществом	L
	Государственное управление и обеспечение военной безопасности; социальное обеспечение	O
5	Деятельность финансовая и страховая	K
	Деятельность административная и сопутствующие дополнительные услуги	N
	Образование	P
	Деятельность в области здравоохранения и социальных услуг	Q
	Деятельность в области культуры, спорта, организации досуга и развлечений	R
	Предоставление прочих видов услуг	S

Источник: составлено автором

В кластер 1 вошла отрасль с наименьшим показателем доли ВДС в ВПО – обрабатывающие производства, при этом показатели ВПО и ВДС в кластере являются максимальными по сравнению с другими кластерами.

3. Логика применения $K_{\text{экс}}$

На наш взгляд, для установления $K_{\text{эксп}}$ следует рассматривать кластеры с точки зрения оценки их экспортного потенциала. Полученные результаты показывают, что более перспективные в плане экспорта отрасли входят в кластеры с меньшими долями ВДС в ВПО, тогда как менее экспортоориентированные направления имеют большую долю ВДС в ВПО. Следовательно, при введении $K_{\text{эксп}}$ более высокая ставка должна приходиться на отрасли с меньшим показателем доли ВДС в ВПО. То есть, чем ниже добавленная стоимость, тем больший $K_{\text{эксп}}$ может быть установлен, то есть предлагается стимулирование видов деятельности с низкой добавленной стоимостью. В рамках данной работы установление $K_{\text{эксп}}$ рассматривается с точки зрения предложения. Определение методики и способов расчета $K_{\text{эксп}}$ выходит за рамки нашего исследования, поэтому величину коэффициента предлагается принять в диапазоне от 0,8 до 1.

При назначении коэффициентов рассмотрим усредненные показатели по кластерам (рисунок 11).

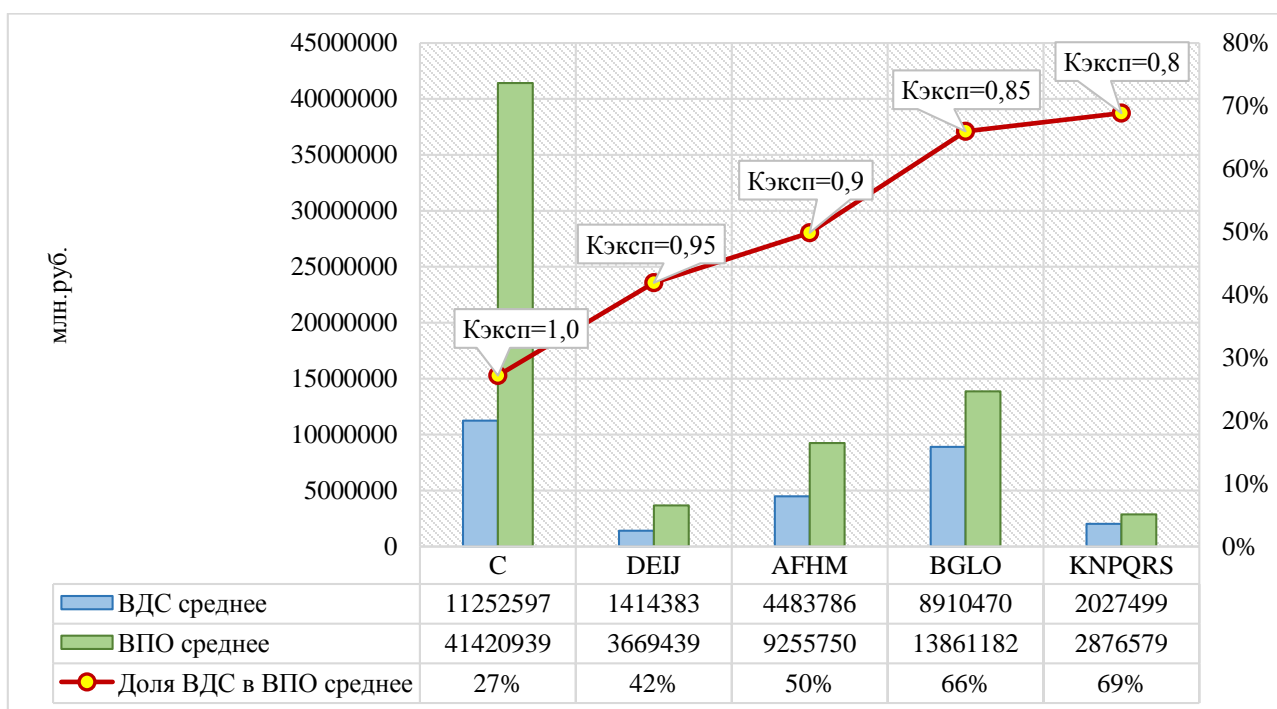


Рисунок 11 – Установление коэффициента $K_{\text{эксп}}$ в зависимости от доли валовой добавленной стоимости в выпуске продукции по отраслям

Источник: составлено автором

Из данных рисунка следует, что максимальный $K_{\text{эксп.}}=1$ получают обрабатывающие производства. То есть, для экспортеров из данной отрасли сохраняется действующее положение, когда возмещение НДС по операциям на внутреннем рынке производится в полном объеме. Что касается кластеров 2 и 3, то для отраслей, входящих в их состав предлагается применить коэффициенты 0,95 и 0,9. Для кластеров 4 и 5 предлагается установление коэффициентов равных 0,85 и 0,8.

4. Проблемы и недостатки.

Данный критерий имеет проблемы с «тонкой настройкой» – при установлении $K_{\text{эксп.}}$ не учитываются производственные особенности, существующие в каждой отрасли. Также сложен выбор оптимального периода $K_{\text{эксп.}}$. Очевидно, $K_{\text{эксп.}}$ должен меняться не чаще одного раза в год. Но, возможно, что период должен быть более длительным.

Критерий №2: по доле валовой прибыли в выпуске продукции

1. Обоснование критерия.

Второй критерий предполагает установление $K_{\text{эксп.}}$ в зависимости от доли валовой прибыли экономики и валовых смешанных доходов (ВПЭ и ВСД, млн. руб.) в объеме выпуска продукции по отрасли (ВПО). Показатель ВПЭ и ВСД позволяет определить объем средств, полученных при реализации товара или услуги до учета иных затрат.

2. Логика расчета.

В соответствие с имеющейся статистической информацией был произведен расчет доли ВПЭ и ВСД в ВПО по 19 отраслям и секторам экономики (рисунок 12).

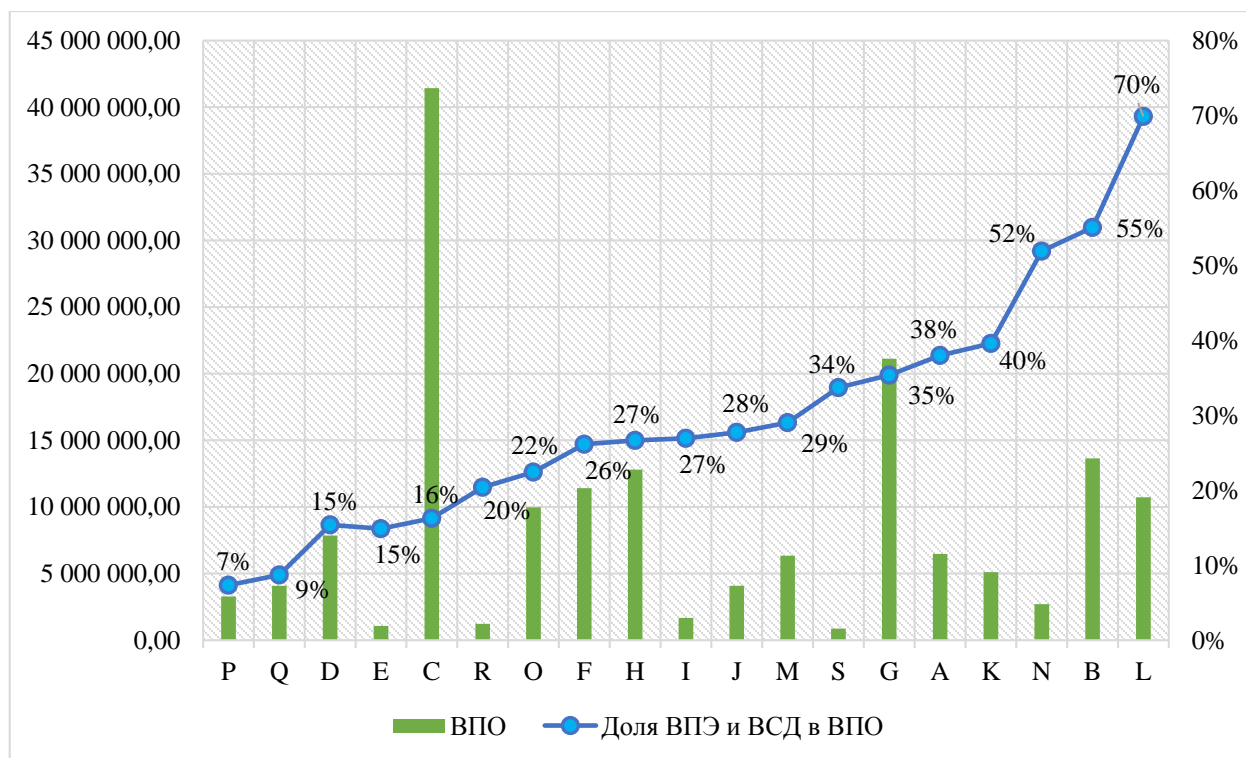


Рисунок 12 – Доля валовой прибыли экономики и валовых смешанных доходов в выпуске продукции по отраслям, %

Источник: составлено автором

Наиболее прибыльными являются такие отрасли как обрабатывающие производства, торговля оптовая и розничная; ремонт автотранспортных средств и мотоциклов, добыча полезных ископаемых и деятельность по операциям с недвижимым имуществом.

Для комплексной оценки полученных данных следует произвести группировку отраслей по доле ВПЭ и ВСД. Для этого применим кластеризацию по методу иерархии и К-средних. Обработка данных производится посредством использования программного продукта Statistica12. Объектами кластеризации будут выступать 19 отраслей, оцениваться они будут по таким переменным как ВДС, ВПО и доля ВДС в ВПО.

Прежде всего определим, образуют ли отрасли естественные кластеры, которые могут быть осмыслены. Для этого составим иерархическую классификацию отраслей

(приложение И рисунок 7). Полученный результат позволяет предположить, что может быть выделено 5 естественных кластеров.

Далее кластеризуем имеющийся массив данных по методу К-средних с разделением на 5 кластеров. В итоге получаем следующее распределение по кластерам (таблица 24).

Таблица 24 – Результаты кластеризации (отрасли) по критерию №2

Кластер	Отрасль	Раздел ОКВЭД 2
1	Обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха	D
	Водоснабжение; водоотведение, организация сбора и утилизации отходов, деятельность по ликвидации загрязнений	E
	Образование	P
	Деятельность в области здравоохранения и социальных услуг	Q
	Деятельность в области культуры, спорта, организации досуга и развлечений	R
2	Обрабатывающие производства	C
3	Строительство	F
	Транспортировка и хранение	H
3	Государственное управление и обеспечение военной безопасности; социальное обеспечение	O
4	Сельское, лесное хозяйство, охота, рыболовство и рыбоводство	A
	Деятельность гостиниц и предприятий общественного питания	I
	Деятельность в области информации и связи	J
	Деятельность финансовая и страховая	K
	Деятельность профессиональная, научная и техническая	M
	Деятельность административная и сопутствующие дополнительные услуги	N
5	Предоставление прочих видов услуг	S
	Добыча полезных ископаемых	B
	Торговля оптовая и розничная; ремонт автотранспортных средств и мотоциклов	G
	Деятельность по операциям с недвижимым имуществом	L

Источник: составлено автором

По данным рисунка и таблицы видно, что кластерный состав отраслей по доле ВПЭ и ВСД не совпадает с результатами кластеризации по критерию №1 (за исключением кластера 2, который также содержит только одну отрасль).

3. Логика применения.

В рамках данного критерия предлагается поддерживать отрасли с меньшими показателями ВПЭ и ВПО, то есть чем ниже доля ВПЭ в ВПО, тем выше $K_{\text{эксп}}$. Таким образом, отрасли с меньшими показателями валовой прибыли получают дополнительную поддержку. Для данного критерия значения $K_{\text{эксп}}$ также предлагается принять в диапазоне от 0,8 до 1. При назначении коэффициентов рассмотрим усредненные показатели по кластерам (рисунок 13).

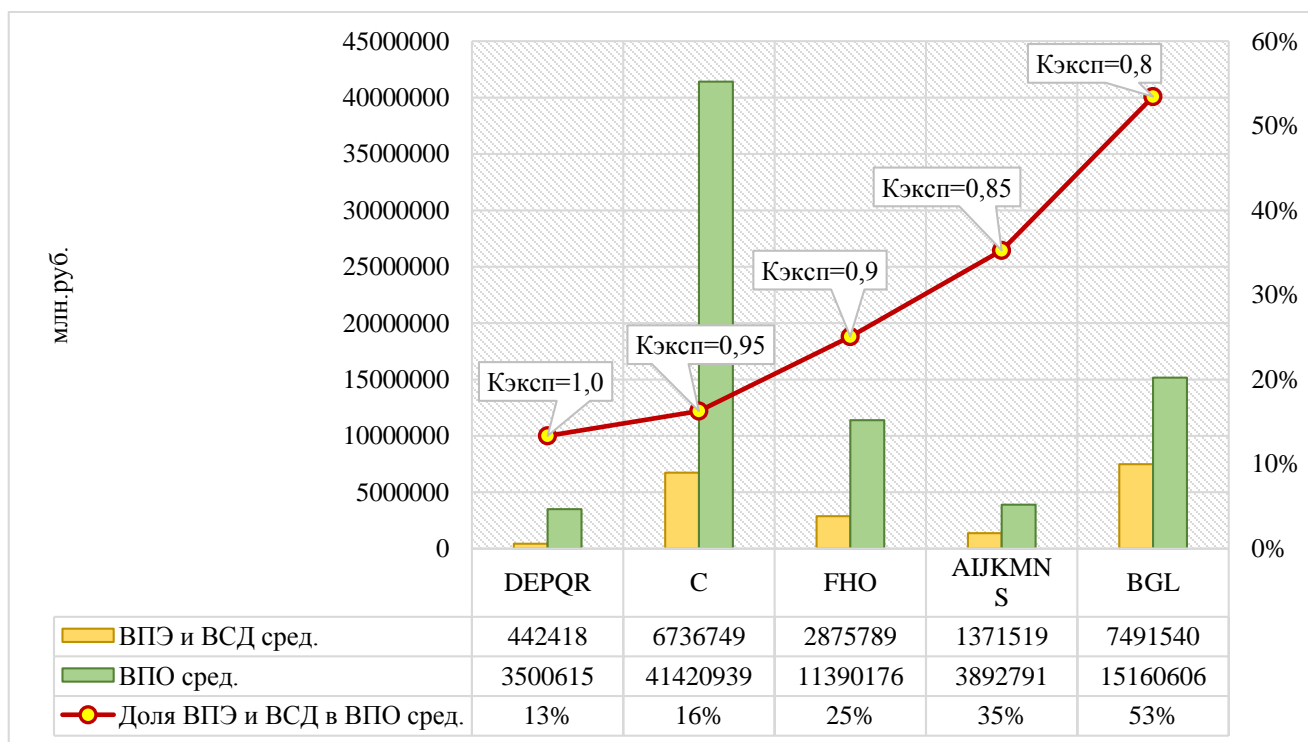


Рисунок 13 – Установление коэффициента $K_{\text{эксп}}$ в зависимости от доли валовой прибыли экономики и валовых смешанных доходов в выпуске продукции по отраслям

Источник: составлено автором

Таким образом, наибольшее возмещение получают предприятия кластера 1. Наименьшее же возмещение получают отрасли из кластера 5. Следует отметить, что при операциях на внутреннем рынке порядок возмещения НДС также остается без изменений.

4. Проблемы и недостатки.

Показатель валовой прибыли экономики и валовых смешанных доходов достаточно общий и не показывает реального положения субъекта хозяйственной деятельности, поскольку не учитывает текущий объем затрат.

Для демонстрации эффекта от введения коэффициента по критериям 1 и 2 рассмотрим три компании-экспортера сельскохозяйственной продукции. Расчет произведен на основании данных Рейтинга 200 крупнейших российских компаний-экспортеров по итогам 2018 г. [37] и Всероссийской системы данных о компаниях и бизнесе. Кроме того, приняты следующие допущения:

1. Размер восстановленного НДС равен нулю для всех трех компаний ($\text{НДС}_{\text{восст}} = 0$).

2. Ставка НДС для всех компаний составляет 18% (так как используются данные за 2018г.).

3. Входящий НДС определяется как произведение выручки и ставки НДС ($\text{НДС}_{\text{реализ}} = \text{Выручка} \times \text{Ставка НДС}$).

4. Безопасная доля вычетов по за 2018г. определяется как среднеарифметическое значение квартальных показателей по каждому региону регистрации компаний (таблица 25).

Таблица 25 – Безопасная доля вычетов по налогу на добавленную стоимость в 2018 г.

Регион	Показатель, %				Среднегодовое значение
	1 кв. 2018 г.	2 кв. 2018 г.	3 кв. 2018 г.	4 кв. 2018 г.	
Республика Коми	81,2	79,3	79,3	78,6	79,6
Архангельская область	84,9	88,5	82,6	82,1	84,5

Источник: составлено автором по материалам портала <https://www.klerk.ru/>

5. Примем, что компании являются добросовестными налогоплательщиками и суммы НДС, принимаемого к вычету, не превышает пороговых значений. В таком случае исходящий НДС определяется как произведение $\text{НДС}_{\text{реализ}}$ и показателя безопасной доли вычетов.

Для ООО «Лузалес» доля экспорта в выручке является наибольшей (70,2%), для ООО «Сыктывкарский фанерный завод» (ООО «СФЗ») доля экспорта составляет 57,6% в выручке и наименьший показатель приходится на АО "АРХАНГЕЛЬСКИЙ ЦБК" (АО «АЦБК») – 35,7%. Данные для расчета представим в таблице 26.

Таблица 26 – Исходные данные для расчета обязательств по налогу на добавленную стоимость с учетом экспортных коэффициентов по Критериям №1 и №2

Показатель	Компания		
	ООО «Лузалес»	ООО «СФЗ»	АО «АЦБК»
Место в общем рейтинге экспортёров	200	151	96
Доля экспорта в выручке, % (а)	70,2	57,6	35,7%
Доля внутренних продаж в выручке, % (b)	29,8	42,4	64,3%
Выручка, млн. руб.	5 534,0	11 648,6	33 998,60
$\text{НДС}_{\text{реализ}}$, млн. руб.	996,1	2 096,8	6 119,75
Регион регистрации	Республика Коми	Республика Коми	Архангельская область
Безопасная доля вычетов по НДС (2018г.)	79,6%	79,6%	84,50%
$\text{НДС}_{\text{вычет}}$, млн. руб.	792,9	1 669,1	5 171,19
$\text{НДС}_{\text{в бюдж.}}$, млн. руб. (без применения коэффициента)	203,2	427,7	948,56

Источник: составлено автором

Расчет суммы НДС к уплате в бюджет с учетом различных значений коэффициента произведем по формуле 3.

$$\text{НДС}_{\text{в бюдж.}} = \text{НДС}_{\text{реализ}} - (a \times \text{НДС}_{\text{вычет}} + b \times \text{НДС}_{\text{вычет}} \times K_{\text{эксп}}) + \text{НДС}_{\text{восст}} \quad (3)$$

Полученные данные представим в таблице 27.

Таблица 27 – Расчет обязательств по налогу на добавленную стоимость с учетом экспортных коэффициентов по Критериям №1 и №2

Компания	Показатель	Значение коэффициента $K_{\text{эксп}}$				
		1	0,95	0,9	0,85	0,8
ООО «Лузалес»	НДС к уплате в бюджет, млн. руб.	203,2	231,0	258,9	286,7	314,5
	Увеличение суммы, млн. руб.	–	27,8	55,7	83,5	111,3
	Увеличение суммы, разы	–	1,14	1,27	1,41	1,55
ООО «СФЗ»	НДС к уплате в бюджет, млн. руб.	427,7	475,8	523,8	571,9	620,0
	Увеличение суммы, млн. руб.	–	48,1	96,1	144,2	192,3
	Увеличение суммы, разы	–	1,11	1,22	1,34	1,45
АО «АЦБК»	НДС к уплате в бюджет, млн. руб.	948,6	1040,9	1133,2	1225,5	1317,8
	Увеличение суммы, млн. руб.	–	92,3	184,6	276,9	369,2
	Увеличение суммы, разы	–	1,10	1,19	1,29	1,39

Источник: составлено автором

Данные таблицы позволяют сделать два основных вывода:

1. Участие в объединениях выгодно для экспортеров и с большой, и с малой долей экспорта в выручке.
2. $K_{\text{эксп}}$ может существенно варьировать сумму обязательств по НДС для экспортеров.

Также коэффициенты могут быть использованы с целью реализации регулирующей функции НДС – для воздействия на поведение экспортеров и поддержание приоритетных отраслевых направлений государства. Применение коэффициентов по критериям 1 и 2 предполагает усиление регулирующей функции НДС по отношению ко всем компаниям-экспортерам. При этом изменение тактики и стратегии отдельно взятой компании не повлечет за собой быстрого изменения коэффициентов.

Критерий №3: по объему экспорта отдельных товаров.

1. Обоснование критерия.

Третий критерий наиболее близок к китайской модели НДС. Предполагается, что объемы экспорта могут быть увеличены или уменьшены в том числе за счет

изменения налоговой нагрузки (в частности – за счет применения $K_{\text{эксп}}$). На наш взгляд, возможно использование разделения товаров на группы в соответствии с единой Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза (далее – ТН ВЭД ЕАЭС). Также следует отметить, что критерий №3 позволяет учитывать аспект государственного регулирования более адресно – по определенным товарам, а не в целом по отраслям.

2. Логика расчета и применения.

Первый вариант: поддержка наиболее перспективных экспортных товаров.

В данном случае под «перспективностью» понимается не только экспортоориентированность товара, но и его соответствие определенному набору критериев. Для данного критерия также возможно применение методики факторного анализа при определении значимости товара в структуре экспорта. В частности, возможен учет таких показателей, как экологичность и технологичности производства.

Например, товары могут быть разделены в рамках национального проекта «Международная кооперация и экспорт» [13] (в том числе по федеральным проектам «Промышленный экспорт» и «Экспорт продукции АПК») [34]. Для реализации федерального проекта «Промышленный экспорт» был утверждён единый перечень кодов ТН ВЭД для высокотехнологичной продукции [30]. Экспортеры товаров из утвержденных перечней могут получить возмещение НДС на внутреннем рынке в полном объеме ($K_{\text{эксп}}=1,0$), в то время как производители других экспортируемых товаров получают возмещение НДС по операциям на внутреннем рынке по коэффициентам 0,95 и 0,9.

Также в рамках таможенной статистики ФТС РФ выделяется группа важнейших экспортных товаров, которая включает в себя 40 наименований, сгруппированных по кодам ТН ВЭД. Возможно поддержание экспортеров именно важнейших товаров.

Второй вариант: поддержка наиболее экспортируемых групп товаров.

По данным таможенной статистики по итогам 2019 г. лидерами экспорта стали минеральные продукты и топливно-энергетические товары (таблица 28).

Таблица 28 – Перечень наиболее экспортируемых товаров

Место	Код ТН ВЭД ЕАЭС	Наименование товарной отрасли	Всего, тыс. долл. США	Доля	Группа
1	25-27	Минеральные продукты	267 740 718,0	39,07%	1
2	27	Топливо-энергетические товары	262 478 263,5	38,30%	
3	72-83	Металлы и изделия из них	37 492 024,8	5,47%	2
4	84-90	Машины, оборудование и транспортные средства	27 682 039,1	4,04%	
5	28-40	Продукция химической промышленности, каучук	26 996 707,6	3,94%	
6	01-24	Продовольственные товары и сельскохозяйственное сырье (кроме текстильного)	24 753 303,2	3,61%	
7	71	Драгоценные камни, драгоценные металлы и изделия из них	15 258 927,8	2,23%	
8	44-49	Древесина и целлюлозно-бумажные изделия	12 787 016,4	1,87%	
9	68-70,91-97	Другие товары	8 509 506,3	1,24%	
10	50-67	Текстиль, текстильные изделия и обувь	1 363 851,1	0,20%	3
11	41-43	Кожевенное сырье, пушнина и изделия из них	193 072,3	0,03%	
ВСЕГО:			685 255 430,1	100,00%	

Источник: составлено автором

В данном случае может быть применен метод группировки, в соответствии с которым наибольшее возмещение получают товарные отрасли с наибольшей долей в структуре экспорта.

3. Проблемы и недостатки.

В третьем критерии превалирует политический аспект. Факторы социальной значимости товаров, экологичности производства, продовольственной безопасности рассматриваются скорее через призму государственного управления, а не с точки

зрения поддержания производителей. Кроме того, присутствует риск возникновения большого количества ставок с целью и усложнения процедуры возмещения НДС для экспортеров.

3.3 Перспективы привязки и моделирования экспортных коэффициентов на локальном уровне

В данном разделе рассмотрим критерии, на формирование которых может оказывать влияние политика и стратегия компании. Критерий №4 предполагает ориентацию на показатели благонадежности компании в рамках Системы управления рисками (СУР) в АСК НДС 2 [9]. Это программное решение, в рамках которого назначение величины экспортных коэффициентов может происходить в автоматическом режиме. Критерий №5 может быть применен в рамках какой-либо отрасли, поскольку он учитывает участие компании в проектах, нацеленных на «обеление» деятельности и процедуры возмещения НДС [9].

Критерий №4: по благонадежности субъекта экономической деятельности согласно СУР АСК НДС 2.

1. Обоснование критерия.

Данный критерий наиболее автоматизирован по сравнению с тремя предыдущими. В рамках системы АСК НДС 2 функционирует система управления рисками (СУР), согласно которой все налогоплательщики разделяются на три категории (красная, желтая, зеленая). Категоризация производится по 84 критериям, которые находятся в закрытом доступе. Однако в общем доступе есть 12 критериев для самостоятельной оценки рисков налогоплательщиков. Логично предположить, что данный 12 критериев являются обобщением применяемых в СУР 84 критериев оценки. Данные же критерии используются налоговыми органами для принятия решения о необходимости проведения выездной налоговой проверки. То есть потенциально налогоплательщик может самостоятельно проанализировать деятельность своей организации и определить уровень существующего риска.

2. Логика расчета.

Список критериев приведен в соответствующем приказе ФНС [23]: Перечисленные критерии можно представить в виде оценочной таблицы (таблица 29). Причем некоторые из них попадают в ту или иную зону на основе оценки частоты совершаемых налогоплательщиками нарушений. То есть при однократном нарушении есть шанс остаться в «зеленой» зоне, а при повторном и более нарушении – нет.

Таблица 29 – Оценка благонадежности субъекта финансово-хозяйственной деятельности

Критерий	Зоны риска		
	Зеленая	Желтая	Красная
1	2	3	4
Налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности).	нет	Незначительно ниже	Значительно ниже
Отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов.	нет	Не более 2 периодов подряд	Более 2 периодов подряд
Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период.	нет	Незначительное отклонение	Значительное отклонение
Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг).	нет	Незначительно опережает	Значительно опережает
Выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте РФ.	нет	нет	да
Неоднократное приближение к предельному значению установленных НК РФ величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы.	нет	Однократное приближение	Многократное приближение
Отражение ИП суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год	нет	Однократно	Многократно
Построение ФХД на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками ("цепочки контрагентов") без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели).	нет	нет	да

Окончание таблицы 29

1	2	3	4
Непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности, и (или) непредставление налоговому органу запрашиваемых документов, и (или) наличие информации об их уничтожении, порче и т.п.	нет	нет	да
Неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения ("миграция" между налоговыми органами).	нет	Однократно	Множественно
Значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики.	нет	Незначительное отклонение	Значительное отклонение
Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.	нет	нет	да
Возможное значение $K_{\text{эксп}}$	1,00	0,95	0,9

Источник: составлен автором

Попадание в определенную зону определяется по сумме факторов оценки. Предлагается для налогоплательщиков зеленой зоны сохранить максимальные значения $K_{\text{эксп}}$; для желтой зоны – средние значения, для красной – минимальные значения.

3. Логика применения

В случае применения данного критерия возможно получение двойного эффекта для государства: во-первых, наибольшую поддержку получают не только товары приоритетных направлений экспорта; во-вторых, поддержку получают благонадежные производители. В этом случае, круг лиц, которые подпадут под применение максимального $K_{\text{эксп}}$ значительно сужается. Сначала отбираются только благонадежные организации, а уже среди них выделяются экспортеры, для которых ставка возмещения НДС будет дифференцирована.

4. Проблемы и недостатки.

Основные сложности применения данного критерия связаны с увеличением документооборота для экспортеров – необходимо подтверждать благонадежность; увеличением объема информации для обработки ФНС; с закрытостью информации – перспективы применения данного критерия сложно оценить ввиду закрытого доступа к показателям оценки.

Критерий №5: использование $K_{\text{эксп.}}$ в рамках действия отраслевых хартий.

1. Обоснование критерия.

Данный критерий позволяет учитывать не только характеристики компании в рамках системы предоставления налоговой отчетности, но и оценивать ее политику в долгосрочной перспективе с точки зрения благонадежности и безопасности для других хозяйствующих субъектов. Однако именно индивидуальный подход к налогоплательщикам, на котором критерий основан, усложняет процедуру оценки компании.

Значения $K_{\text{эксп.}}$ будут варьироваться в зависимости от соответствия или несоответствия компании определенному набору параметров. Рассмотрим возможности применения $K_{\text{эксп.}}$ в рамках действующей отраслевой хартии – хартии в сфере оборота сельскохозяйственной продукции (Хартия АПК).

ФНС России активно стимулирует создание отраслевых хартий, рассматривая их как важнейших механизм в борьбе с незаконными схемами оптимизации НДС. Хартия АПК была принята в 2017 г. и первоначально затрагивала только производителей зерновых. На сегодняшний день в хартию входят компании, деятельность которых связана с производством и оборотом широкого перечня сельскохозяйственной продукции.

Хартия обязывает компании проявлять должную осмотрительность при выборе контрагентов; отказаться от участия в схемах незаконной оптимизации НДС, а также использовать при работе с поставщиками договора комиссии и поручения. На сегодняшний день участниками Хартии являются 5301 организаций из 76 регионов

РФ. В том числе Хартия объединяет 20 отраслевых союзов. В таможенной статистике сельскохозяйственная продукция отражается по группам 01-24 ТН ВЭД.

В рамках Хартии с 2018 г. действует Ассоциация добросовестных участников рынка АПК (далее Ассоциация), целью которой является реализация системы раскрытия налоговой тайны. Основная цель Ассоциации состоит в раскрытии налоговой тайны участникам рынка. Компании могут получить в открытом доступе информацию о контрагентах, по которым системой АСК НДС-2 был выявлен налоговый «разрыв». Согласие на раскрытие налоговой тайны предоставили 17 425 компании и по 412 были размещены сведения о налоговом «разрыве». То есть даже не являясь участником Хартии, компания может присоединиться к системе раскрытия налоговой тайны.

2. Логика расчета и применения.

По данным системы Цербер (в которой обязаны регистрироваться все компании-экспортеры сельскохозяйственной продукции) на начало 2020 г. 6586 компаний были зарегистрированы в качестве экспортеров сельскохозяйственной продукции [35] Среди зарегистрированных компаний есть и участники Хартии, и участники Ассоциации, и участники отраслевых союзов, и компании, не участвующие ни в одном из объединений. Предложим следующую систему рейтинговой оценки компании-экспортера (таблица 30).

Таблица 30 – Показатели рейтинговой оценки компании-экспортера

Показатель	Балл
1	2
Компания является участником отраслевого союза	1
Компания является участником Хартии АПК	2
Компания является участником отраслевого союза и Хартии АПК	2+1
Компания является участником Ассоциации добросовестных участников рынка АПК (налоговые разрывы НЕ выявлены)	3
Компания является участником Ассоциации добросовестных участников рынка АПК (налоговые разрывы выявлены)	1

Окончание таблицы 30

1	2
Компания является участником Ассоциации добросовестных участников рынка АПК (налоговые разрывы НЕ выявлены) и отраслевого союза	3+1
Компания является участником Ассоциации добросовестных участников рынка АПК (налоговые разрывы выявлены) и отраслевого союза	1+1
Компания является участником Ассоциации добросовестных участников рынка АПК (налоговые разрывы НЕ выявлены) и Хартии АПК	3+2
Компания является участником Ассоциации добросовестных участников рынка АПК (налоговые разрывы выявлены) и Хартии АПК	1+2
Компания является участником Ассоциации добросовестных участников рынка АПК (налоговые разрывы НЕ выявлены), отраслевого союза и Хартии АПК	3+1+2
Компания является участником Ассоциации добросовестных участников рынка АПК (налоговые разрывы выявлены), отраслевого союза и Хартии АПК	1+1+2
Компания не участвует в объединениях	0

Источник: составлен автором

Балл, присваиваемый компании, зависит от уровня объединения, в которое она входит. При участии компании в нескольких объединениях расчет баллов производится нарастающим итогом. В зависимости от полученных результатов присваивается $K_{\text{экс}}$. Чем более открытой является деятельность компании, тем выше значение экспортного коэффициента. Возможные значения $K_{\text{экс}}$ приведены в таблице (таблица 31).

Таблица 31 – Возможные варианты экспортных коэффициентов

Балл	Условие	$K_{\text{экс}}$
1	2	3
0	Компания не участвует в объединениях	0,94
1	Компания является участником отраслевого союза или Компания является участником Ассоциации добросовестных участников рынка АПК (налоговые разрывы выявлены)	0,95
2	Компания является участником Хартии АПК или Компания является участником Ассоциации добросовестных участников рынка АПК (налоговые разрывы выявлены) и отраслевого союза	0,96

Окончание таблицы 31

1	2	3
3	Компания является участником отраслевого союза и Хартии АПК или Компания является участником Ассоциации добросовестных участников рынка АПК (налоговые разрывы НЕ выявлены) Или Компания является участником Ассоциации добросовестных участников рынка АПК (налоговые разрывы выявлены) и Хартии АПК	0,97
4	Компания является участником Ассоциации добросовестных участников рынка АПК (налоговые разрывы НЕ выявлены) и отраслевого союза или Компания является участником Ассоциации добросовестных участников рынка АПК (налоговые разрывы выявлены), отраслевого союза и Хартии АПК	0,98
5	Компания является участником Ассоциации добросовестных участников рынка АПК (налоговые разрывы НЕ выявлены) и Хартии АПК	0,99
6	Компания является участником Ассоциации добросовестных участников рынка АПК (налоговые разрывы НЕ выявлены), отраслевого союза и Хартии АПК	1,0

Источник: составлен автором

В данном случае возможно семь вариантов экспортных коэффициентов. $K_{\text{экп}}=1$, то есть сохранение сумм вычетов без изменений получают наиболее благонадежные компании, раскрывающие налоговую тайну и состоящие в Хартии, отраслевом союзе, Ассоциации. Наименее благонадежные компании получают только четверть возможных вычетов по экспортной продукции. Рекомендуемый период действия коэффициентов – 1 год. После чего возможен пересмотр действующих коэффициентов. Порядок оценки компаний и присвоения коэффициентов представлен нами на рисунке (рисунок 14).

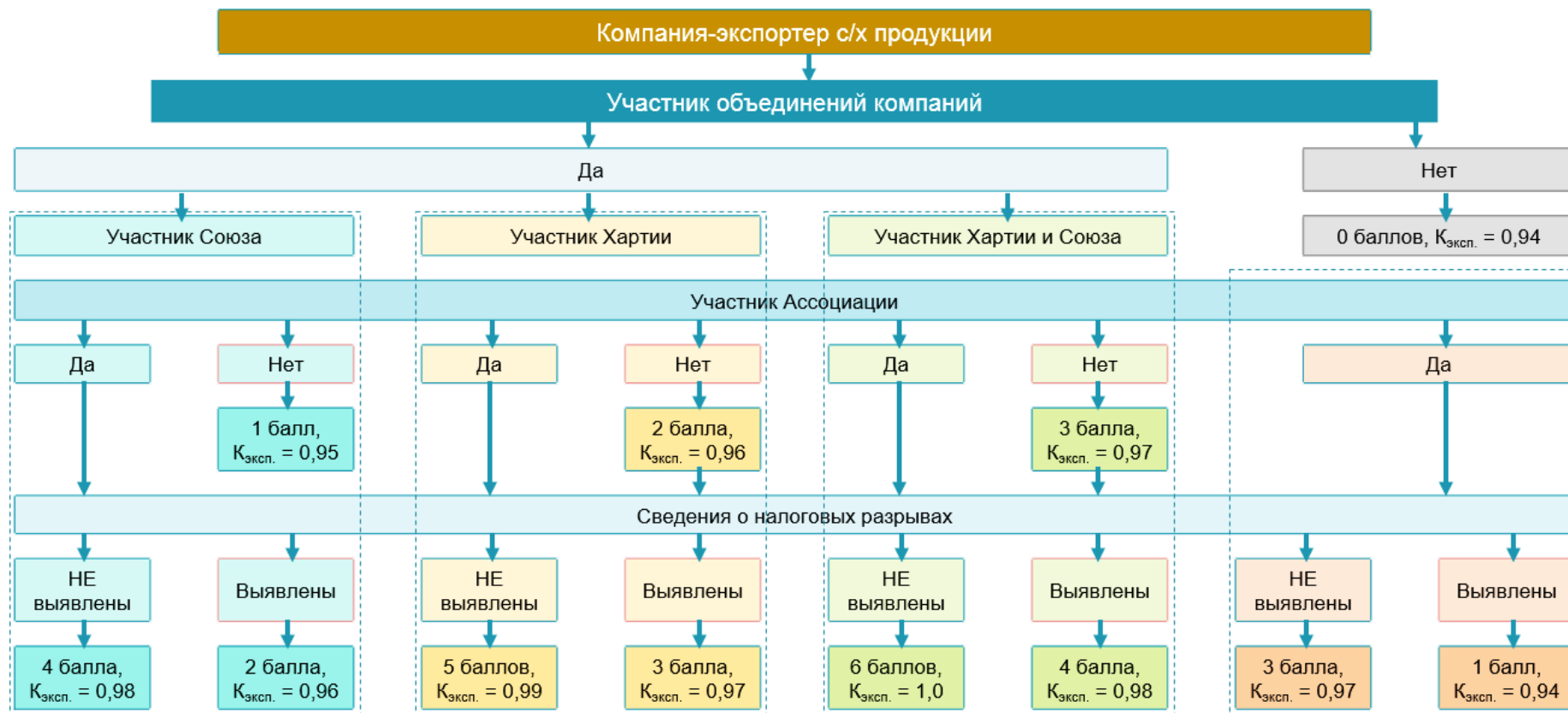


Рисунок 14 – Порядок установления коэффициента экспортных коэффициентов $K_{\text{эксп}}$ по Критерию №5

Источник: составлен автором

Для демонстрации эффекта от введения коэффициента по критерию 5 рассмотрим три компании-экспортера сельскохозяйственной продукции (рыболовство). Поскольку критерий №5 предполагает, что компания может воздействовать на величину $K_{\text{эксп}}$ посредством изменения стратегии своего развития, рассчитаем сумму обязательств по НДС и для всех предложенных значений коэффициента и определим, насколько участие в объединениях является выгодным.

Для ПАО «Преображенская база тралового флота» (ПАО «ПБТФ») доля экспорта в выручке является наибольшей, для ООО «Росрыбфлот» доля экспорта составляет 75,3% в выручке и наименьший показатель приходится на Рыболовецкий колхоз им. В. И. Ленина (РК им. В. И. Ленина).

Для расчета примем будем использовать следующие данные:

1. Безопасная доля вычетов по за 2018г. определяется как среднеарифметическое значение квартальных показателей по каждому региону регистрации компаний (таблица 32).

Таблица 32 – Безопасная доля вычетов по налогу на добавленную стоимость в 2018г.

Регион	Показатель, %				Среднегодовое значение
	1 кв. 2018 г.	2 кв. 2018 г.	3 кв. 2018 г.	4 кв. 2018г.	
Приморский край	95,9	94,8	95,1	95,7	95,4
Камчатский край	90,9	88,9	89,2	90,0	89,8

Источник: составлено автором по материалам портала <https://www.klerk.ru/>

2. Размер восстановленного НДС равен нулю для всех трех компаний ($\text{НДС}_{\text{восст}} = 0$).

3. Ставка НДС для всех компаний составляет 18% (так как используются данные за 2018г.)

4. Входящий НДС определяется как произведение выручки и ставки НДС ($\text{НДС}_{\text{реализ}} = \text{Выручка} \times \text{Ставка НДС}$).

5. Примем, что компания является добросовестным налогоплательщиком и суммы НДС, принимаемые к вычету, не превышают пороговых значений. В таком случае исходящий НДС определяется как произведение $\text{НДС}_{\text{реализ}}$ и показателя безопасной доли вычетов.

Данные для расчета представим в таблице 33.

Таблица 33 – Исходные данные для расчета обязательств по налогу на добавленную стоимость с учетом экспортных коэффициентов по Критерию №5

Показатель	Компания		
	ПАО «ЛБТФ»	ООО «Росрыбфлот»	РК им. В. И. Ленина
Место в общем рейтинге экспортёров	164	183	187
Доля экспорта в выручке, % (a)	86,4	75,3	44,7
Доля внутренних продаж в выручке, % (b)	13,6	24,7	55,3
Выручка, млн. руб.	6 573,2	6 107,9	615,7
$\text{НДС}_{\text{реализ}}$, млн. руб.	1 183,2	1 099,4	110,8
Регион регистрации	Приморский край	Камчатский край	Камчатский край
Участник хартии АПК	нет	нет	нет
Участник Рыбного союза	нет	нет	нет
Безопасная доля вычетов по НДС (2018г.), %	95,40	89,80	89,80
$\text{НДС}_{\text{вычет}}$, млн. руб.	1 128,7	987,3	99,5
$\text{НДС}_{\text{в бюдж.}}$, млн. руб. (без применения коэффициента)	54,4	112,1	11,3

Источник: составлено автором

Расчет суммы НДС к уплате в бюджет с учетом различных значений коэффициента произведем по формуле 4.

$$\text{НДС}_{\text{в бюдж.}} = \text{НДС}_{\text{реализ}} - (a \times \text{НДС}_{\text{вычет}} + b \times \text{НДС}_{\text{вычет}} \times K_{\text{эксп}}) + \text{НДС}_{\text{восст}} \quad (4)$$

Полученные данные представим в таблице 34.

Таблица 34 – Расчет обязательств по налогу на добавленную стоимость с учетом экспортных коэффициентов по Критерию №5

Компания	Показатель	Значение коэффициента $K_{\text{эксп}}$						
		1	0,99	0,98	0,97	0,96	0,95	0,94
ПАО «ПБТФ»	НДС к уплате в бюджет, млн. руб.	54,4	64,2	73,9	83,7	93,4	103,2	112,9
	Увеличение суммы, млн. руб.	–	9,8	19,5	29,3	39,0	48,8	58,5
	Увеличение суммы, разы	–	1,18	1,36	1,54	1,72	1,90	2,08
ООО «Росрыбфлот»	НДС к уплате в бюджет, млн. руб.	112,1	119,6	127,0	134,4	141,9	149,3	156,7
	Увеличение суммы, млн. руб.	–	7,4	14,9	22,3	29,7	37,2	44,6
	Увеличение суммы, разы	–	1,07	1,13	1,20	1,27	1,33	1,40
РК им. В. И. Ленина	НДС к уплате в бюджет, млн. руб.	11,3	11,7	12,2	12,6	13,1	13,5	14,0
	Увеличение суммы, млн. руб.	–	0,4	0,9	1,3	1,8	2,2	2,7
	Увеличение суммы, разы	–	1,04	1,08	1,12	1,16	1,20	1,24

Источник: составлено автором

Рассматриваемые компании не являются участниками Хартии АПК или отраслевых союзов. В соответствии с порядком назначения экспортных коэффициентов по критерию №5 для всех компаний должен быть установлен коэффициент 0,94. Применение данного коэффициента значительно увеличивает сумму обязательств по НДС для каждой из рассматриваемых компаний.

Установление коэффициентов по Критерию №5 предполагает более тонкую настройку, то есть регулирующая функция НДС будет более ярко реализовываться по отношению к наименее вовлеченным в отраслевые объединения компаниям. Участие в Хартии или отраслевом союзе обязывает компанию к ведению добросовестной и прозрачной деятельности. Для компаний, не входящих в отраслевые объединения будут применяться дополнительные меры воздействия со стороны государства.

Подобная дифференциация коэффициентов послужит стимулом не только к участию в отраслевых ассоциациях и хартиях, но и к более тщательной проверке потенциальных контрагентов. В дальнейшем применение $K_{\text{эксп}}$ может быть

распространено на участников иных Хартий и Ассоциаций (например, Хартии в сфере оборота древесины).

3. Проблемы и недостатки

Критерий №5 является имеет выраженную отраслевую специализацию и требует детальной проработки для каждой отрасли, в которой он может быть введен. Присутствует проблема назначения баллов за участие в объединениях, поскольку нет однозначного понимания какое из них является более значимым по сравнению с остальными.

Выводы по главе 3.

В рамках третьей главы оценены перспективы использования европейского и китайского опыта возмещения налога на добавленную стоимость из бюджета для проектирования экспортных коэффициентов, рассмотрены перспективы привязки и моделирования экспортных коэффициентов на глобальном уровне и на локальном уровне. По результатам исследования получены следующие выводы:

1. Российская система косвенного налогообложения выстраивалась по европейской модели. На сегодняшний день актуален вопрос о корректировке системы НДС. В данном процессе может быть полезным рассмотрение опыта ЕС и КНР, что также обосновывается торговыми и экономическими причинами.

2. Сравнительный анализ систем НДС в Китае, России и Евросоюзе показал, что российская система имеет ряд отличительных особенностей, а по соответствию основным принципам НДС находится ближе к китайской модели.

3. Адаптация китайского опыта неполного возмещения НДС для компаний-экспортёров может быть реализована посредством установления экспортных коэффициентов.

4. Могут быть выделены два основных направления использования экспортных коэффициентов: на глобальном уровне (для всех плательщиков налога) и на локальном уровне (для определённых компаний-плательщиков налога).

5. Анализируются пять возможных вариантов установления экспортных коэффициентов. Три из них относятся к глобальному уровню, два – к локальному.

6. Критериями глобального уровня могут быть выбраны следующие: по доле валовой добавленной стоимости в выпуске продукции по отрасли; по доле валовой прибыли и валового смешанного дохода в выпуске продукции по отрасли; по объему экспорта отдельных товаров. Расчет по каждому критерию произведен на основе данных Росстата и ФТС России. Критерии данного уровня в меньшей степени учитывают отраслевую специфику бизнеса. Также сами компании практически не могут влиять на величину экспортного коэффициента.

7. Критериями локального уровня могут быть выбраны следующие: в рамках функционирования системы управления рисками в АСК НДС–2; в рамках реализации отраслевых проектов. Критерии данного уровня устанавливают экспортные коэффициенты посредством оценки индивидуальных параметров компании, перечень которых заранее определен. В данном случае компании могут влиять на величину экспортного коэффициента.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В рамках диссертационного исследования были рассмотрены теоретико-методологические аспекты построения налога на добавленную стоимость, проанализирован опыт стран в построении различных вариантов систем налога на добавленную стоимость, предложены направления развития регулирующей функции налога на добавленную стоимость.

В ходе исследования было установлено, что регулирующая функция налога может быть реализована посредством внедрения инструментов воздействия на экспортеров. Однако на современном этапе на территории России данное направление не реализовано.

В соответствии с целью и задачами диссертационного исследования нами были получены следующие выводы:

1. В результате проведенного теоретико-методологического анализа форм косвенного налогообложения было выявлено, что налог на добавленную стоимость является наиболее совершенной формой акцизов. Главными преимуществами НДС являются универсальность и функциональность, отсутствие выраженной дестимулирующей направленности. Также было установлено, что в НДС помимо основной фискальной, имеют место регулирующая, контрольная и распределительная функции.

2. На основании результатов анализа основных конструктивных особенностей НДС была предложена классификация моделей НДС по степени соблюдения принципа нейтральности относительно компаний экспортеров. Предложенная классификация включает в себя три группы: Новозеландская модель (модель с высокой степенью соблюдения принципа нейтральности); Европейская модель (модель со средней степенью соблюдения принципа нейтральности); Китайская модель (модель с низкой степенью соблюдения принципа нейтральности). Степень проявления принципа нейтральности налога в

каждой из моделей определяет возможности по развития его регулирующей функции.

3. По результатам рассмотрения специфики реализации принципа нейтральности НДС в Европейской модели была предложена декомпозиция различных видов проявлений принципа нейтральности налога на добавленную стоимость, основанная на четырех элементах: объект налогообложения (нейтральность НДС проявляется в едином порядке исчисления и уплаты налога для всех существующих в стране объектов налогообложения); субъект налогообложения (нейтральность НДС рассматривается с позиции налогоплательщика и проявляется в едином порядке реализации налоговых обязанностей и прав для всех плательщиков НДС вне зависимости от характеристик налогоплательщика); налоговая ставка (классический вариант: единая ставка налога и ставка 0% НДС для экспорта); налоговая база (обложению НДС подлежит только процесс потребления, тогда как суммы дохода налогоплательщика не являются налоговой базой).

4. По результатам рассмотрения методологических аспектов возмещения НДС при осуществлении экспорта нами было выделено шесть подходов по недопущению подачи необоснованных требований о возмещении НДС: использование нулевой ставки для компаний-экспортеров на внутреннем рынке; проведение всеобщей перекрестной проверки счетов-фактур; необходимость подтверждения обоснованности требования о возмещении до подачи заявления в налоговый орган; деление экспортеров на группы в соответствии с показателями благонадежности; обязательство по оплате крупных покупок через банковскую систему; введение банковских счетов по НДС. Наиболее оптимальными с точки зрения учета интересов налогоплательщиков и налоговых органов является проведение перекрестной проверки счетов-фактур и введение деления экспортеров на группы на основании показателей благонадежности.

5. По результатам декомпозиции Европейской модели НДС по четырем элементам проявления принципа нейтральности налога было установлено, что в данной модели соблюдаются объектная и субъектная нейтральность, на

достаточном уровне соблюдается нейтральность ставок и нейтральность налоговой базы. В европейской модели соблюдение принципа нейтральности оказывает значительное воздействие на развитие регулирующей налога.

6. По результатам декомпозиции Китайской модели НДС по четырем элементам проявления принципа нейтральности налога было установлено, что в данной модели присутствует искажение объектной и субъектной нейтральности НДС, присутствует нарушение нейтральности ставок и соблюдается нейтральность налоговой базы. Для китайской модели характерен новый взгляд на реализацию принципа нейтральности НДС, который открывает новые возможности по реализации регулирующей функции налога.

7. В результате сравнительного анализ систем НДС в Китае, России и Евросоюзе выявлено, что российская система имеет ряд отличительных особенностей, а по соответствию основным принципам НДС находится ближе к китайской модели.

8. В рамках внедрения элементов успешной практики Китая по реализации регулирующей функции НДС предложено введение экспортных коэффициентов. Цель применения данных коэффициентов заключается в изменении суммы НДС, возмещаемой компании-экспортеру по операциям, проведенным на внутреннем рынке. Предполагается, что возмещение НДС в полном объеме получают только те компании, которые будут соответствовать определенным параметрам.

9. В рамках моделирования системы экспортных коэффициентов выделено два основных направления: на глобальном уровне (для всех плательщиков налога, компании практически не могут влиять на величину экспортного коэффициента) и на локальном уровне (для определённых компаний-плательщиков налога, компании могут влиять на величину экспортного коэффициента). На каждом уровне предложены критерии установления экспортных коэффициентов. На глобальном уровне это критерий по доле валовой добавленной стоимости в выпуске продукции по отрасли; критерий по доле валовой прибыли и валового смешанного дохода в выпуске продукции по отрасли;

критерий по объему экспорта отдельных товаров. На локальном уровне рассмотрены следующие критерии: в рамках функционирования системы управления рисками в АСК НДС–2; в рамках реализации отраслевых проектов.

Перспективы дальнейшей разработки темы.

Результаты проведенного исследования позволяют сделать вывод о высокой степени перспективности дальнейших исследований в области развития регулирующей функции НДС. Теоретические и практические разработки, предлагаемые автором, позволят расширить диапазон возможностей по развитию регулирующей функции НДС, в частности в рамках использования налога при построении экспортно-ориентированной политики государства.

Кроме того, внедрение экспортных коэффициентов может быть использовано в качестве инструмента стимулирования деятельности добросовестных налогоплательщиков, что в свою очередь будет способствовать повышению открытости бизнеса. Результаты проведенного исследования могут быть использованы для дальнейшего изучения влияния экспортных коэффициентов на деятельность налогоплательщиков.

СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ

АПК агропромышленный комплекс

АСК НДС автоматизированная система контроля налога на добавленную стоимость

ВДС валовая добавленная стоимость

ВПО выпуск продукции по отраслям

ВПЭ валовая прибыль экономики

ВСД валовые смешанные доходы

ВТО Всемирная торговая организация

ВЭД внешнеэкономическая деятельность

ДС добавленная стоимость

ЕАЭС Евразийский экономический союз

ЕБД единая база данных

ЕС Европейский союз

ИП индивидуальный предприниматель

КФ контрольная функция

МВФ Международный валютный фонд

НДС налог на добавленную стоимость

НК РФ налоговый кодекс Российской Федерации

НТУ налог на товары и услуги

ОКВЭД Общероссийского классификатора видов экономической деятельности

ОЭ объект экспорта

ОЭСР Организация экономического сотрудничества и развития

РеФ регулирующая функция

СНГ Союз независимых государств

СССР Союз советских социалистических республик

СУР система управления рисками

ТН товарная номенклатура

ФНС Федеральная налоговая служба

ФТС Федеральная таможенная служба

ФХД финансово-хозяйственная деятельность

BT Business Tax

CT Consumption Tax

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Артемова Е. И. Развитие торговых отношений России и стран ЕС в условиях геополитической нестабильности / Е. И. Артемова, А. Ю. Петрова // Научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2015. – № 112. – С. 1236–1247. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/razvitie-torgovyh-otnosheniy-rossii-i-stran-es-v-usloviyah-geopoliticheskoy-nestabilnosti> (дата обращения: 09.12.2019).

2. Архитектоника современного налогообложения потребления: монография / И. А. Майбуров, Ю.Б. Иванов [и др.]; под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2020. – 399 с. – (Серия «Magister»). – ISBN 978-5-238-03375-4.

3. Барулин С. В. Финансы: учеб. для студентов / С. В. Барулин. – Москва : КноРус, 2010. – 640 с. – ISBN 978-5-406-00219-3.

4. Бирман А. М. Очерки теории советских финансов. В 3 вып. Вып. 1. Сущность и функции финансов / А. М. Бирман. – Москва : Финансы, 1968. – 208 с.

5. Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир / общ. ред. и вступ. ст. Б. Е. Ланина ; пер. с нем. Л. А. Козлова, В. С. Мухина под ред. Ю. И. Куколева, О. М. Фроловой. – Москва : Прогресс : Универс, 1992. – 408 с. – Пер. изд.: Mit dem Zehnten fing es an: Eine Kulturgeschichte der Steuer / Hrsg. von U. Schultz. Munchen: Beck, 1986. 297 S. ISBN 3-406-313-116. – ISBN 5-01-002065-3.

6. Вознесенский Э. А. Дискуссионные вопросы теории социалистических финансов / Э. А. Вознесенский ; Ленингр. фин.-экон. ин-т им. Н. А. Вознесенского. – Ленинград : Изд-во Ленингр. ун-та, 1969. – 158 с.

7. Голдин М. П. Обзор налогообложения в странах СНГ : по сост. налогового законодательства стран СНГ на 1 апр. 2009 г. / М. П. Голдин // Научный вестник ИЭП им. Гайдара.ру : электрон. журн. – 2009. – № 14. – URL: [https://www.iep.ru/files/text/other/Goldin-CIS\(2\).pdf](https://www.iep.ru/files/text/other/Goldin-CIS(2).pdf) (дата обращения: 27.04.2020).

8. Дьяченко В. П. История финансов СССР (1917–1950 гг.): монография / В. П. Дьяченко ; Акад. наук СССР, Ин-т экономики. – Москва : Наука, 1978. – 249 с.

– (Проблемы советской экономики). – URL: <http://biblioclub.ru/index.php?page=book&id=47557> (дата обращения: 24.04.2020). – ISBN 9785998913020.

9. Карпова О. М. Развитие регулирующей функции НДС в России: перспективы заимствования китайской практики возмещения налога / О. М. Карпова, И. А. Майбуров // Вестник Тюменского государственного университета. Вестник Тюменского государственного университета. Социально-экономические и правовые исследования. – 2020. – Том 6. – № 1 (21). С. 178-198. DOI: 10.21684/2411-7897-2020-6-1-178-198

10. Карпова О.М. Проблемы и перспективы реализации принципа нейтральности налога на добавленную стоимость в России и Китае / О. М. Карпова, И. А. Майбуров, Юн Фан // Journal of Tax Reform. – 2020. – Т. 6, № 2. – С. 124–141. – DOI: 10.15826/jtr.2020.6.2.078.

11. Магомадов Ш. А. История становления налога на добавленную стоимость в России / Ш. А. Магомадов, Ш. Ш. Джанаралиев // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2019. – Т. 5, № 2. – С. 130–132. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/istoriya-stanovleniya-naloga-na-dobavlenную-stoimost-v-rossii> (дата обращения: 09.12.2019).

12. Макконнелл К. Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика. Учебник. В 2 т. Т. 1 / К. Р. Макконнелл, С. Л. Брю ; пер. с англ. Н. Н. Барышниковой [и др.]. – 13-е изд. – Москва : ИНФРА-М, 2001. – XXVI, 486 с. : ил. – ISBN 0-07-046814-1.

13. Международная кооперация и экспорт: нац. проект // Правительство РФ : офиц. сайт. – URL: <http://government.ru/projects/selection/739/> (дата обращения: 29.04.2020).

14. Мэнкью Н. Г. Принципы экономикс / Н. Г. Мэнкью ; пер. с англ. В. Кузин [и др.] ; общ. ред. В. М. Цветаева, Ю. Н. Каптуревского. – Санкт-Петербург [и др.] : Питер. – 1999. – 784 с. – (Учебник XXI века). – ISBN 5-314-00161-6.

15. Налоги: учеб. для студентов вузов / Н. Н. Селезнева, Н. Д. Эриашвили, И. А. Майбуров [и др.] ; под ред. Д. Г. Черника [и др.]. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва : ЮНИТИ, 2008. – 479 с. – ISBN 978-5-238-01360-2.

16. Налог на добавленную стоимость // Окно в Китай = China Window : сайт. – URL: <http://chinawindow.ru/china/legal-information-china/chinese-taxation/value-added-tax/> (date of access: 28.04.2020).

17. Налог на добавленную стоимость // Налоговый кодекс Российской Федерации: федер. закон № 117-ФЗ от 5 авг. 2000 г. : ред. действ. с 1 нояб. 2019 г. – Ч. 2, разд. VIII, гл. 21. – URL: <http://docs.cntd.ru/document/901765862> (дата обращения: 29.04.2020).

18. Налог на добавленную стоимость (НДС) // Федеральная налоговая служба: офиц. сайт. – URL: <https://www.nalog.ru/rn77/taxation/taxes/nds/> (дата обращения: 29.04.2020).

19. Налогообложение: теории, проблемы, решения: монография / В. П. Вишневский, А. С. Веткин, Е. Н. Вишневская [и др.] ; под общ. ред. В. П. Вишневского ; Нац. акад. наук Украины [и др.]. – Донецк : ДонНТУ, 2006. – 504 с. – ISBN 966-377-019-8.

20. Николаев В. В. Торгово-экономическое сотрудничество Китая и России как фактор внешней политики двух держав / В. В. Николаев // Управленческое консультирование. – 2019. – № 2 (122). – С. 55–61. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/torgovo-ekonomicheskoe-sotrudnichestvo-kitaya-i-rossii-kak-faktor-vneshney-politiki-dvuh-derzhav> (дата обращения: 09.12.2019).

21. Новоселов К. В. Перспективы развития риск-менеджмента в налоговой сфере / К. В. Новоселов // Экономика. Налоги. Право. – 2017. – № 6. – С. 34–38. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/perspektivy-razvitiya-risk-menedzhmenta-v-nalogovoy-sfere> (дата обращения: 27.04.2020).

22. Об отмене налогов с заработной платы рабочих и служащих : закон СССР от 7 мая 1960 г. : принят Верхов. Советом СССР // Гарант : информ.-правовой портал : сайт. – URL: <http://base.garant.ru/70818424/> (дата обращения: 24.04.2020).

23. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок: приказ ФНС России № ММ-3-06/333@ от 30 мая 2007 (ред. от 10 мая 2012) // КонсультантПлюс: справ. правовая система: сайт. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/ (дата обращения: 29.04.2020).

24. О взимании прямых налоговъ: декрет от 30 нояб. 1917 г. / Совет нар. комиссаров РСФСР // КонсультантПлюс : справ. правовая система : сайт. – URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ESU&n=4040#030693253893328354> (дата обращения: 07.05.2020).

25. О внесении изменений в главу 21 части второй Налогового кодекса Российской Федерации: федер. закон № 350-ФЗ от 27 нояб. 2017 г. // КонсультантПлюс: справ. правовая система: сайт. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_283509/ (дата обращения: 29.04.2020).

26. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконными финансовым операциям : федер. закон от 28 июня 2013 г. № 134-ФЗ // Гарант : информ.-правовой портал : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/70403754/> (дата обращения: 27.04.2020).

27. О налоге на добавленную стоимость: временные нормы и правила КНР // Законодательство Китая: сайт. – URL: http://chinalawinfo.ru/economic_law/statute_vat (дата обращения: 28.04.2020).

28. О налоге на добавленную стоимость (с изменениями и дополнениями) : закон Рос. Федерации № 1992-1 от 6 дек. 1991 г. // Гарант: информ.-правовой портал : сайт. – URL: <https://base.garant.ru/10164430/> (дата обращения: 29.04.2020).

29. Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика // Налоговый кодекс Российской Федерации: федер. закон № 117-ФЗ от 5 авг. 2000 г. (ред. от 24 апр. 2020 г.). – Ч. 2, разд. VIII, гл. 21, ст. 145. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/8f399ec989074fdad875f9a672a1b091ea9bf05c/ (дата обращения: 29.04.2020).

30. Перечень высокотехнологичной продукции, работ и услуг с учетом приоритетных направлений модернизации российской экономики: прил. № 1 к приказу Минпромторга России № 1993 от 23 июня 2017 г. // Гарант : информ.-правовой портал: сайт. – URL: <https://base.garant.ru/71723014/53f89421bbdaf741eb2d1ecc4ddb4c33/> (дата обращения: 29.04.2020).

31. Перспективы наращивания российского несырьевого экспорта / А. Н. Спартак, А. Ю. Кнобель, Т. А. Флегонтова [и др.]; Всерос. акад. внеш. торговли [и др.]. – Москва, 2018. – URL: <https://www.csr.ru/upload/iblock/69a/69a4bb385096875672f351c264f09f97.pdf> (дата обращения: 29.04.2020).

32. Послание Президента Федеральному Собранию от 1 марта 2018 г. // КонсультантПлюс: справ. правовая система: сайт. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_291976/#dst0 (дата обращения: 29.04.2020).

33. Проект кодекса налоговых законов для государств Центральной и Восточной Европы / сост. Й. Ланг. – Бонн: Федер. м-во финансов, 1993. – 466 с. – (Серия Федерального министерства финансов).

34. Промышленный экспорт: паспорт федер. проекта утв. протоколом заседания проект. ком. нац. проекта «Международная кооперация и экспорт» от 14 дек. 2018 г. № 5. – 68 с. – URL: майскийуказ.рф/biblioteka/federalnye-proekty/federalnyy-proekt-promyshlennyy-eks/ (дата обращения: 29.04.2020).

35. Реестр предприятий Таможенного союза // Цербер. Реестр поднадзорных объектов : сайт. – URL: <https://cerberus.vetrif.ru/cerberus/certified/pub> (дата обращения: 29.04.2020).

36. Рейтинг 200 крупнейших российских компаний-экспортеров по итогам 2018 года // Эксперт аналитический центр : сайт. – URL: <http://www.acexpert.ru/table/2019/eksport2018/?table=29450/> (дата обращения: 09.09.2020).

37. Российский статистический ежегодник: стат. сб. / Гос. ком. Рос. Федерации по статистике; редкол.: В. Л. Соколин [и др.]. – Москва: Госкомстат, 1998. – URL: http://istmat.info/files/uploads/41385/rossiyskiy_statisticheskiy_ezhegodnik_1998_g.pdf (дата обращения: 27.04.2020). – ISBN 5-89476-030-5.
38. Сальникова Е. В. Международные принципы взимания НДС: проблемы применения / Е. В. Сальникова, В. В. Шинкарев // Налоговая политика и практика. – 2006. – № 5. – С. 18–21.
39. Фокин А. Н. Налоговая система 90-х гг.: политика максимальных налогов / А. Н. Фокин // Общество и право. – 2013. – № 2 (44). – С. 287–289. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovaya-sistema-90-h-gg-politika-maksimalnyh-nalogov> (дата обращения: 24.04.2020).
40. Черник Д. Г. Теория и история налогообложения: учеб. для акад. бакалавриата / Д. Г. Черник, Ю. Д. Шмелев; под ред. Д. Г. Черника; Гос. ун-т упр. – Москва : Юрайт, 2014. – 364 с. – (Бакалавр. Академический курс). – ISBN 978-5-9916-4221-7.
41. Шелкунов А.Д. Принцип нейтральности налога на добавленную стоимость / А. Д. Щелкунов. – Москва, М-Логос, 2017. – 127 с. – ISBN 978-5-9500177-4-2.
42. Энциклопедия теоретических основ налогообложения: энцикл. для магистрантов / И. А. Майбуров, Ю. Б. Иванов, Е. В. Балацкий [и др.]; под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. – Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2016. – 503 с. – (Encyclopedia). – ISBN 978-5-238-02872-9.
43. A Retrospective Evaluation of Elements of the EU VAT System, TAXUD/2010/DE/328, FWC No. TAXUD/2010/CC/104 / Institute for Fiscal Studies (Project leader) [et al.]. – Final Rep. – London, 2011. – 616 p. – URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/report_evaluation_vat.pdf (date of access: 28.04.2020).
44. Adam Smith's Legacy. His Place in the Development of Modern Economics / ed. by M. Fry. – London: Routledge, 1992. – 224 p. – URL:

<https://www.taylorfrancis.com/books/e/9780203978504> (date of access: 06.05.2020).
– ISBN 978-0-203-97850-4. – DOI 10.4324/9780203978504.

45. Adams T. S. *Fundamental Problems of Federal Income Taxation* / T. S. Adams // *Quarterly Journal of Economics*. – 1921. – Vol. 3, nr 4. – P. 527–556. – URL: <https://www.jstor.org/stable/1882424> (date of access: 23.04.2020).

46. Ainsworth R. T. *Tackling VAT Fraud: Thirteen Ways Forward* / R. T. Ainsworth ; Boston Univ. School of Law. – [S. l. : s. n.], 2013. – 10 p. – (Law and Economics Research Paper; N 13-36). – URL: <https://ssrn.com/abstract=2309389> (date of access: 08.05.2020). – DOI 10.2139/ssrn.2309389.

47. Alm J. *Value-Added Taxation and Consumption* / J. Alm, A. El-Ganainy. – DOI 10.1007/s10797-012-9217-0 // *International Tax and Public Finance*. – 2013. – Vol. 20, Iss. 1. – P. 105–128. – URL: <https://link.springer.com/article/10.1007%2Fs10797-012-9217-0> (date of access: 23.04.2020).

48. Alm J. *Using Dynamic Panel Methods to Estimate Shadow Economies Around the World, 1984–2006* / J. Alm, A. Embaye. – DOI 10.1177/1091142113482353 // *Public Finance Review*. – 2013. – Vol. 41, Iss. 5. – P. 510–543. – URL: https://www.researchgate.net/publication/258175294_Using_Dynamic_Panel_Methods_to_Estimate_Shadow_Economies_Around_the_World_1984-2006 (date of access: 24.04.2020).

49. Andrejovská A. *Developments of VAT Rates in EU Countries in the Context of Harmonization and Fiscal Consolidation* / A. Andrejovská, L. Mihóková. – DOI 10.11118/actaun201563020487 // *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*. – 2015. – Vol. 63, Iss. 2. – P. 487–498. – URL: https://www.researchgate.net/publication/276454956_Developments_of_VAT_Rates_in_EU_Countries_in_the_Context_of_Harmonization_and_Fiscal_Consolidation (date of access: 06.05.2020).

50. Ashta A. *European VAT – General Principles* / A. Ashta. – [S. l. : s. n.], 2007. – 15 p. – URL: <https://ssrn.com/abstract=1031189> (date of access: 08.05.2020). – DOI 10.2139/ssrn.1031189.

51. Aujean M. Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future / M. Aujean // *EC Tax Review*. – 2012. – Vol. 21, nr 3. – P. 134–143. – URL: <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/EC%20Tax%20Review/21.3/32384> (date of access: 07.05.2020).
52. Avi-Yonah R. S. The Three Goals of Taxation / R. S. Avi-Yonah. – DOI 10.2139/ssrn.796776 // *Tax Law Review*. – 2006. – Vol. 60, nr 1. – P. 1–28. – URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=796776 (date of access: 24.04.2020).
53. Barro R. J. Economic Growth in a Cross Section of Countries / R. J. Barro // *The Quarterly Journal of Economics*. – 1991. – Vol. 106, Iss. 2. – P. 407–443. – URL: <http://hdl.handle.net/10.2307/2937943> (date of access: 23.04.2020).
54. Bartlett B. VAT Time? / B. Bartlett // *Forbes* : website. – 2009. – 4 Jun. – URL: <http://www.forbes.com/2009/06/04/value-added-tax-opinions-columnists-bartlett.html> (date of access: 23.04.2020).
55. Bird R. M. Redistribution Via Taxation: The Limited Role of the Personal Income Tax in Developing Countries : Research Paper № 05-22 / R. M. Bird, E. M. Zolt ; Univ. of California, School of Law [et al.]. – Los Angeles : UCLA, 2005. – 72 p. – (Law Review ; N 52). – URL: <file:///C:/Users/Admin/Downloads/SSRN-id804704.pdf> (date of access: 24.04.2020).
56. Bird R. Value-Added Taxes in Developing and Transitional Countries : Lessons and Questions / R. Bird. – [S. l. : s. n.], 2005. – 32 p. – (ITP Paper ; N 505). – URL: https://www.researchgate.net/profile/Richard_Bird2/publication/4983766_Value-Added_Taxes_in_Developing_and_Transitional_Countries_Lessons_and_Questions/links/02e7e51802f70af8af000000.pdf (date of access: 07.05.2020).
57. Bulk G. Five indirect tax trends in 2018 / G. Bulk, R. Barr // *Ernst & Young Global Limited* : website. – URL: https://www.ey.com/en_bh/tax/five-indirect-tax-trends-in-2018 (date of access: 23.04.2020).

58. Bullock C. J. Direct and Indirect Taxes in Economic Literature / C. J. Bullock // *Political Science Quarterly*. – 1898. – Vol. 13, nr 3. – P. 442–476. – URL: www.jstor.org/stable/2140049 (date of access: 23.04.2020).

59. Cai Shui. Circular on Value-Added Tax and Consumption Tax Policies on Exported Goods and Services. Chinese version. N 39 / Cai Shui // LexisNexis / Lexis China : website. – 2012. – URL: <http://hk.lexiscn.com/law/circular-on-value-added-tax-and-consumption-tax-policies-on-exported-goods-and-services.html> (date of access: 29.04.2020).

60. *China's Tax Reform Options* / ed. by T. Fulton, J. Li, D. Xu. – Singapore [et al.] : World Scientific, 1998. – 467 p. – ISBN 9-8102-3447-3.

61. CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2015 / ed. by M. Lang [et al.]. – Wien : Hans Jentzsch & Co GmbH, 2016. – 28 p. – (Series on International Tax Law; Vol. 99). – URL: http://lindeverlag.ciando.com/img/books/extract/3709408180_1p.pdf (date of access: 24.04.2020). – ISBN 978-3-7073-3532-3 (Print). – ISBN 978-3-7094-0818-6 (E-Book-ePub). – ISBN 978-3-7094-0817-9 (E-Book-PDF).

62. Chan A. An Overview of the VAT Export Refund Rules in China / A. Chan // *Tax Notes International*. – 2008. – Vol. 49, nr 2. – P. 159–164. – URL: https://www.china-tax.net/static/upload/files/public/ChinaVAT_ExportRefundRulesOverviewTNI.pdf (date of access: 08.05.2020).

63. Chandra P. VAT Rebates and Export Performance in China : Firm-level Evidence / P. Chandra, C. Long. – DOI 10.1016/j.jpubeco.2013.03.005 // *Journal of Public Economics*. – 2013. – Vol. 102. – P. 13–22. – URL: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0047272713000534> (date of access: 28.04.2020).

64. Charlet A. An International Perspective on VAT / A. Charlet, J. Owens // *Tax Notes International*. – 2010. – Vol. 59, nr 12. – P. 943–954. – URL: <http://www.oecd.org/tax/consumption/46073502.pdf> (date of access: 06.05.2020).

65. Chien-Hsun Chen. The Effect of Export Tax Rebates on Export Performance: Theory and Evidence from China / Chien-Hsun Chen, Chao-Cheng Mai, Hui-Chuan Yu. – DOI 10.1016/j.chieco.2005.06.001 // China Economic Review. – 2006. – Vol. 17, Iss. 2. – P. 226–235. – URL: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1043951X0500057X> (date of access: 28.04.2020).

66. Comparison of the Tax Systems of the United States, the United Kingdom, Germany, and Japan: Scheduled for a Hearing Before the Senate Committee on Finance on July 21, 1992 / prep. by the Staff of the Joint Committee on Taxation. – Washington, D. C. : U. S. G. P. O., 1992. – 87 p. – URL: [file:///C:/Users/Admin/Downloads/s-13-92%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/Admin/Downloads/s-13-92%20(2).pdf) (date of access: 23.04.2020). – ISBN 0-16-038900-3.

67. Consolidated Version of the Treaty on European Union // Official Journal of the European Communities. – 2002. – Vol. 45. – 24 Dec. – P. 5–32. – URL: https://web.archive.org/web/20061122040007/http://europa.eu/eur-lex/en/treaties/dat/EU_consol.pdf (date of access: 27.04.2020).

68. Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the Common System of Value Added Tax // Official Journal of the European Union. – 2006. – 11 Dec. – P. 1–118. – URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0112&from=EN> (date of access: 28.04.2020).

69. 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 // Official Journal of the European Union. – 2008. – 20 Feb. – P. 1–6. – URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32008L0009&from=EN> (date of access: 28.04.2020).

70. Cowen T. Why I am not a Rawlsian / T. Cowen // Marginal Revolution : website. – 2008. – 1 mar. – URL:

<https://marginalrevolution.com/marginalrevolution/2008/03/why-i-am-not-a.html> (date of access: 23.04.2020).

71. Cutt J. *Taxation and Economic Development in India* / J. Cutt. – New York [et al.] : Frederick A. Praeger, 1969. – XVII, 415 p. – (Praeger Special Studies in International Economics and Development). – URL: <https://archive.org/details/taxa> (date of access: 27.04.2020).

72. Desai M. A. *Value-Added Taxes and International Trade: The Evidence* : The Law and Economics Workshop / M. A. Desai, J. R. Hines ; The Univ. of Michigan Law School. – Ann Arbor : U of M, 2005. – 33 p. – URL: <https://www.law.umich.edu/centersandprograms/lawandeconomics/workshops/Documents/Fall2005/hines.pdf> (date of access: 24.04.2020).

73. Drăcea M. *Harmonization of VAT in the European Union. Achievements and Perspectives* / M. Drăcea, R. Buziernescu, N. M. Florea // *Finance: Challenges of the Future*. – 2013. – N 15. – P. 60–65. – URL: <http://feaa.ucv.ro/FPV/015-007.pdf> (date of access: 08.05.2020).

74. Ecker T. *A VAT/GST Model Convention* / T. Ecker // IFBD, 2013. – 472 p. – URL: https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/14_002_A_VAT_GST_Model_final_web.pdf (date of access: 08.05.2020).

75. Ekelund R. B. *J. S. Mill on the Income Tax Exemption and Inheritance Taxes: The Evidence Reconsidered* / R. B. Ekelund, D. M. Walker. – DOI 10.1215/00182702-28-4-559 // *History of Political Economy*. – 1996. – Vol. 28, Iss. 4. – P. 559–581. – URL: <https://read.dukeupress.edu/hope/article-abstract/28/4/559/11751/> (date of access: 23.04.2020).

76. *European SME Week 2017. SMEs in the European Union Generate Half of the Intra-EU Trade in Goods* / Eurostat // Eurostat NewsReleas. – 2017. – 21 Nov. (N 177). – P. 1–5. – URL: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/2995521/8467294/6-21112017-AP-EN.pdf/ab123dd2-0901-4c64-95b0-f071a5f235e3> (date of access: 08.05.2020).

77. Export Management and Incomplete VAT Rebates to Exporters: The Case of China / J. Gourdon, L. Hering, S. Monjon, S. Poncet. – 2017. – 42 p. – (Working Paper Development Policies ; N 117). – URL: <https://hal.archives-ouvertes.fr/hal-01496741/document> (date of access: 24.04.2020).

78. Export Refund Management // State Taxation Administration of the People's Republic of China : website. – URL: <http://www.chinatax.gov.cn/eng/c101270/c101274/c5099646/content.html> (date of access: 29.04.2020).

79. Export VAT Rebate in China // Asiapedia : website. – URL: <https://www.dezshira.com/library/qa/export-vat-rebate-china.html> S0219747203000219 (date of access: 29.04.2020).

80. EU Country Specific Information on VAT // European Commission : website. – URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/eu-country-specific-information-vat_en (date of access: 27.04.2020).

81. Feldstein M. International Trade Effects of Value-Added Taxation / M. Feldstein, P. Krugman // Taxation in the Global Economy / ed. by A. Razin, J. Slemrod. – Chicago ; London : Univ. of Chicago Press, 1990. – P. 263–278. – ISBN 0-226-70591-9. – ISBN 0-226-70592-7.

82. Ferrantino M. J. Evasion Behaviors of Exporters and Importers: Evidence from the U.S.-China Trade Data Discrepancy / M. J. Ferrantino, X. Liu, Z. Wang. – DOI 10.1016/j.jinteco.2011.08.006 // Journal of International Economics. – 2012. – Vol. 86, Iss. 1. – P. 141–157. – URL: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0022199611000924> (date of access: 29.04.2020).

83. First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the Harmonisation of Legislation of Member States Concerning Turnover Taxes / Council of the European Union // Official Journal of the European Communities. – 1967. – 14 Apr. – P. 1301. – URL: file:///C:/Users/Admin/Downloads/31967L0227_EN.pdf.en.pdf (date of access: 24.04.2020).

84. Frensd W. *The Principles of Taxation: or Contribution According to Means; in Which it is Shewn, that if every man Pays in Proportion to the Stake he has in the Country, the Present Ruinous and Oppressive System of Taxation, the Custom House, and the Excise Office, May be Abolished, and the National Debt Gradually and Easily Paid off.* / W. Frensd. – London : prin. for J. Mawman, 1804. – 72 p. – URL: [https://books.google.ru/books?hl=ru&lr=&id=o5xVAAAACAAJ&oi=fnd&pg=PA1&dq=The+principles+of+taxation%](https://books.google.ru/books?hl=ru&lr=&id=o5xVAAAACAAJ&oi=fnd&pg=PA1&dq=The+principles+of+taxation%20) (date of access: 06.05.2020).

85. Frunza M.-C. *Value Added Tax Fraud* / M.-C. Frunza. – Abingdon : Routledge, 2018. – 334 p. – (Routledge Research in Finance and Banking Law). – ISBN 1-138-29829-8. – ISBN 978-1-138-29829-3.

86. Gourdon J. *Incomplete VAT Rebates to Exporters: How do they Affect China's Export Performance?* / J. Gourdon, S. Monjon, S. Poncet. – Paris : Laure Boivin, 2014. – 31 p. – (CEPII Working Papers ; N 2014-05). – URL: http://www.cepii.fr/PDF_PUB/wp/2014/wp2014-05.pdf (date of access: 29.04.2020).

87. Gourdon J. *Trade Policy and Industrial Policy in China: What Motivates Public Authorities to Apply Restrictions on Exports?* / J. Gourdon, S. Monjon, S. Poncet. – DOI 10.1016/j.chieco.2016.06.004 // *China Economic Review*. – 2016. – Vol. 40. – P. 105–120. – URL: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1043951X16300669> (date of access: 08.05.2020).

88. Grossman G. M. *Border Tax Adjustments: Do they Distort Trade?* / G. M. Grossman. – DOI 10.1016/0022-1996(80)90035-5 // *Journal of International Economics*. – 1980. – Vol. 10, Iss. 1. – P. 117–128. – URL: <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0022199680900355> (date of access: 28.04.2020).

89. Hellerstein W. *The VAT in the European Union* / W. Hellerstein, T. H. Gillis // *Tax Notes*. – 2010. – 26 Apr. – P. 461–471. – URL: <https://taxprof.typepad.com/files/127tn0461.pdf> (date of access: 07.05.2020).

90. Hines J. R. *Might Fundamental Tax Reform Increase Criminal Activity?* / J. R. Hines // *Economica*. – 2004. – Vol. 71, nr 283. – P. 483–492.

91. Hoekman B. M. *The Political Economy of the World Trading System: the WTO and Beyond* / B. M. Hoekman, M. M. Kosteckii. – 3rd ed. – Oxford : Oxford Univ. Press, 2009. – 740 p. – ISBN 978-0-19-955377-8.
92. Huang D. *China's New VAT Rates: Prepare for May 1 Transition* / D. Huang, M. Lao // *China Briefing from Dezan Shira & Associates* : website. – URL: <https://www.china-briefing.com/news/chinas-new-vat-rates-prepare-may-1-transition/> (date of access: 28.04.2020).
93. Hyung Chul Lee. *Can Electronic Tax Invoicing Improve Tax Compliance? A Case Study of the Republic of Korea's Electronic Tax Invoicing for Value-Added Tax* / Hyung Chul Lee ; Equitable Growth, Finance and Institutions Global Practice Group. – Washington, D. C. : World Bank Group, 2016. – 53 p. – (World Bank Policy Research Working Paper ; N 7592). – URL: <http://documents.worldbank.org/curated/en/712881467994710005/pdf/WPS7592.pdf> (date of access: 27.04.2020).
94. Ilho Yoo. *Experience with tax reform in the Republic of Korea* / Ilho Yoo // *Asia Pacific Development Journal*. – 2000. – Vol. 7, nr 2. – P. 75–104. – URL: <https://www.unescap.org/sites/default/files/apdj-7-2-4-yoo.pdf> (date of access: 08.05.2020).
95. Iswahyudi H. *Tax Reform and Noncompliance in Indonesia* / H. Iswahyudi. – DOI 10.22146/jieb.18153 // *Journal of Indonesian Economy and Business*. – 2017. – Vol. 32, nr 2. – P. 87–103. – URL: https://www.researchgate.net/publication/321942618_TAX_REFORM_AND_NON_COMPLIANCE_IN_INDONESIA (date of access: 07.05.2020).
96. Ito H. *The Value-Added Tax in Japan* / H. Ito // *The Annals of the Hitotsubashi Academy*. – 1950. – Vol. 1, nr 1. – P. 43–59. – URL: <https://www.jstor.org/stable/43751237?seq=1> (date of access: 07.05.2020).
97. Jenkins G. *Value Added Tax Policy and Implementation in Singapore* / G. Jenkins, R. Khadka // *VAT Monitor*. – 1998. – Vol. 9, nr 2. – P. 35–47. – URL: http://jdintl.econ.queensu.ca/publications/qed_dp_128.pdf (date of access: 07.05.2020).

98. Jiang Mingyao. Dual VAT: Goods VAT and Services VAT / Jiang Mingyao // Finance & Trade Economics. – 2013. – N 3. – URL: http://en.cnki.com.cn/Article_en/CJFDTotal-CMJJ201203004.htm (date of access: 08.05.2020).

99. Jun Li. Energy and Climate Policy in China's Twelfth Five-Year Plan: A Paradigm Shift / Jun Li, Xin Wang. – DOI 10.1016/j.enpol.2011.11.012 // Energy Policy. – 2012. – Vol. 41. – P. 519–528. – URL: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0301421511008895> S1043951X16300669 (date of access: 08.05.2020).

100. Keen M. Is the VAT a Money Machine? / M. Keen, B. Lockwood. – DOI 10.17310/ntj.2006.4.09 // National Tax Journal. – 2006. – Vol. 59, Iss. 4. – P. 905–928. – URL: https://www.researchgate.net/publication/279933205_Is_the_VAT_a_money_machine (date of access: 06.05.2020).

101. Keen M. The Value Added Tax: Its Causes and Consequences / M. Keen, B. Lockwood. – DOI 10.1016/j.jdeveco.2009.01.012 // Journal of Development Economics. – 2010. – Vol. 92, Iss. 2. – P. 138–151. – URL: https://www.researchgate.net/publication/227345131_The_Value_Added_Tax_Its_Causes_and_Consequences (date of access: 07.05.2020).

102. Keen M. VAT fraud and evasion: What do we know and what can be done? / M. Keen, S. Smith // National Tax Journal. – 2006. – Vol. 59, Iss. 4. – P. 861–887. – URL: <https://ideas.repec.org/a/ntj/journal/v59y2006i4p861-87.html> (date of access: 08.05.2020).

103. Kneller R. Fiscal Policy and Growth: Evidence From OECD Countries / R. Kneller, M. F. Bleaney, N. Gemmell. – DOI 10.1016/S0047-2727(99)00022-5 // Journal of Public Economics. – 1999. – Vol. 74, Iss. 2. – P. 171–190. – URL: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0047272799000225?via%3Dihub> (date of access: 23.04.2020).

104. Krever R. GST and Insurance: Australia / R. Krever, J. Teoh. – DOI 10.1007/978-981-10-3465-7_17 // VAT and Financial Services: Comparative Law

and Economic Perspectives / ed. by R. F. van Brederode, R. Krever. – Singapore: Springer Publishing, 2017. – Chap. 17. – P. 319–335. – URL: https://www.researchgate.net/publication/314293806_GST_and_insurance_Australia (date of access: 07.05.2020). – ISBN 978-981-10-3463-3.

105. Lee Y. Tax Structure and Economic Growth / Y. Lee, R. H. Gordon. – DOI 10.1016/j.jpubeco.2004.07.002 // Journal of Public Economics. – 2005. – Vol. 89, Iss. 56. – P. 1027–1043. – URL: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0047272704001343> (date of access: 23.04.2020).

106. Li J. Taxation in the People's Republic of China / J. Li. – New York [et al.] : Praeger, 1991. – 208 p. – ISBN 0-275-93688-0.

107. Mankiw N. G. Optimal Taxation in Theory and Practice / N. G. Mankiw, M. Weinzierl, D. Yagan. – DOI 10.1257/jep.23.4.147 // Journal of Economic Perspectives. – 2009. – Vol. 23, nr 4. – P. 147–174. – URL: <https://pubs.aeaweb.org/doi/pdfplus/10.1257/jep.23.4.147> (date of access: 23.04.2020).

108. Moran B. Adam Smith and the Search for an Ideal Tax System / B. Moran. – DOI 10.1017/CBO9780511627071.013 // The New Fiscal Sociology: Taxation in Comparative and Historical Perspective / ed. by I. W. Martin [et al.]. – Cambridge : Cambridge Univ. Press, 2009. – P. 201–215. – URL: <https://www.cambridge.org/core/books/new-fiscal-sociology/adam-smith-and-the-search-for-an-ideal-tax> (date of access: 06.05.2020).

109. Murray S. Beyond Tithing / S. Murray. – Eugene : Wipf and Stock Publishers, 2011. – 262 p. – ISBN 1-61097-747-5. – ISBN 978-1-61097-747-0.

110. Musgrave R. A. Public Finance, now and then / R. A. Musgrave // FinanzArchiv / Public Finance Analysis. – 1983. – Bd. 41, H. 1. – P. 1–13. – URL: <https://www.jstor.org/stable/40911830> (date of access: 07.05.2020).

111. National Bureau of Statistics of China = Национальное бюро статистики KHP // Data : website sect. – URL: <http://www.stats.gov.cn/english/Statisticaldata/AnnualData/> (date of access: 28.04.2020).

112. Notice on Further Implementing the «Exemption-Credit-Refund» System of Export Tax Rebate : Circular N 7 / The Finance Ministry, The State Administration of Taxation in China. – 2002. – Quoted by: Incomplete VAT Rebates to Exporters: How do they Affect China's Export Performance? / J. Gourdon, S. Monjon, S. Poncet. – Paris : Laure Boivin, 2014. – 31 p. – (CEPII Working Papers ; N 2014-05). – URL: http://www.cepii.fr/PDF_PUB/wp/2014/wp2014-05.pdf (date of access: 29.04.2020).

113. Omondi F. VAT Reforms and Revenue Productivity in Kenya (1990–2010) / F. Omondi, S. Gor // Researchjournal's Journal of Economics. – 2014. – Vol. 2, nr 9. – P. 1–8. – URL: <http://www.researchjournali.com/view.php?id=1047> (date of access: 08.05.2020).

114. Pakistan: Second Review Under the Extended Arrangement and Request for Waivers of Nonobservance of Performance Criteria / Intern. Monetary Fund, Middle East and Central Asia Dept. – Washington, D. C. : Intern. Monetary Fund, 2014. – 78 p. – ISBN 978-1-4755-8133-1.

115. Piermartini R. The Role of Export Taxes in the Field of Primary Commodities : Working Paper / R. Piermartini ; World Trade Organization. – Geneva : Centre William Rappard, 2004. – 29 p. – (WTO Discussion Papers ; N 4). – URL: https://www.econstor.eu/bitstream/10419/107039/1/wto-discussion-paper_04.pdf (date of access: 29.04.2020). – ISBN 92-870-1243-1.

116. Pfeiffer S. VAT Grouping from a European Perspective / S. Pfeiffer. – Amsterdam : IBFD, 2015. – 354 p. – (Doctoral Series ; Vol. 34). – ISBN 978-90-8722-329-8.

117. Provisional Regulations of the Peoples Republic of China on Value-Added Tax of 26 November 1998 // Ministry of Commerce People's Republic of China : website. – URL: <http://english.mofcom.gov.cn/article/lawsdata/chineselaw/200411/20041100311038.shtml> (date of access: 28.04.2020).

118. Public Notice (PN) Regarding Certain Policies for Deepening the Reform of Value-added Tax (VAT) (MOF/SAT/GAC PN [2019] N 39) // China Tax & Investment Express : CTIE / China Tax Center. – 2019. – 29 Mar. (Iss. N 2019012). – P. 2. – URL:

[https://www.ey.dk/Publication/vwLUAssets/EY-CTIE-2019012-ENG/\\$FILE/EY-CTIE-2019012-ENG.pdf](https://www.ey.dk/Publication/vwLUAssets/EY-CTIE-2019012-ENG/$FILE/EY-CTIE-2019012-ENG.pdf) (date of access: 28.04.2020).

119. Rawls J. *A Theory of Justice* / J. Rawls. – Rev. ed. – Cambridge : The Belknap Press of Harvard Univ. Press, 1999. – 538 p. – ISBN 0-674-00077-3. – ISBN 0-674-00078-1.

120. *Regular Report on Bulgaria's Progress Towards Accession* / Commiss. of the Europ. Communities. – Brussels : [s. n.], 2002. – 149 p. – URL: https://ec.europa.eu/neighbourhood-enlargement/sites/near/files/archives/pdf/key_documents/2002/bu_en.pdf (date of access: 27.04.2020).

121. Reuss F. G. *Fiscal Policy for Growth without Inflation: The German Experiment* / F. G. Reuss. – Baltimore : Johns Hopkins Press, 1963. – 319 p. – URL: <https://archive.org/details/fisc> (date of access: 27.04.2020).

122. Sabina E. A. *A Comparative Analysis of the VAT System of Developed and Developing Economies (UK and Nigeria)* / E. A. Sabina, E. M. Amaka, O. V. Ikechukwu // *Research Journal of Finance and Accounting*. – 2017. – Vol. 8, nr 22. – P. 66–72. – URL: <https://www.iiste.org/Journals/index.php/RJFA/article/view/39884/40998> (date of access: 07.05.2020).

123. Sabine B. E. V. *History of Income Tax: the Development of Income Tax from its Beginning in 1799 to the Present day Related to the Social, Economic and Political History of the Period* / B. E. V. Sabine. – London : Routledge, 2013. – 296 p. – ISBN 978-1-134-56142-1.

124. Schenk A. *Value Added Tax: A Comparative Approach* / A. Schenk, O. Oldman. – Cambridge [et al.] : Cambridge Univ. Press, 2007. – 459 p. – ISBN 978-1-139-45826-9.

125. *Second Council Directive of 11 April 1967 on the Harmonisation of Legislation of Member States Concerning Turnover Taxes: Structure and Procedures for Application of the Common System of Value Added Tax (67/228/EEC)* // *Official Journal of the European Communities*. – 1967. – 14 Apr. – P. 16–23. – URL:

<https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/99ab67a1-f672-4605-8a30-c93cf82973de/language-en> (date of access: 28.04.2020).

126. Shirinov S. Some Practical Problems of Value Added Tax and Sales Tax / S. Shirinov // *Scientific Enquiry in the Contemporary World: Theoretical Basics and Innovative Approach* [L 26]. – 2015. – Vol. 1. – P. 78–81. – URL: http://library.colloquium-publishing.ru/index.php/L_26/article/view/167 (date of access: 06.05.2020).

127. Shoup C. Choosing among types of VATs / C. Shoup // *Value Added Taxation in Developing Countries* / ed. by M. Gillis [et al.]. – Washington, D. C. : World Bank, 1990. – P. 3–15. – ISBN 978-0-8213-1410-4. – ISBN 0-8213-1410-6.

128. Sokolovska O. VAT Efficiency in the Countries Worldwide / O. Sokolovska, D. Sokolovskyi. – [S. l. : s. n.], 2015. – 13 p. – (MPRA Paper ; N 66422). – URL: https://mpra.ub.uni-muenchen.de/66422/1/MPRA_paper_66422.pdf (date of access: 07.05.2020).

129. Slemrod J. Optimal Taxation and Optimal Tax Systems / J. Slemrod. – DOI 10.1257/jep.4.1.157 // *Journal of Economic Perspectives*. – 1990. – Vol. 4, nr 1. – P. 157–178. – URL: <https://pubs.aeaweb.org/doi/pdfplus/10.1257/jep.4.1.157> (date of access: 23.04.2020).

130. Smart M. The Impact on Investment of Replacing a Retail Sales Tax with a Value-Added Tax: Evidence from the Canadian Experience / M. Smart, R. M. Bird // *National Tax Journal*. – 2009. – Vol. 62, nr 4. – P. 591–609. – URL: <https://www.ntanet.org/NTJ/62/4/ntj-v62n04p591-609-impact-investment-replacing-retail.pdf> (date of access: 23.04.2020).

131. Smatrakalev G. Is Tax Evasion our National Sport? The Bulgarian Case / G. Smatrakalev // *The Ethics of Tax Evasion. Perspectives in Theory and Practice* / ed. by R. W. McGee. – New York : Springer, 2012. – P. 371–385. – URL: https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-1-4614-1287-8_23 html (date of access: 08.05.2020). – ISBN 978-1-4614-1286-1. – ISBN 978-1-4614-1287-8. – DOI 10.1007/978-1-4614-1287-8_23.

132. Special Scheme for Small Enterprises Under the VAT Directive 2006/112/EC. Options for rev. Vol. 1 / Europ. Commission. – Final Rep. – Luxembourg : Publ. Office of the Europ. Union, 2017. – 242 p. – URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat_sme_scheme_vol_1_2017_en.pdf (date of access: 28.04.2020). – ISBN 978-92-79-74378-8. – DOI 10.2778/883512.

133. Study on an EU Initiative for a Restriction on Payments in Cash / Ecorys, Centre for Europ. Policy Studies. – Final Rep. – Brussels : [s. n.], 2017. – 284 p. – URL: https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/economy-finance/final_report_study_on_an_eu_initiative_ecorys_180206.pdf (date of access: 27.04.2020).

134. Tait A. A. Value Added Tax: International Practice and Problems / A. A. Tait ; Intern. Monetary Fund Staff. – Washington, D. C. : Intern. Monetary Fund, 1988. – 450 p. – ISBN 1-55775-012-2.

135. Tanzi V. A Lower Tax Future? The Economic Role of the State in the 21st Century / V. Tanzi. – Cambridge : Politeia, 2004. – 28 p. – (Policy Series ; N 44). – URL: <http://www.politeia.co.uk/wp-content/Politeia%20Documents/2004/Nov%20-%20A%20Lower%20Tax%20Future/'A%20Lower%20Tax%20Future'%20Nov%202004.pdf> (date of access: 07.05.2020). – ISBN 1-900-525-83-6.

136. Tax Policy and Tax Reform in the People's Republic of China / B. Brys, S. Matthews, R. Herd, Xiao Wang. – DOI 10.1787/5k4014dlmnzw-en // OECD Taxation Working Papers. – 2013. – N 18. – URL: <https://ideas.repec.org/p/oec/ctpaaa/18-en.html> (date of access: 08.05.2020).

137. Tax Reduction in China-More Details // Chibridge Law Firm : website. – URL: <https://chinalawhelp.com/tax-reduction-details/> (date of access: 28.04.2020).

138. The International Taxation System / ed. by A. Lymer, J. Hasseldine – New York : Springer science+Business Media, 2002. – XIII, 319 p. – URL: <https://link.springer.com/book/10.1007/978-1-4615-1071-0> (date of access: 30.04.2020).

– ISBN 978-1-4613-5380-5. – ISBN 978-1-4615-1071-0 (eBook). – DOI 10.1007/978-1-4615-1071-0.

139. The Effects of Computerizing VAT Invoices in China : conf. proc. / Haichao Fan, Yu Liu, Nancy Qian, Jaya Wen. – DOI 10.3386/w24414. – [S. l. : s. n.], 2020. – 90 p. – URL: https://www.kellogg.northwestern.edu/faculty/qian/resources/FLQW_20200120.pdf (date of access: 08.05.2020).

140. The Modern VAT / ed. by E. Liam, M. Keen, J.-P. Bodin, V. Summers. – Washington, D. C. : Intern. Monetary Fund, 2001. – 223 p. – ISBN 1-58906-026-1.

141. The spread of the VAT // Tax Policy: Recent Trends and Coming Challenges / Fiscal affairs dep. ; prep. by J. Norregaard, T. S. Kahn. – Washington, D. C. : Intern. Monetary Fund, 2007. – P. 37. – (IMF Working Paper ; N 07/274). – URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp07274.pdf> (date of access: 23.04.2020).

142. Tuan Minh Le. Toward a Functioning Anti-Fraud Program in Value Added Taxation : pres. / Tuan Minh Le ; The World Bank. – Washington, D. C. : [s. n.], 2003. – 22 p. – URL: https://www.researchgate.net/profile/Tuan_Le16/publication/266213725_Toward_a_Functioning_Anti-Fraud_Program_in_Value_Added_Taxation/links/573f2d4f08aea45ee844f88f.pdf (date of access: 08.05.2020).

143. Tumpel M. A Hybrid VAT System in the European Union : Draft 04/24/2007 / M. Tumpel. – 2004. – URL: http://www.law.nyu.edu/sites/default/files/upload_documents/tumpelpaper.pdf (date of access: 27.04.2020).

144. VAT in Africa / ed. by R. Krever ; The Univ. of Pretoria South Africa, African TAX Institute. – Pretoria : Pretoria Univ. Law Press, 2008. – 258 p. – URL: <https://ssrn.com/abstract=3143298> (date of access: 27.04.2020). – ISBN 978-0-9802658-6-6.

145. VAT Refunds: A Review of Country Experience / prep. by G. Harrison, R. Krellove. – Washington, D. C. : Intern. Monetary Fund, 2005. – 43 p. – (IMF Working Paper ; N 05/218). – URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2005/wp05218.pdf> (date of access: 24.04.2020).

146. VIVAT, CVAT and All That: New Forms of Value-Added Tax for Federal Systems / Fiscal affairs dep. ; prep. by M. M. Keen. – DOI 10.5089/9781451850536.001. – Washington, D. C. : Intern. Monetary Fund, 2000. – 20 p. – (IMF Working Paper ; N 00/83). – URL: https://www.researchgate.net/publication/5123602_VIVAT_CVAT_and_All_That_-_New_Forms_of_Value-Added_Tax_for_Federal_Systems (date of access: 07.05.2020).

147. Xiangyuan Jiang. China's New VAT System / Xiangyuan Jiang, Jack Huang // John Marshall Law Review. – 1994. – Vol. 28. – P. 619.

148. Walpole M. Tackling VAT Fraud / M. Walpole // International Vat Monitor. – 2014. – Sept./Oct. – P. 258–263. – URL: https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/ivm_2014_05_int_1.pdf (date of access: 07.05.2020).

149. Wang Xin. An Economic and Political Assessment of Carbon Pricing Policies in China : Theses for Obtaining the Great dr in Econ. Presented and Supported Publicly / Wang Xin ; Lille 1 University. – Villeneuve-d'Ascq, 2011. – 270 p.

150. Whalley J. The Economics of the Goods and Services Tax / J. Whalley, D. Fretz. – Toronto : Canad. Tax Found. [et al.], 1990. – (Canadian Tax Paper ; N 88). – URL: <https://archive.org/details/economicsofgoods0000whal/page/8> (date of access: 23.04.2020). – ISBN 0-88808-041-7.

151. Wärneryd K.-E. Economics and Psychology: Economic Psychology According to James Mill and John Stuart Mill / K.-E. Wärneryd. – DOI 10.1016/j.joep.2008.03.001 // Journal of Economic Psychology. – 2008. – Vol. 29, Iss. 6. – P. 777–791. – URL: <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0167487008000238> (date of access: 06.05.2020).

152. Winn J. K. China's Golden Tax Project: A Technological Strategy for Reducing VAT Fraud : Research Paper № 2013-33 / J. K. Winn, A. Zhang ; Univ. of Washington School of Law. – DOI 10.2139/ssrn.1641379 // Peking University Journal of Legal Studies. – 2010. – Vol. 4. – P. 1–33. – URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1641379### (date of access: 27.04.2020).

153. Wolfers L. Future of VAT: Continued Evolution and Increasing Significance / L. Wolfers // International Tax Review : ITR : website. – 2019. – URL: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1j8ycnj2st8h7/future-of-vat-continued-evolut> (date of access: 07.05.2020).

154. Yan Xu. Reforming Value Added Tax in Mainland China: A Comparison with the EU / Yan Xu // Revenue Law Journal. – 2010. – Vol. 20, Iss. 1. – P. 1–33. – URL: https://papers.ssrn.com/sol3/Papers.cfm?abstract_id=1924674 (date of access: 28.04.2020).

155. Yan Xu. China's VAT Experience / Yan Xu // Tax Analysts. – 2011. – P. 319–333. – URL: [http://www.taxhistory.org/www/freefiles.nsf/Files/YAN-25.pdf/\\$file/YAN-25.pdf](http://www.taxhistory.org/www/freefiles.nsf/Files/YAN-25.pdf/$file/YAN-25.pdf) (date of access: 29.04.2020).

156. Yen C.-C. The Republic of China's Experience with the Introduction of Value Added Tax / C.-C. Yen // Revenue Law Journal. – 1993. – Vol. 3, Iss. 2. – URL: <file:///C:/Users/Admin/Downloads/6561-the-republic-of-china-s-experience-with-the-introduction-of-value-added-tax.pdf> (date of access: 07.05.2020).

157. Zee H. H. Value-Added Tax / H. H. Zee, P. Shome // Tax Policy Handbook / Intern. Monetary Fund [et al.] ; ed. by P. Shome. – Washington, D. C. : Intern. Monetary Fund, 1995. – P. 86–99.

158. Walpole M. Tackling VAT Fraud / M. Walpole // International Vat Monitor. – 2014. – Sept./Oct. – P. 258–263. – URL: https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/ivm_2014_05_int_1.pdf (date of access: 07.05.2020).

159. Zhiyuan Cui. China's Export Tax Rebate Policy / Zhiyuan Cui. – DOI 10.1142/S0219747203000219 // China: An International Journal. – 2003. – Vol. 1, nr 2.

– P. 339–349. – URL:
<https://www.worldscientific.com/doi/abs/10.1142/S0219747203000219> (date of access: 28.04.2020).

160. Zhiyuan Cui. Documents of State Administration of Taxation : 1998, N 118, 152, 207. / Zhiyuan Cui ; China's Export Tax Rebate Policy. – DOI 10.1142/S0219747203000219 // China: an International Journal. – 2003. – Vol. 1, nr 2. – P. 345. – URL:
<https://www.worldscientific.com/doi/abs/10.1142/S0219747203000219> (date of access: 06.05.2020).

161. Zhiyuan Cui. Documents of Ministry of Finance and State Administration of Taxation : 1998, N 27, 28, 102 ; 1999, N 17, 225 / Zhiyuan Cui ; China's Export Tax Rebate Policy. – DOI 10.1142/S0219747203000219 // China: an International Journal. – 2003. – Vol. 1, nr 2. – P. 343. – URL:
<https://www.worldscientific.com/doi/abs/10.1142/S0219747203000219> (date of access: 06.05.2020).

162. Zhou Fan. China in the Context of the Asian Financial Crisis / Zhou Fan, Geng Xiao // The China Review. – 1999. – P. 165–178. – URL:
https://www.jstor.org/stable/23453318?casa_token=B2vetFmp7wYAAAAA:yalXOGav833WkHIjFbgHOkztZeN7F08JX-Vz5JjXRRNUjieKZDoiJcSSZOZ5kWq6uT5cK5eCNcKoIvn6alo0t4ZSMnNiwP6CyzVQ6bD0VNRsff3u_7IR&seq=1#metadata_info_tab_contents (date of access: 08.05.2020).

Приложение А

Теоретические основы налога на добавленную стоимость

Таблица 1 – Трансформация экономического понимания налога в мировой теории налогообложения

Период	Ведущие научные взгляды	Представители	Понимание налога
15-17вв.	Меркантилизм	Г. Скаруффи, Т. Ман, А. Серра, А. де Монкретьен, Ж. Б. Кольбер	Изъятие части дохода хозяйствующего субъекта
17-18вв.	Теория налогового обмена	Т. Гоббс, Ж.Ж. Русс, А.Н. Радищев	Плата граждан за оказанные им государством услуги (эквивалентный характер обмена между государством и плательщиками налога)
19-21вв.	Теория коллективных потребностей	Ф. Нитти, Р. Струм, А. Вагнер, Л. Штейн, Э. Селигман	Принудительный и безэквивалентный платеж, обеспечивающий государству возможность производить публичные блага, обеспечивающие удовлетворение общественных потребностей.

Источник: составлено автором по материалам Энциклопедия теоретических основ налогообложения : энцикл. для магистрантов / И. А. Майбуров, Ю. Б. Иванов, Е. В. Балацкий [и др.] ; под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2016. – 503 с. – (Encyclopedia). – ISBN 978-5-238-02872-9.

Таблица 2 – Становление теоретической основы налога на добавленную стоимость

Этап	Теория	Позиция по отношению к налогам	Авторы	Год
1	Теория оптимального налогообложения	Налоговая система должна быть разработана с учетом максимизации функции социального обеспечения при наличии ряда ограничений.	Джереми Бентам, Джон С. Миллем, Д. Слэмрод	19-21 вв.
2	Теория эффективности производства (The production efficiency theorem)	Налоговая система должна быть спроектирована таким образом, чтобы не исказить производственные решения фирм даже в условиях второго лучшего (Theory of the second best)). Использование эффективных налогов может также повысить социальное благосостояние за счет сокращения предельных затрат на предоставление государственных услуг.	Питер А. Даймонд и Джеймс А. Миррлис	1971
3	Теория справедливости (A Theory of Justice)	Справедливыми являются отношения, к которым неравенство всем без исключения членам общества. Более высокие налоговые доходы от наиболее преуспевших членов общества распределяются в пользу менее преуспевших. Справедливая налоговая система должна включать в себя пропорциональный налог на потребление.	Джон Роулз	1971
4	Теория либерального налогообложения (The theory of liberal taxation)	В основе налоговой системы должны лежать принципы справедливости: принцип получаемых выгод; принцип способности заплатить налог; принципы вертикальной и горизонтальной справедливости; принципы пропорционального, регрессионного и прогрессивного налогообложения.	Грегори Мэнкью	1999

Источник: составлено автором по материалам Энциклопедия теоретических основ налогообложения : энцикл. для магистрантов / И. А. Майбуров, Ю. Б. Иванов, Е. В. Балацкий [и др.] ; под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2016. – 503 с. – (Encyclopedia). – ISBN 978-5-238-02872-9.

Таблица 3 – Товары, облагаемые акцизом

Государство	Период	Товары
Египет	Начало 2 тыс. до н.э.	Пиво
Древнегреческие города	2 тыс. до н.э.	Сбор у ворот города
Древний Китай	207 до н.э. – 220 н.э.	Чай, напитки, рыба, тростник (используемый в качестве топлива и для покрытия крыш)
Франция	13в.	Соль
Россия	19в.	Табак, сахар, керосин, соль, спички, прессованные дрожжи, осветительные нефтяные масла
СССР	Начало 20в.	Спирт, вино, мед, квас, фруктовая и минеральная вода, спички, табачные изделия, курительная бумага, соль, сахар, свечи, чай, кофе, дрожжи, нефтепродукты, текстильные изделия, резиновые галоши и т.д.

Источник: составлено автором по материалам Энциклопедия теоретических основ налогообложения : энцикл. для магистрантов / И. А. Майбуров, Ю. Б. Иванов, Е. В. Балацкий [и др.] ; под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2016. – 503 с. – (Encyclopedia). – ISBN 978-5-238-02872-9.

Таблица 4 – Три формы налога на добавленную стоимость

Название формы НДС	Продуктовая	Доходная	Потребительская
Объект налогообложения	Валовая добавленная стоимость; в категориях системы национальных счетов – весь ВВП по расходам за исключением государственных расходов на заработную плату	Чистая добавленная стоимость; в категориях системы национальных счетов – ВВП по расходам, за исключением государственных расходов на заработную плату и амортизации	Предусматривает изъятие из объекта налогообложения полной стоимости приобретенных инвестиционных товаров (изъятие валовых затрат на инвестиции)
Формула расчета	$\text{НДС}_{\text{прод}} = \text{ВВП} - G_w =$ $= C + I + G_e + (X - M),$	$\text{НДС}_{\text{дох}} = \text{ВВП} - G_w - D =$ $= C + (I - D) + G_e + (X - M)$	$\text{НДС}_{\text{потр}} = \text{ВВП} - G_w - I =$ $= C + G_e + (X - M)$
Особенности	– включение в налоговую базу стоимости приобретенных товаров, что приводит к подорожанию инвестиций и стимулированию замены капитала трудом; – порождает кумулятивный (каскадный) эффект, поскольку амортизация как часть стоимости основного капитала не вычитается из налоговой базы и подлежит повторному налогообложению	– предусматривает налогообложение чистых, а не валовых инвестиций, что делает ее более привлекательной для плательщика налога.	– не вызывает искажений в производственном процессе между входящими потоками капитального и некапитального характера, является экономически нейтральной; – создает наиболее благоприятные условия для инвестиций в основной капитал и введена именно в целях их стимулирования.

Источник: составлено автором по материалам Энциклопедия теоретических основ налогообложения : энцикл. для магистрантов / И. А. Майбуров, Ю. Б. Иванов, Е. В. Балацкий [и др.] ; под ред. И. А. Майбунова, Ю. Б. Иванова. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2016. – 503 с. – (Encyclopedia). – ISBN 978-5-238-02872-9

Таблица 5 – Расчёт показателей добавленной стоимости

Показатель		Валовая ДС	Чистая ДС
Способ расчета	1 способ	$СТ_{пп,рп} - СТ_{с,м}$, где $СТ_{пп,рп}$ – стоимость произведенной и реализованной продукции; $СТ_{с,м}$ – стоимость сырья и материалов, использованных в процессе ее производства	Валовая ДС – ПОК, где ПОК – потребление основного капитала.
	2 способ	$ВП - ПрП$, где ВП – выпуск продукции; ПрП – промежуточное потребление.	
	3 способ	$ЗП+ПР+ПД+Р+АМ$, где ЗП – заработная плата; ПР – прибыль; ПД – процентные доходы; Р – рента; АМ – амортизация.	

Источник: составлено автором по материалам Энциклопедия теоретических основ налогообложения : энцикл. для магистрантов / И. А. Майбуров, Ю. Б. Иванов, Е. В. Балацкий [и др.] ; под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2016. – 503 с. – (Encyclopedia). – ISBN 978-5-238-02872-9.

Таблица 6 – Методы расчёта налога на добавленную стоимость

Метод	Описание	Формула расчета
Прямой аддитивный (бухгалтерский)	Налоговая ставка применяется к предварительно определенной величине ДС, которая рассчитывается путем суммирования ее составных элементов	$t \times (v + m)$, где t – ставка налога, v – расходы на оплату труда, в том числе взносы в социальные фонды, m – факторная прибыль.
Непрямой аддитивный	Сумма налогов, рассчитанных по отдельным составляющим ДС	$t \times v + t \times m$
Прямой метод вычитания	Налоговая ставки применяется к предварительно определенной величине ДС и основных фондов (покупкой)	$t \times (Q + I)$, $Q = \text{РП} - \text{ИМР}$, где Q – добавленная стоимость, РП – стоимость реализованной продукции (продажи), ИМР – стоимость использованных в процессе их производства материальных ресурсов, I – основные фонды.
Непрямой метод вычитания (кредитный)	Разница между суммой налоговых обязательств, возникших в связи с продажей товаров, и суммой налога, уплаченного поставщикам материальных ресурсов и основных фондов (суммой налоговых кредитов или вычетов)	$t \times Q + t \times I$

Источник: составлено автором по материалам Энциклопедия теоретических основ налогообложения : энцикл. для магистрантов / И. А. Майбуров, Ю. Б. Иванов, Е. В. Балацкий [и др.] ; под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2016. – 503 с. – (Encyclopedia). – ISBN 978-5-238-02872-9.

Таблица 7 – Принципы удержания налога на добавленную стоимость

Принцип удержания НДС	Принцип страны (места) происхождения	Принцип страны (места) назначения
1	2	3
Характеристики	– Налогообложение всей ДС, созданной в стране	– Налогообложение ДС всей продукции, потребленной внутри страны
Практика применения принципа	<p>– Формирует стимулы к завышению стоимости импортируемой и занижению стоимости экспортируемой продукции</p> <p>– Требуется существенной гармонизации косвенного налогообложения</p> <p>– ДС экспортируемой продукции составляет часть налоговой базы стран-экспортеров</p> <p>– Активное сальдо торгового баланса страны способствует расширению ее налоговой базы и увеличению поступлений от налога в бюджет</p> <p>– В процессе конкурентной борьбы на внешних рынках происходит выравнивание потребительских цен (поскольку цена продукции, ввозимой в страну, уже содержит НДС страны-экспортера). В случае применения странами разных ставок НДС цены производителей продукции, являющейся объектом внешнеторговых операций, а также относительные цены производителей этой продукции и продукции, предназначенной для внутреннего потребления, будут отличаться, что обуславливает снижение эффективности глобального производства</p>	<p>– Отсутствуют стимулы к занижению стоимости экспорта и импорта, так как НДС, удержанный во время пересечения таможенной границы страны с ввозимой продукцией, возвращается импортеру при продаже</p> <p>– ДС импортируемой продукции является составляющей налоговой базы стран-импортеров</p> <p>– Активное сальдо торгового баланса обуславливает сужение налоговой базы и уменьшение фискальной эффективности НДС</p> <p>– Вследствие конкуренции на мировых рынках происходит выравнивание цен производителей продукции, являющейся объектом внешней торговли (указанные цены не содержат НДС страны-экспортера). Но при условии применения странами разных ставок НДС потребительские цены на импортную продукцию и продукцию, предназначенную для внутреннего потребления в стране, будут отличаться, следствием чего станет снижение эффективности глобального потребления.</p>
По отношению к экспорту	– Налогообложение экспортируемых в другие страны товаров	– Освобождение от НДС экспортируемых товаров (применение ставки 0% при вывозе из страны)

Окончание таблицы 7

1	2	3
По отношению к импорту	– Освобождение от налога импортируемых из других стран товаров	– Обложение налогом импортируемых товаров при ввозе в страну по тем же ставкам, что и аналогичные товары, производимые в стране

Источник: составлено автором по материалам Энциклопедия теоретических основ налогообложения : энцикл. для магистрантов / И. А. Майбуров, Ю. Б. Иванов, Е. В. Балацкий [и др.] ; под ред. И. А. Майбурова, Ю. Б. Иванова. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2016. – 503 с. – (Encyclopedia). – ISBN 978-5-238-02872-9.

Приложение Б

История введения налога на добавленную стоимость

Таблица 8 – История введения налога на добавленную стоимость

Страна	Год введения и функции НДС	Предшествующие события	Направленность экономики на момент введения налога	Политическая обстановка на момент введения налога
1	2	3	4	5
<i>НДС с целью реализации фискальной функции</i>				
Кот-д'Ивуар	1954г. – в составе Франции, 1960г. – в статусе независимого государства.	Приобретение официального статуса независимого государства в 1960г. Мировой рост цен на кофе и какао-бобы. Переход к экспортно-ориентированной экономике.	Аграрная. Экспорт примерно равен импорту. Экспорт с/х продукции (какао, кофе, бананы, хлопок, ананасы, пальмовое масло, рыба и т.п.). Статус сырьевого придатка Франции.	Относительная стабильность до кризиса 1798г., раскол населения по этническому признаку
Бразилия	1964	Военный переворот 1964 г. Старт экономической реформы Кастану Бранку: переход к экономике структурализма и индустриализация. Мировой рост цен на кофе и какао-бобы. Переход к экспортно-ориентированной экономике.	Аграрная. Экспорт с/х продукции (фрукты, кофе, какао-бобы, кукуруза и т.п.).	Военная диктатура до 1985 г. Нестабильная обстановка

Продолжение таблицы 8

1	2	3	4	5
Гондурас	1964	Военный переворот 1963г. В 60-70х гг. экспорт примерно равен импорту. Соглашение о создании организации Центральноамериканского рынка с Сальвадором, Гватемалой, Коста-Рикой и Никарагуа (1960г.). Начало индустриализации Переход к экспортно-ориентированной экономике.	Аграрная. Экспорт с/х продукции и сырья (бананы, древесина, табак и т.п.).	Нестабильная обстановка. Перманентные внешние и внутренние военные столкновения.
Уругвай	1972	Партизанская война и экономический кризис до 1972 г. НДС вводился в попытке изъятия дополнительных средств для стабилизации экономики.	Аграрная. Экспорт с/х продукции и продукции пищевой промышленности (мясо, молоко, пшеница, рис и т.п.)	Нестабильная обстановка. Военная диктатура с 1973г. по 1984г.
Китай	1984	Начало реформ открытости, развитие специальных экономических зон, реализация концепции плановой товарной экономики	Индустриальная. Экспорт готовой продукции и с/х продукции.	Стабильная
Россия	1992г.	Начало формирования налоговой системы.	Сырьевая. Экспорт минеральных ресурсов, сырья.	Нестабильная обстановка. Распад СССР
<i>НДС с целью углубления межгосударственной экономической интеграции</i>				
Дания	1967	Подготовка к вступлению в Европейское экономическое сообщество	Индустриально-аграрная, экспорто-ориентированная. Экспорт готовой продукции, машин и оборудования.	стабильная
Ирландия	1972		Аграрно-индустриальная. Экспорт готовой продукции и с/х продукции.	стабильная

Продолжение таблицы 8

1	2	3	4	5
Франция и Монако	1968	Первый этап евроинтеграции – подписание Римского договора. Развитие единого рынка среди стран-участников Европейского экономического сообщества (ЕЭС). Гармонизация налоговых законодательств стран ЕЭС.	Индустриально-аграрная, экспорто-ориентированная.. Экспорт готовой продукции, машин, оборудования, с/х продукции.	стабильная
ФРГ	1968		Индустриальная. Экспорт готовой продукции, машин и оборудования.	стабильная
Нидерланды	1969		Индустриальная, экспорто-ориентированная.. Экспорт готовой продукции, машин и оборудования.	стабильная
Бельгия	1971		Индустриальная, экспорто-ориентированная. Экспорт готовой продукции, машин и наукоемкого оборудования.	стабильная
Швеция	1969	Становление шведской экономической модели, стремление к выравниванию доходов. Переход от экспорта сырья к экспорту готовой продукции	Индустриальная Экспорт готовой продукции, машин и оборудования.	стабильная
<i>НДС с целью оптимизации действующей системы косвенного налогообложения</i>				
Новая Зеландия	1986г.	Реализация стратегии Think Big. Построение экспортно ориентированной модели экономики	Индустриально-аграрная. Экспорт с/х продукции, машины и оборудование	стабильная
Сингапур	1994	Введен в рамках реформирования системы налогообложения (переход от преобладающей доли прямых налогов к косвенным налогам)	Индустриальная. Экспорт машин и оборудования, готовой продукции	стабильная

Окончание таблицы 8

1	2	3	4	5
Индия	2017	Введен в рамках реформы системы косвенного налогообложения	Аграрно-индустриальная.	стабильная

Источник: составлено автором

Приложение В

Страны-лидеры по объемам внешнеторгового оборота

Таблица 9 – Страны-лидеры по объемам внешнеторгового оборота, 2018г.

Позиция в рейтинге	Страна	Экспорт Импорт, млрд.долл.	Преобладание экспорта	Год введения НДС	Ставки	Современная тенденция ставок НДС	Возмещение НДС
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Китай	$\frac{2\,263,33}{1\,841,89}$	421,44	1994	16% – основная 13%, 9%, 6% – сниженные	Снижение	Дифференцированное
2	США	$\frac{1\,546,72}{2\,409,50}$	-862,78	Нет НДС	–	–	–
3	Германия	$\frac{1\,148,30}{1\,167,03}$	-18,73	1968	19% – основная 7% – сниженная	Повышение	Недифференцированное
4	Япония	$\frac{698,12}{671,92}$	26,20	1989	8% – единая	Повышение	Недифференцированное
5	Нидерланды	$\frac{652,00}{574,31}$	77,69	1969	21% – основная 6% – сниженная	Повышение	Недифференцированное
6	Южная Корея	$\frac{573,70}{478,48}$	95,22	1977	10% – единая	Без изменений	Недифференцированное
7	Гонконг (Китай)	$\frac{550,27}{589,91}$	-39,64	–	–	–	–

Продолжение таблицы 9

1	2	3	4	5	6	7	8
8	Франция	$\frac{535,19}{624,72}$	-89,53	1968	20% – основная 10%, 5,5%, 2,1% – сниженные	Без изменений	Недифференцированное
9	Италия	$\frac{506,23}{452,63}$	53,60	1973	22% – основная 10%, 6%, 4% – сниженные	Повышение	Недифференцированное
10	Великобритания	$\frac{445,00}{644,06}$	-199,06	1973	22% – основная 10%, 6%, 4% – сниженные	Повышение	Недифференцированное
11	Бельгия	$\frac{429,53}{403,10}$	26,43	1971	21% – основная 12%, 6% – сниженные	Без изменений	Недифференцированное
12	Канада	$\frac{420,86}{441,73}$	-20,87	–	–	–	–
13	Мексика	$\frac{409,50}{432,15}$	-22,65	1980	16% – основная 0% – сниженная	Повышение	Недифференцированное
14	Сингапур	$\frac{373,23}{327,69}$	45,54	1994	5% – единая	Повышение	Недифференцированное
15	ОАЭ	$\frac{360,00}{268,00}$	92,00	2018	5% – единая	Без изменений	Недифференцированное
16	Россия	$\frac{353,12}{237,79}$	115,33	1992	20% – основная 10%, 0% – сниженные	Повышение	Недифференцированное

Окончание таблицы 9

1	2	3	4	5	6	7	8
17	Испания	$\frac{320,52}{350,64}$	-30,12	1986	21% – основная 10%, 4% – сниженные	Повышение	Недифференцированное
18	Тайпей (Китай)	$\frac{317,38}{259,50}$	57,88	1986	5% – единая	Без изменений	Недифференцированное
19	Швейцария	$\frac{299,61}{268,84}$	30,77	1995	8% – основная 3,8%, 2,5% – сниженные	Снижение	Недифференцированное
20	Индия	$\frac{298,38}{447,24}$	-148,86	2017	12%–15% основная	Без изменений	Недифференцированное

Источник: составлено автором

Приложение Г

Функции налога на добавленную стоимость

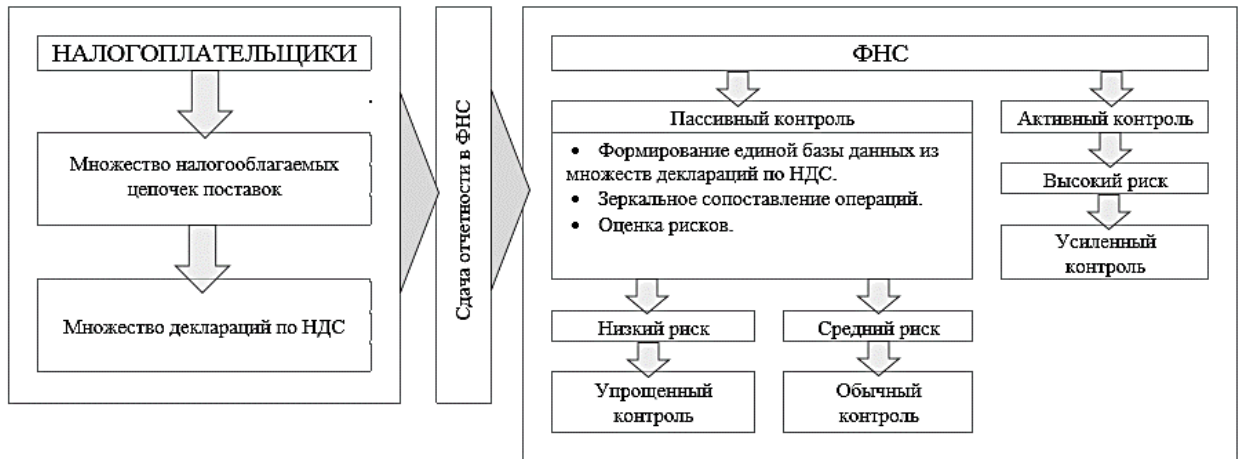


Рисунок 1 – Реализация контрольной функции налога на добавленную стоимость посредством автоматизированной системы контроля налога на добавленную стоимость

Источник: составлено автором



Рисунок 2 – Возможности проявления социального аспекта налога на добавленную стоимость

Источник: составлено автором

Таблица 10 – Обоснование регулирующей функции налогов по Кейнсу

Параметр		Регулирующая функция налогов
Назначении функции		Манипулирование налогами, использование их в качестве «встроенных стабилизаторов» экономики для поддержания экономического роста и наибольшей занятости
Период экономической рецессии	Действия со стороны государства	Снижение налогов, предоставление большего количества налоговых льгот, формирование соответствующих налоговых режимов
	Ожидаемые последствия	Рост инвестиционной активности, оживление процесса производства
Период экономического подъема	Действия со стороны государства	Повышение налогов, сокращение льгот
	Ожидаемые последствия	Дестимулирование кризиса перепроизводства

Источник: составлено автором

Приложение Д

Налог на добавленную стоимость в Европейском союзе

Таблица 11 – Хронология евроинтеграции

Год	Количество стран в объединении	Перечень стран
1957	6	Бельгия, Западная Германия, Италия, Люксембург, Нидерланды, Франция
1973	9	Новые участники: Великобритания, Дания, Ирландия
1981	10	Новые участники: Греция
1986	12	Новые участники: Испания, Португалия
1995	15	Новые участники: Австрия, Финляндия, Швеция
2004	25	Новые участники: Венгрия, Кипр, Латвия, Литва, Мальта, Польша, Словакия, Словения, Чехия, Эстония
2007	27	Новые участники: Болгария, Румыния
2013	28	Новые участники: Хорватия

Источник: составлено автором по материалам сайта <https://europa.eu/>

Таблица 12 – Доля налога на добавленную стоимость в общем объеме налоговых поступлений (в %) и величина поступлений от налога на добавленную стоимость (в млн. евро).

Год	Общий объем налоговых поступлений, млн. евро	Поступления от НДС, млн. евро	Доля НДС в общем объеме налоговых поступлений
1	2	3	4
ЕС – 15 стран (1995-2004)			
1995	1 741 141,3	448 122,2	25,7%
1997	1 994 815,0	502 891,5	25,2%
1999	2 317 763,4	574 547,7	24,8%
2001	2 504 888,6	621 733,9	24,8%
ЕС – 25 стран (2004-2006)			
2004	2 803 161,3	718 630,9	25,6%
2006	3 186 059,4	804 692,2	25,3%
ЕС – 27 стран (2007-2013)			
2008	3 382 305,5	861 579,4	25,5%
2010	3 220 815,2	859 526,4	26,7%

Окончание таблицы 12

1	2	3	4
2012	3 515 540,0	923 954,2	26,3%
ЕС - 28 стран			
2014	3 732 786,1	980 083,8	26,3%
2016	3 979 006,5	1 048 644,3	26,4%
2018	4 270 980,4	1 135 363,8	26,6%

Источник: составлено автором по материалам сайта <https://europa.eu/>

Таблица 13 – Динамика показателя стандартной ставки налога на добавленную стоимость в странах Европейского союза

Страна	Год введения НДС	Стандартная ставка, %					
		1995г.	2005 г.	2008 г.	2013 г.	2016 г.	2019 г.
1	2	3	4	5	6	7	8
Австрия	1973	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0
Бельгия	1971	20,5	21,0	21,0	21,0	21,0	21,0
Чехия	1993	22,0	19,0	19,0	21,0	21,0	21,0
Дания	1967	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0
Эстония	1991	18,0	18,0	18,0	20,0	20,0	20,0
Финляндия	1994	22,0	22,0	22,0	24,0	24,0	24,0
Франция	1968	20,6	19,6	19,6	19,6	20,0	20,0
Германия	1968	15,0	16,0	19,0	19,0	19,0	19,0
Греция	1987	18,0	18,0	19,0	23,0	23,0	24,0
Венгрия	1988	25,0	25,0	20,0	27,0	27,0	27,0
Италия	1973	19,0	20,0	20,0	21,0	22,0	22,0
Латвия	1995	-	18,0	18,0	21,0	21,0	21,0
Литва	1994	18,0	18,0	18,0	21,0	21,0	21,0
Люксембург	1970	15,0	15,0	15,0	15,0	17,0	17,0
Нидерланды	1969	17,5	19,0	19,0	21,0	21,0	21,0
Польша	1993	22,0	22,0	22,0	23,0	23,0	23,0
Португалия	1986	17,0	19,0	21,0	23,0	23,0	23,0
Словакия	1993	25,0	19,0	19,0	20,0	20,0	20,0
Словения	1999	-	20,0	20,0	20,0	22,0	22,0
Испания	1986	16,0	16,0	16,0	21,0	21,0	21,0
Швеция	1969	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0	25,0
Великобритания	1973	17,5	17,5	17,5	20,0	20,0	20,0
Болгария	1994	18,0	20,0	20,0	20,0	20,0	20,0
Ирландия	1972	21,0	21,0	21,5	23,0	23,0	23,0

Окончание таблицы 13

1	2	3	4	5	6	7	8
Хорватия	1998	-	22,0	22,0	25,0	25,0	25,0
Кипр	1992	8,0	15,0	15,0	18,0	19,0	19,0
Мальта	1995	15,0	18,0	18,0	18,0	18,0	18,0
Румыния	1993	18,0	19,0	19,0	24,0	20,0	19,0
Средняя ставка		19,1	19,5	19,6	21,4	21,5	21,5

Источник: составлено автором

Таблица 14 – Ставки налога на добавленную стоимость в странах Европейского союза в 2019 г.

Страна	Стандартная ставка, %	Льготная ставка, %	Специальная ставка, %	Всего вариантов ставок
1	2	3	4	5
Австрия	20,0	10.0/13.0	19,00	4
Бельгия	21,0	0.0/6.0/12.0	-	4
Чехия	21,0	10.0/15.0	-	3
Дания	25,0	0,0	-	2
Эстония	20,0	0.0/9.0	-	3
Финляндия	24,0	0.0/10.0/14.0	-	4
Франция	20,0	2.1/5.5/10.0	0.9/2.1/10.0/13.0 и 1.05/1.75/2.1/8.5	12
Германия	19,0	7.0	-	2
Греция	24,0	6.0/13.0	4.0/ 9.0/17.0	6
Венгрия	27,0	5.0/18.0	-	3
Италия	22,0	4.0/5.0/10.0	-	4
Латвия	21,0	5.0/12.0	-	3
Литва	21,0	5.9/9.0	-	3
Люксембург	17,0	3.0/8.0/14.0	-	4
Нидерланды	21,0	9.0	-	2
Польша	23,0	5.0/8.0	-	3
Португалия	23,0	6.0/13.0	4.0/9.0/18.0 и 5.0/12.0/22.0	9
Словакия	20,0	10,0	-	2
Словения	22,0	9,5	-	2
Испания	21,0	4.0/10.0	0.0/2.75/3.0/7.0/9.5/13.5/20.0 и 0.5/10.0	12
Швеция	25,0	0.0/6.0/12.0	-	4
Великобритания	20,0	0.0/5.0	-	3
Болгария	20,0	9.0/0.0	-	3

Окончание таблицы 14

1	2	3	4	5
Ирландия	23,0	13.5/9.0/4.8/0.0	-	5
Хорватия	25,0	5.0/13.0	-	3
Кипр	19,0	0.0/5.0/9.0	-	4
Мальта	18,0	7.0/5.0/0.0	-	4
Румыния	19,0	0.0/5.0/9.0	-	4

Источник: составлено автором

Таблица 15 – Доля экспорта Евросоюза в общем объёме мирового экспорта, %

Год	2002	2004	2006	2008	2010	2012	2014	2016	2018
ЕС	18,4	18,4	16,8	16,3	15,6	15,1	15,5	15,9	15,5
Россия	2,4	2,8	3,5	4,0	3,4	3,7	3,4	2,4	3,0
Канада	5,6	5,0	4,5	3,8	3,4	3,2	3,3	3,2	3,0
США	15,3	12,8	12,1	11,0	11,1	10,8	11,1	12,0	11,2
Мексика	3,5	2,9	2,9	2,5	2,6	2,6	2,7	3,1	3,0
Бразилия	1,3	1,5	1,6	1,7	1,8	1,7	1,5	1,5	1,6
Китай (исключая Гонконг)	7,2	9,3	11,3	12,1	13,7	14,3	16,0	17,3	н/д
Япония	9,2	8,9	7,5	6,6	6,7	5,6	4,7	5,3	5,0
Южная Корея	3,6	4,0	3,8	3,6	4,0	3,8	3,9	4,1	4,1
Индия	1,1	1,2	1,4	1,5	1,9	2,0	2,2	2,1	2,2
Сингапур	2,8	3,1	3,2	2,9	3,1	2,9	2,8	2,8	2,8

Источник: составлено автором по материалам сайта <https://ec.europa.eu/eurostat/data/database>

Таблица 16 – Показатели внутреннего и внешнего экспорта Евросоюза

Год	Внешний экспорт		Внутренний экспорт		Суммарный экспорт	
	В млрд. евро	в %	В млрд. евро	в %	В млрд. евро	в %
2000	845,3	31,8	1815,0	68,2	2660,3	100,0
2002	885,3	31,7	1 910,3	68,3	2795,6	100,0
2004	945,2	31,2	1 910,3	68,8	3032,2	100,0
2006	1152,4	31,4	2515,9	68,6	3668,3	100,0
2008	1309,1	32,3	2 739,5	67,7	4048,6	100,0
2010	1353,9	34,6	2 556,5	65,4	3910,5	100,0
2012	1684,9	37,2	2 838,8	62,8	4523,7	100,0
2014	1704,0	36,8	2 932,6	63,2	4636,7	100,0
2016	1745,4	35,9	3 116,1	64,1	4861,5	100,0
2018	1956,4	35,7	3 519,8	64,3	5476,2	100,0

Источник составлено автором по материалам сайта <https://ec.europa.eu/eurostat/data/database>

Таблица 17 – Товарная структура экспорта Европейского союза

Категория	Год						
	2001	2003	2006	2009	2012	2015	2018
Весь экспорт, млрд. долл. США	2 426,8	3 081,4	4 530,3	4 512,4	5 684,9	5 226,9	6 282,8
Машины, механические устройства, ядерные реакторы, котлы, их части	387,5	468,3	694,8	658,7	797,0	732,1	882,1
	15,97%	15,20%	15,34%	14,60%	14,02%	14,01%	14,04%
Средства наземного транспорта, кроме железнодорожного или трамвайного подвижного состава, и их части и принадлежности	281,6	383,6	521,8	452,2	602,0	631,8	763,4
	11,60%	12,45%	11,52%	10,02%	10,59%	12,09%	12,15%
Электрические машины и оборудование и их части; звукозаписывающие и воспроизводящие устройства, телевидение	278,0	311,9	492,0	434,2	491,9	464,6	569,1
	11,46%	10,12%	10,86%	9,62%	8,65%	8,89%	9,06%
Фармацевтические продукты	82,0	134,4	204,8	294,6	313,8	312,5	388,7
	3,38%	4,36%	4,52%	6,53%	5,52%	5,98%	6,19%
Минеральное топливо, минеральные масла и продукты их перегонки; битумные вещества	85,5	109,9	258,1	244,4	446,2	254,3	347,7
	3,52%	3,57%	5,70%	5,42%	7,85%	4,87%	5,53%
Пластмассы и изделия из них	90,6	118,7	185,1	178,6	225,5	215,5	260,9
	3,73%	3,85%	4,09%	3,96%	3,97%	4,12%	4,15%
Оптические, фотографические, кинематографические, измерительные, проверочные, прецизионные, медицинские или хирургические инструменты	73,0	96,4	143,1	148,8	188,2	188,6	233,3
	3,01%	3,13%	3,16%	3,30%	3,31%	3,61%	3,71%
Органические химикаты	77,2	100,3	142,8	141,3	176,1	143,7	169,6
	3,18%	3,26%	3,15%	3,13%	3,10%	2,75%	2,70%
Железо и сталь	53,3	74,7	146,6	113,5	164,4	120,5	160,1
	2,19%	2,43%	3,23%	2,52%	2,89%	2,31%	2,55%
Самолеты, космические аппараты и их части	51,7	55,3	77,1	93,2	134,5	142,2	139,3
	2,13%	1,79%	1,70%	2,06%	2,37%	2,72%	2,22%
Доля наиболее экспортируемых товаров в общем объеме экспорта	60,17%	60,15%	63,26%	61,16%	62,26%	61,33%	62,30%

Составлено автором по материалам <https://www.trademap.org/> Trade Map

Приложение Е

Налог на добавленную стоимость в Китайской народной республике

Таблица 18 – Изменение ставок налога на добавленную стоимость в ходе реформ

Год	Количество ставок налога	Величина ставок налога
1994	4	Основная: 17% Пониженные: 13%, 0% Для малых налогоплательщиков: 3%
2011	5	Основная: 17% Пониженные: 11%, 6%, 0% Для малых налогоплательщиков: 3%
2016	6	Основная: 17% Пониженные: 11%, 6%, 0%, Для малых налогоплательщиков: 5%, 3%
2019	6	Основная: 13% Пониженные: 9%, 6%, 0% Для малых налогоплательщиков: 5%, 3%

Источник: составлено автором

Таблица 19 – Величина корректировочной ставки, применяемой при расчете налоговых обязательств экспортеров по налогу на добавленную стоимость

Товар	Объем экспорта в 2018г., млрд. юаней	Код ТН ВЭД	Год						
			2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Оборудование для автоматической обработки данных и комплектующие	1135,5	84718000	17%	17%	17%	17%	16%	16%	13%
Одежда и аксессуары	1041,3	61042300	16%	17%	17%	17%	16%	16%	13%
Телефонные аппараты с беспроводной трубкой	934,3	85171100	17%	17%	17%	17%	16%	16%	13%
Текстильные изделия из ткани	785,1	56049000	16%	17%	17%	17%	16%	16%	13%
Интегральные схемы	559,1	85429000	17%	17%	17%	17%	16%	16%	13%
Стальные трубки	398,4	73043190	9%	9%	9%	9%	9%	10%	10%
Мебель	354,4	9403609990	15%	15%	15%	15%	15%	16%	13%
Обувь	309,5	64029100	15%	15%	15%	15%	15%	16%	13%
Пластиковые изделия	287	3926909090	13%	13%	13%	13%	13%	16%	13%
Сумки и изделия	178,7	4202910090	15%	15%	15%	15%	15%	16%	13%
Игрушки	166,2	95030090	15%	15%	15%	15%	15%	16%	13%
ЖК-панели	152,7	90138030	17%	17%	17%	17%	16%	16%	13%
Автомобили	97,2	8703900023	-	-	-	17%	16%	16%	13%
Контейнеры	68,5	86090090	15%	15%	17%	17%	16%	16%	13%

Источник: составлено автором по материалам www.dezshira.com

ПРИМЕРЫ РАСЧЕТА ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПО НДС В КИТАЕ

ПРИМЕР 1.

Компания А производит хлопковые ткани с принтом. При производстве используются только местные материалы. Товаров (комплектующих), на внутреннем рынке приобретено на сумму 70 тыс. юаней, при этом НДС на внутреннем рынке уплачивается по ставке 13%. Компания 100% своей продукции экспортирует. На внутренний рынок поставок нет. Код ТН ВЭД товара 5212250000, следовательно, ставка экспортного НДС составляет 9%. Экспорт составил 100 тыс. юаней.

Сведем исходные данные в таблицу 20.

Таблица 20 – Расчёт для компании А

Показатель, тыс. юаней	Значение показателя
Приобретённые на внутреннем рынке комплектующие (ПТ)	70 тыс. юаней
Ставка НДС на внутреннем рынке (СТ _{НДС})	13%
Импорт (И)	0 тыс. юаней
Внутренние продажи (ВП)	0 тыс. юаней
Экспорт (Э)	100 тыс. юаней
Ставка экспортного НДС (ЭСТ _{НДС})	9%

Рассчитаем объем экспортного НДС (НДС_{эксп}):

$$\text{НДС}_{\text{эксп}} = (\text{Э} - \text{И}) \times (\text{СТ}_{\text{НДС}} - \text{ЭСТ}_{\text{НДС}}) = (100 - 0) \times (13\% - 9\%) = 4 \text{ тыс. юаней.}$$

Сумму НДС к уплате рассчитаем по формуле 1:

$$\text{НДС}_{\text{к уплате}} = (0 \times 13\%) - (70 \times 13\%) + 4 = 0 - 9,1 + 4 = -5,1 \text{ тыс. юаней.}$$

Сумма НДС к возмещению:

$$\text{НДС}_{\text{возм}} = (\text{Э} - \text{И}) \times \text{ЭСТ}_{\text{НДС}} = (100 - 0) \times 9\% = 9 \text{ тыс. юаней.}$$

Поскольку подлежащий уплате НДС является отрицательный (-5,1 тыс. юаней), то сумма подлежащего возврату НДС ограничена меньшей величиной «подлежащий возврату НДС» и суммой подлежащего уплате НДС. В данном примере максимальная

возможная сумма возмещения НДС составляет 9 тыс. юаней, а сумма НДС к уплате равна – 5,1 тыс. юаней. Следовательно, сумма возможного возмещения превышает сумму НДС к уплате НДС. В таком случае к возмещению берется меньшее из значений, то есть 5,1 тыс. юаней.

ПРИМЕР 2.

Компания В производит LCD-панели. При производстве используются комплектующие как китайского, так и импортного производства. Товаров (комплектующих), на внутреннем рынке приобретено на сумму 40 тыс. юаней, при этом НДС на внутреннем рынке уплачивается по ставке 13%. Импортировано комплектующих на сумму 10 тыс. юаней. Компания при импорте также уплачивает НДС по ставке 13%. Компания экспортирует 100% своей продукции компании. На внутренний рынок поставок нет. Код ТН ВЭД товара 9013803010, следовательно, ставка экспортного НДС составляет 13%. Экспорт составил 100 тыс. юаней. В данном примере не будет рассматриваться возмещение НДС на внутреннем рынке. Сведём исходные данные в таблицу 21.

Таблица 21 – Расчёт для компании В

Показатель, тыс. юаней	Значение показателя
Приобретённые на внутреннем рынке комплектующие (ПТ)	40 тыс. юаней
Ставка НДС на внутреннем рынке (СТ _{НДС})	13%
Импорт (И)	10 тыс. юаней
Внутренние продажи (ВП)	0 тыс. юаней
Экспорт (Э)	100 тыс. юаней
Ставка экспортного НДС (ЭСТ _{НДС})	13%

Рассчитаем объем экспортного НДС (НДС_{эксп}):

$$\begin{aligned} \text{НДС}_{\text{эксп}} &= (\text{Э} - \text{И}) \times (\text{СТ}_{\text{НДС}} - \text{ЭСТ}_{\text{НДС}}) = (100 - 10) \times (13\% - 13\%) \\ &= 0 \text{ тыс. юаней.} \end{aligned}$$

Сумму НДС к уплате рассчитаем по формуле 1:

$$\text{НДС}_{\text{к уплате}} = (0 \times 13\%) - (40 \times 13\%) + 0 = -5,2 \text{ тыс. юаней.}$$

Сумма НДС к возмещению:

$$\text{НДС}_{\text{возм}} = (\text{Э} - \text{И}) \times \text{ЭСТ}_{\text{НДС}} = (100 - 10) \times 13\% = 11,7 \text{ тыс. юаней.}$$

По аналогии с примером 1 возмещению подлежит меньшая из сумм «подлежащих уплате», соответственно, сумма возмещения составит 5,2 тыс. юаней.

ПРИМЕР 3.

Компания С производит сумки. При производстве используются только импортные компоненты. Импортировано ресурсов на сумму 70 тыс. юаней. Компания при импорте также уплачивает НДС по ставке 13%. Компания экспортирует 100% своей продукции компании. На внутренний рынок поставок нет. Код ТН ВЭД товара 4202910090, следовательно, ставка экспортного НДС составляет 0%. Экспорт составил 100 тыс. юаней. Сведём исходные данные в таблицу 22.

Таблица 22 – Расчёт для компании С

Показатель, тыс. юаней	Значение показателя
Приобретённые на внутреннем рынке комплектующие (ПТ)	0 тыс. юаней
Ставка НДС на внутреннем рынке (СТ _{НДС})	13%
Импорт (И)	70 тыс. юаней
Внутренние продажи (ВП)	0 тыс. юаней
Экспорт (Э)	100 тыс. юаней
Ставка экспортного НДС (ЭСТ _{НДС})	13%

Рассчитаем объем экспортного НДС (НДС_{эксп}):

$$\begin{aligned} \text{НДС}_{\text{эксп}} &= (\text{Э} - \text{И}) \times (\text{СТ}_{\text{НДС}} - \text{ЭСТ}_{\text{НДС}}) = (100 - 70) \times (13\% - 13\%) \\ &= 0 \text{ тыс. юаней.} \end{aligned}$$

Сумму НДС к уплате рассчитаем по формуле 1:

$$\text{НДС}_{\text{к уплате}} = (0 \times 13\%) - (0 \times 13\%) + 0 = 0 \text{ тыс. юаней.}$$

Сумма НДС к возмещению:

$$\text{НДС}_{\text{возм}} = (\text{Э} - \text{И}) \times \text{ЭСТ}_{\text{НДС}} = (100 - 70) \times 13\% = 3,9 \text{ тыс. юаней.}$$

В данном примере компания-экспортёр не может получить вычет по НДС, поскольку сумма НДС к уплате составила 0 тыс. юаней.

Таблица 23 – Товарная структура экспорта Китая

Рейтинговое место товара	1994	1999	2004	2009	2014	2017
	Товар	Товар	Товар	Товар	Товар	Товар
1	2	3	4	5	6	7
1	Одежда (кроме трикотажа и вязаной крючком) 14 268,25 млн долл	Механические и электрические изделия 76 974,22 млн долл	Механические и электрические изделия 323 370,23 млн долл	Механические и электрические изделия 713 113,13 млн долл	Механические и электрические изделия 1 310 757,39 млн долл	Механические и электрические изделия 1 321 462,61 млн долл
2	Трикотаж и вязаная крючком одежда 5 960,24 млн долл	Одежда (кроме трикотажа и вязаной крючком) 14 416,13 млн долл	Высокие и новые технологии 165 535,60 млн долл	Высокие и новые технологии 376 909,15 млн долл	Высокие и новые технологии 660 490,44 млн долл	Высокие и новые технологии 667 443,67 млн долл
3	Игрушки 3 063,83 млн долл	Трикотаж и вязаная крючком одежда 11 015,55 млн долл	Машины и компоненты автоматической обработки данных 59 911,27 млн долл	Машины и компоненты автоматической обработки данных 122 360,38 млн долл	Машины и компоненты автоматической обработки данных 181 716,98 млн долл	Телефонные аппараты 127 444,83 млн долл
4	Хлопчатобумажные ткани 2 678,28 млн долл	Игрушки 5 112,14 млн долл	Одежда (кроме трикотажа и вязаной крючком) 26 681,98 млн долл	Трикотаж и вязаная крючком одежда 48 068,02 млн долл	Телефонные аппараты 117 259,53 млн долл	Одежда (кроме трикотажа и вязаной крючком) 66 416,36 млн долл

Продолжение таблицы 23

1	2	3	4	5	6	7
5	Кожаная обувь 2 607,57 млн долл	Кожаная обувь 3 946,26 млн долл	Запчасти к оборудованию для автоматической обработки данных 23 878,29 млн долл	Одежда (кроме трикотажа и вязаной крючком) 42 654,40 млн долл	Трикотаж и вязаная крючком одежда 81 719,23 млн долл	Трикотаж и вязаная крючком одежда 61 902,62 млн долл
6	Сырая нефть 2 000,31 млн долл	Пластиковые изделия 3 918,52 млн долл	Трикотаж и вязаная крючком одежда 23 425,31 млн долл	Телефонные аппараты 41 537,37 млн долл	Одежда (кроме трикотажа и вязаной крючком) 73 429,07 млн долл	Рулонная сталь 54 504,30 млн долл
7	Морепродукты 1 815,47 млн долл	Хлопчатобумажные ткани 2 711,65 млн долл	Пластиковые изделия 9 176,85 млн долл	Корабли 27 094,60 млн долл	Рулонная сталь 70 812,10 млн долл	Мебель 49 922,32 млн долл
8	Медицинская и фармацевтическая продукция 1 185,30 млн долл	Мебель 2 707,81 млн долл	Игрушки 6 379,46 млн долл	Запчасти для оборудования для автоматической обработки данных 25 727,68 млн долл	Мебель 52 020,83 млн долл	Пластиковые изделия 38 772,01 млн долл
9	Овощи 1 257,39 млн долл	Радиоприемники (включая звукозаписывающее устройства) 2 337,02 млн долл	Кожаная обувь 6 317,78 млн долл	Мебель 25 329,23 млн долл	Пластиковые изделия 37 084,68 млн долл	Запчасти для оборудования для автоматической обработки данных 33 076,54 млн долл

Окончание таблицы 23

1	2	3	4	5	6	7
10	Тканевые туфли с резиновыми или искусственными пластиковыми материалами (включая кеды) 1 045,05 млн долл	Морепродукты 1 944,70 млн долл	Хлопчатобумажные ткани 6 044,72 млн долл	Рулонная сталь 22 271,85 млн долл	Запчасти для оборудования для автоматической обработки данных 30 449,76 млн долл	Электрооборудование для коммутации или защиты электрической цепи 27 065,24 млн долл

Приложение Ж

Показатели налога на добавленную стоимость в Российской Федерации

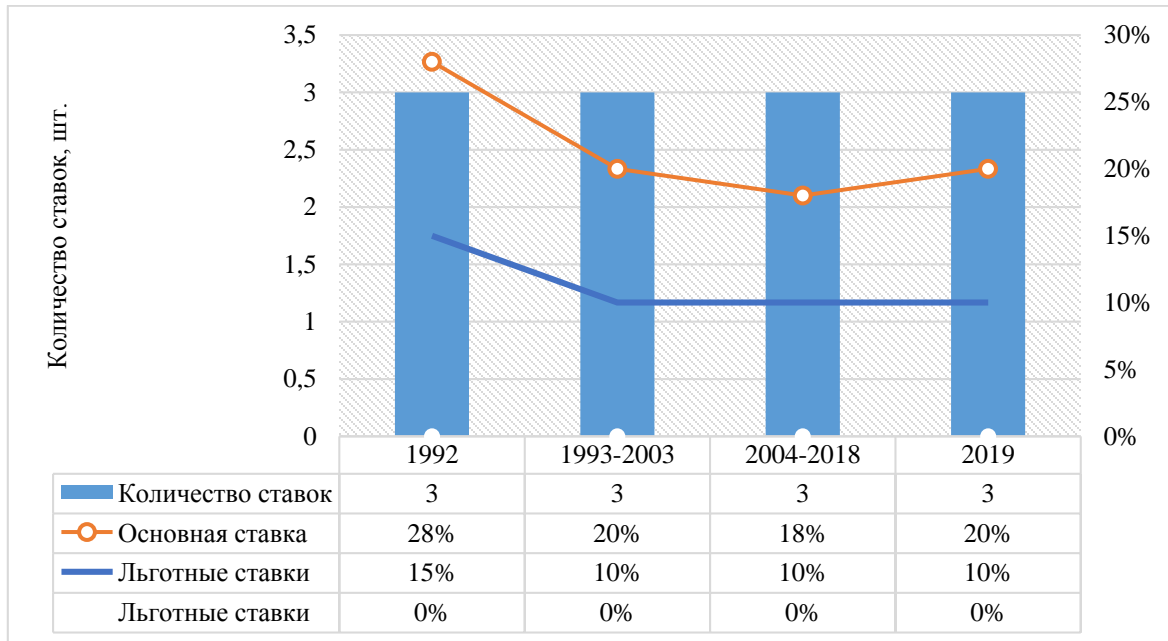


Рисунок 3 – Изменение ставок налога на добавленную стоимость в России

Источник: составлено автором

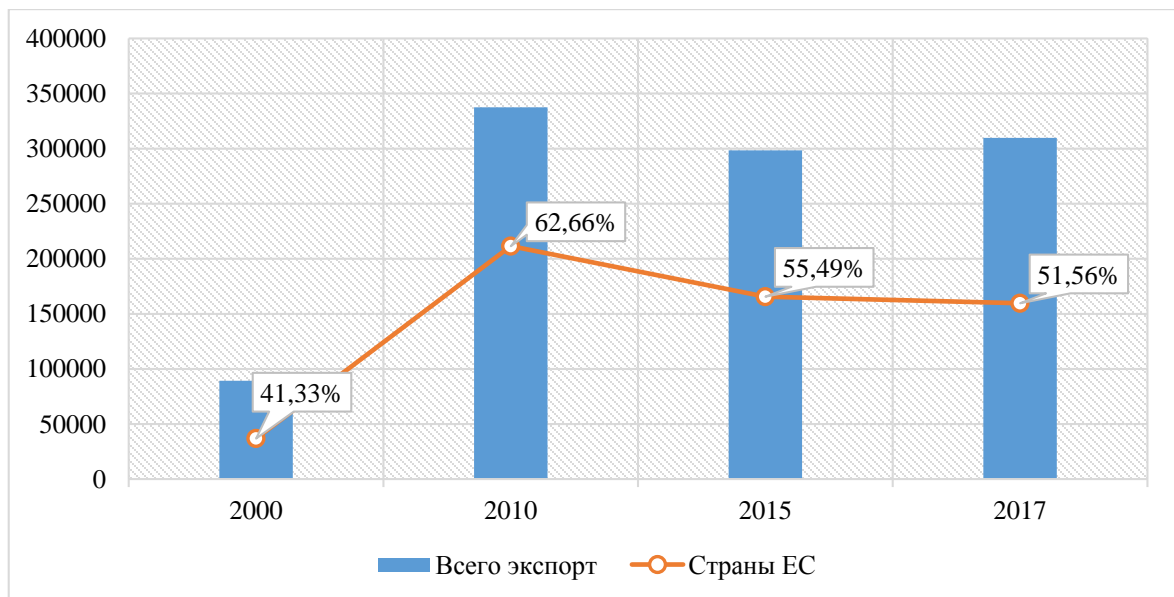


Рисунок 4 – Доля стран Европейского союза в российском экспорте

Источник: составлено автором

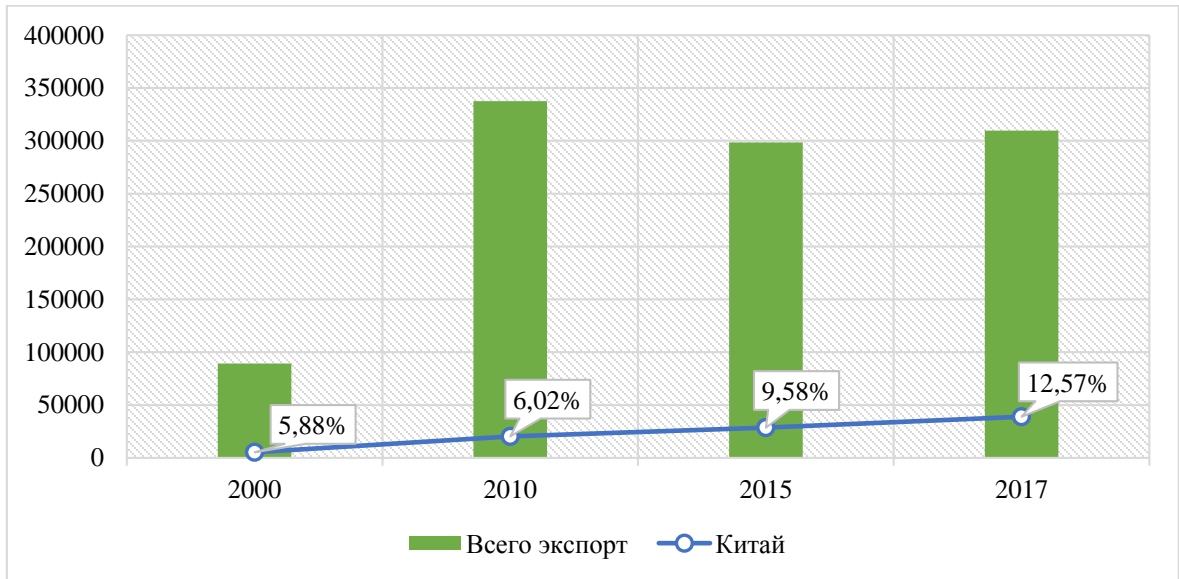


Рисунок 5 – Доля Китайской народной республики в российском экспорте

Источник: составлено автором

ПРИЛОЖЕНИЕ И

Данные для моделирования экспортных коэффициентов

Таблица 24 – Виды экономической деятельности по ОКВЭД 2

Раздел	Вид деятельности
1	2
Раздел А	Сельское, лесное хозяйство, охота, рыболовство и рыбоводство. Класс ОКВЭД 01 - Растениеводство и животноводство, охота и предоставление соответствующих услуг в этих областях Код ОКВЭД 02 - Лесоводство и лесозаготовки Класс ОКВЭД 03 - Рыболовство и рыбоводство
Раздел В	Добыча полезных ископаемых. Класс ОКВЭД 05 - Добыча угля Класс ОКВЭД 06 - Добыча сырой нефти и природного газа Класс ОКВЭД 07 - Добыча металлических руд Класс ОКВЭД 08 - Добыча прочих полезных ископаемых Класс ОКВЭД 09 - Предоставление услуг в области добычи полезных ископаемых
Раздел С	Обрабатывающие производства. Класс ОКВЭД 10 - Производство пищевых продуктов Класс ОКВЭД 11 - Производство напитков Класс ОКВЭД 12 - Производство табачных изделий Класс ОКВЭД 13 - Производство текстильных изделий Класс ОКВЭД 14 - Производство одежды Класс ОКВЭД 15 - Производство кожи и изделий из кожи Класс ОКВЭД 16 - Обработка древесины и производство изделий из дерева и пробки, кроме мебели, производство изделий из соломки и материалов для плетения Класс ОКВЭД 17 - Производство бумаги и бумажных изделий Класс ОКВЭД 18 - Деятельность полиграфическая и копирование носителей информации Класс ОКВЭД 19 - Производство кокса и нефтепродуктов Класс ОКВЭД 20 - Производство химических веществ и химических продуктов Класс ОКВЭД 21 - Производство лекарственных средств и материалов, применяемых в медицинских целях Класс ОКВЭД 22 - Производство резиновых и пластмассовых изделий Класс ОКВЭД 23 - Производство прочей неметаллической минеральной продукции Класс ОКВЭД 24 - Производство металлургическое Класс ОКВЭД 25 - Производство готовых металлических изделий, кроме машин и оборудования Класс ОКВЭД 26 - Производство компьютеров, электронных и оптических изделий Класс ОКВЭД 27 - Производство электрического оборудования Класс ОКВЭД 28 - Производство машин и оборудования, не включенных в другие группировки

Продолжение таблицы 24

Раздел С	Класс ОКВЭД 29 - Производство автотранспортных средств, прицепов и полуприцепов Класс ОКВЭД 30 - Производство прочих транспортных средств и оборудования Класс ОКВЭД 31 - Производство мебели Класс ОКВЭД 32 - Производство прочих готовых изделий Класс ОКВЭД 33 - Ремонт и монтаж машин и оборудования
Раздел D	Обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха. Класс ОКВЭД 35 - Обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха
Раздел E	Водоснабжение; водоотведение, организация сбора и утилизации отходов, деятельность по ликвидации загрязнений. Класс ОКВЭД 36 - Забор, очистка и распределение воды Класс ОКВЭД 37 - Сбор и обработка сточных вод Класс ОКВЭД 38 - Сбор, обработка и утилизация отходов; обработка вторичного сырья Класс ОКВЭД 39 - Предоставление услуг в области ликвидации последствий загрязнений и прочих услуг, связанных с удалением отходов
Раздел F	Строительство. Класс ОКВЭД 41 - Строительство зданий Класс ОКВЭД 42 - Строительство инженерных сооружений Класс ОКВЭД 43 - Работы строительные специализированные
Раздел G	Торговля оптовая и розничная; ремонт автотранспортных средств и мотоциклов. Класс ОКВЭД 45 - Торговля оптовая и розничная автотранспортными средствами и мотоциклами и их ремонт Класс ОКВЭД 46 - Торговля оптовая, кроме оптовой торговли автотранспортными средствами и мотоциклами Класс ОКВЭД 47 - Торговля розничная, кроме торговли автотранспортными средствами и мотоциклами
Раздел H	Транспортировка и хранение. Класс ОКВЭД 49 - Деятельность сухопутного и трубопроводного транспорта Класс ОКВЭД 50 - Деятельность водного транспорта Класс ОКВЭД 51 - Деятельность воздушного и космического транспорта Класс ОКВЭД 52 - Складское хозяйство и вспомогательная транспортная деятельность Класс ОКВЭД 53 - Деятельность почтовой связи и курьерская деятельность
Раздел I	Деятельность гостиниц и предприятий общественного питания. Класс ОКВЭД 55 - Деятельность по предоставлению мест для временного проживания Класс ОКВЭД 56 - Деятельность по предоставлению продуктов питания и напитков
Раздел J	Деятельность в области информации и связи. Класс ОКВЭД 58 - Деятельность издательская Класс ОКВЭД 59 - Производство кинофильмов, видеофильмов и телевизионных программ, издание звукозаписей и нот Класс ОКВЭД 60 - Деятельность в области телевизионного и радиовещания Класс ОКВЭД 61 - Деятельность в сфере телекоммуникаций

Продолжение таблицы 24

Раздел J	Класс ОКВЭД 62 - Разработка компьютерного программного обеспечения, консультационные услуги в данной области и другие сопутствующие услуги Класс ОКВЭД 63 - Деятельность в области информационных технологий
Раздел K	Деятельность финансовая и страховая. Класс ОКВЭД 64 - Деятельность по предоставлению финансовых услуг, кроме услуг по страхованию и пенсионному обеспечению Класс ОКВЭД 65 - Страхование, перестрахование, деятельность негосударственных пенсионных фондов, кроме обязательного социального обеспечения Класс ОКВЭД 66 - Деятельность вспомогательная в сфере финансовых услуг и страхования
Раздел L	Деятельность по операциям с недвижимым имуществом. Класс ОКВЭД 68 - Операции с недвижимым имуществом
Раздел M	Деятельность профессиональная, научная и техническая. Класс ОКВЭД 69 - Деятельность в области права и бухгалтерского учета Класс ОКВЭД 70 - Деятельность головных офисов; консультирование по вопросам управления Класс ОКВЭД 71 - Деятельность в области архитектуры и инженерно-технического проектирования; технических испытаний, исследований и анализа Класс ОКВЭД 72 - Научные исследования и разработки Класс ОКВЭД 73 - Деятельность рекламная и исследование конъюнктуры рынка Класс ОКВЭД 74 - Деятельность профессиональная научная и техническая прочая Класс ОКВЭД 75 - Деятельность ветеринарная
Раздел N	Деятельность административная и сопутствующие дополнительные услуги. Класс ОКВЭД 77 - Аренда и лизинг Класс ОКВЭД 78 - Деятельность по трудоустройству и подбору персонала Класс ОКВЭД 79 - Деятельность туристических агентств и прочих организаций, предоставляющих услуги в сфере туризма Класс ОКВЭД 80 - Деятельность по обеспечению безопасности и проведению расследований Класс ОКВЭД 81 - Деятельность по обслуживанию зданий и территорий Класс ОКВЭД 82 - Деятельность административно-хозяйственная, вспомогательная деятельность по обеспечению функционирования организации, деятельность по предоставлению прочих вспомогательных услуг для бизнеса
Раздел O	Государственное управление и обеспечение военной безопасности; социальное обеспечение. Класс ОКВЭД 84 - Деятельность органов государственного управления по обеспечению военной безопасности, обязательному социальному обеспечению
Раздел P	Образование. Класс ОКВЭД 85 - Образование
Раздел Q	Деятельность в области здравоохранения и социальных услуг. Класс ОКВЭД 86 - Деятельность в области здравоохранения Класс ОКВЭД 87 - Деятельность по уходу с обеспечением проживания Класс ОКВЭД 88 - Предоставление социальных услуг без обеспечения проживания

Окончание таблицы 24

Раздел R	Деятельность в области культуры, спорта, организации досуга и развлечений. Класс ОКВЭД 90 - Деятельность творческая, деятельность в области искусства и организации развлечений Класс ОКВЭД 91 - Деятельность библиотек, архивов, музеев и прочих объектов культуры Класс ОКВЭД 92 - Деятельность по организации и проведению азартных игр и заключению пари, по организации и проведению лотерей Класс ОКВЭД 93 - Деятельность в области спорта, отдыха и развлечений
Раздел S	Предоставление прочих видов услуг. Класс ОКВЭД 94 - Деятельность общественных организаций Класс ОКВЭД 95 - Ремонт компьютеров, предметов личного потребления и хозяйственно-бытового назначения Класс ОКВЭД 96 - Деятельность по предоставлению прочих персональных услуг
Раздел T	Деятельность домашних хозяйств как работодателей; недифференцированная деятельность частных домашних хозяйств по производству товаров и оказанию услуг для собственного потребления. Класс ОКВЭД 97 - Деятельность домашних хозяйств с наемными работниками Класс ОКВЭД 98 - Деятельность недифференцированная частных домашних хозяйств по производству товаров и предоставлению услуг для собственного потребления
Раздел U	Деятельность экстерриториальных организаций и органов. Класс ОКВЭД 99 - Деятельность экстерриториальных организаций и органов

Таблица 25 – Данные для расчета критериев №1 и №2

Отрасль	Раздел	ВДС	Доля ВДС в ВПО	ВПЭ и ВСД	ВПО	Доля ВПЭ и ВСД в ВПО
1	2	3	4	5	6	7
Сельское, лесное хозяйство, охота, рыболовство и рыбоводство	A	3 270 335,00	0,50	2 461 072,00	6 477 812,58	37,99%
Добыча полезных ископаемых	B	8 932 848,00	0,65	7 514 418,00	13 643 953,36	55,08%
Обрабатывающие производства	C	11 252 597,00	0,27	6 736 749,00	41 420 938,92	16,26%
Обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха	D	2 394 919,00	0,30	1 209 320,00	7 859 022,78	15,39%
Водоснабжение; водоотведение, организация сбора и утилизации отходов, деятельность по ликвидации загрязнений	E	428 540,00	0,40	158 309,00	1 065 209,90	14,86%
Строительство	F	5 055 945,00	0,44	2 981 153,00	11 404 954,51	26,14%
Торговля оптовая и розничная; ремонт автотранспортных средств и мотоциклов	G	12 048 312,00	0,57	7 469 785,00	21 119 124,01	35,37%
Транспортировка и хранение	H	5 911 009,00	0,46	3 411 152,00	12 802 661,23	26,64%
Деятельность гостиниц и предприятий общественного питания	I	779 076,00	0,47	451 089,00	1 674 404,00	26,94%
Деятельность в области информации и связи	J	2 054 996,00	0,50	1 130 961,00	4 079 119,48	27,73%
Деятельность финансовая и страховая	K	3 617 706,00	0,71	2 020 635,00	5 104 383,51	39,59%
Деятельность по операциям с недвижимым имуществом	L	8 231 341,00	0,77	7 490 418,00	10 718 739,86	69,88%
Деятельность профессиональная, научная и техническая	M	3 697 855,00	0,58	1 838 728,00	6 337 570,41	29,01%
Деятельность административная и сопутствующие дополнительные услуги	N	1 997 329,00	0,74	1 406 068,00	2 709 347,06	51,90%

Окончание таблицы 25

Государственное управление и обеспечение военной безопасности; социальное обеспечение	О	6 429 380,00	0,65	2 235 062,00	9 962 910,88	22,43%
Образование	Р	2 637 462,00	0,81	239 957,00	3 274 061,46	7,33%
Деятельность в области здравоохранения и социальных услуг	Q	2 613 452,00	0,64	354 914,00	4 081 184,23	8,70%
Деятельность в области культуры, спорта, организации досуга и развлечений	R	771 490,00	0,63	249 588,00	1 223 596,53	20,40%
Предоставление прочих видов услуг	S	527 554,00	0,61	292 077,00	866 900,09	33,69%
Итого по всем видам экономической деятельности		83 155 588,00	50,15%	49 651 455,00	165 825 894,81	29,94%

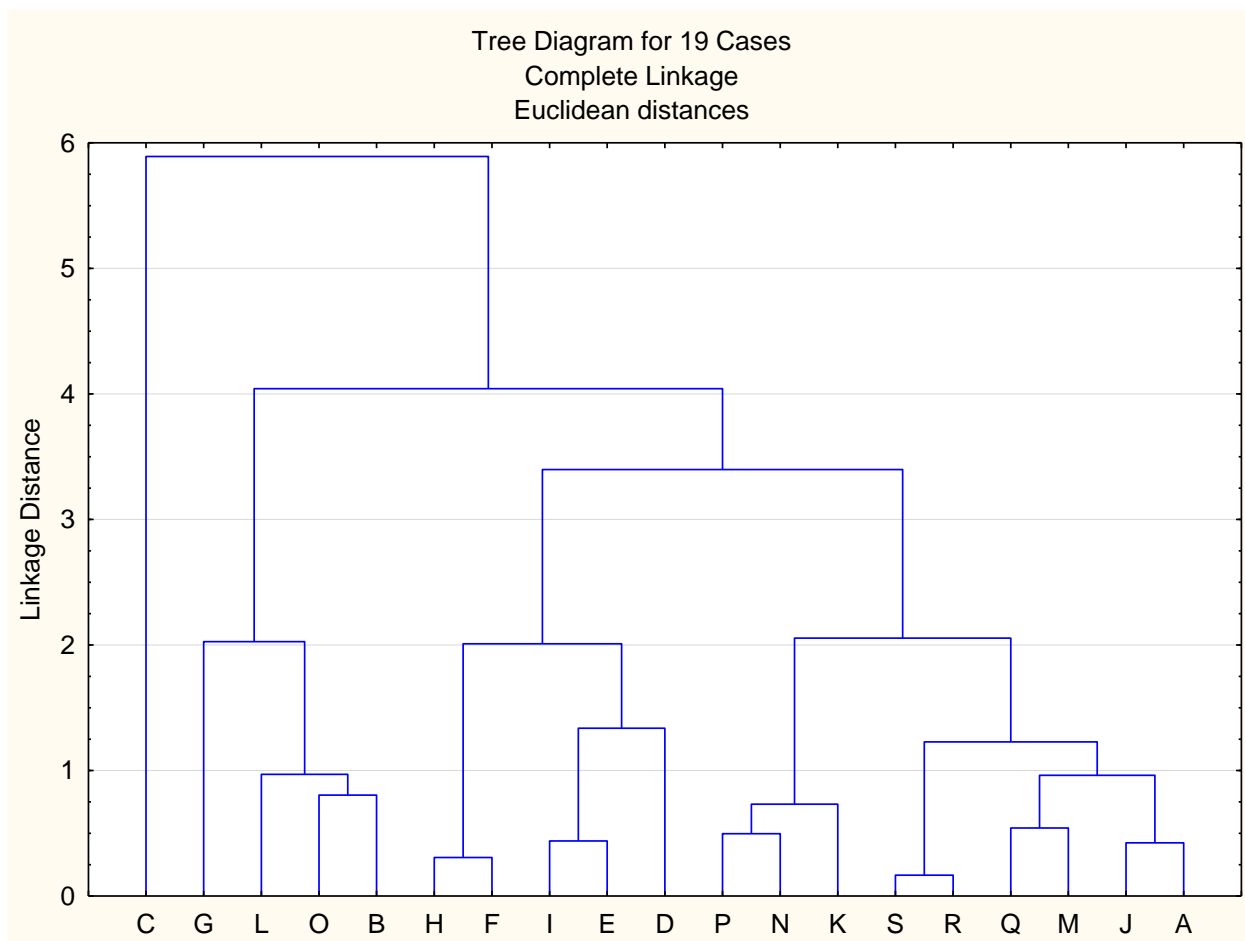


Рисунок 6 – Иерархическая классификация отраслей по валовой
добавленной стоимости и доле валовой добавленной стоимости в выпуске
продукции по отраслям

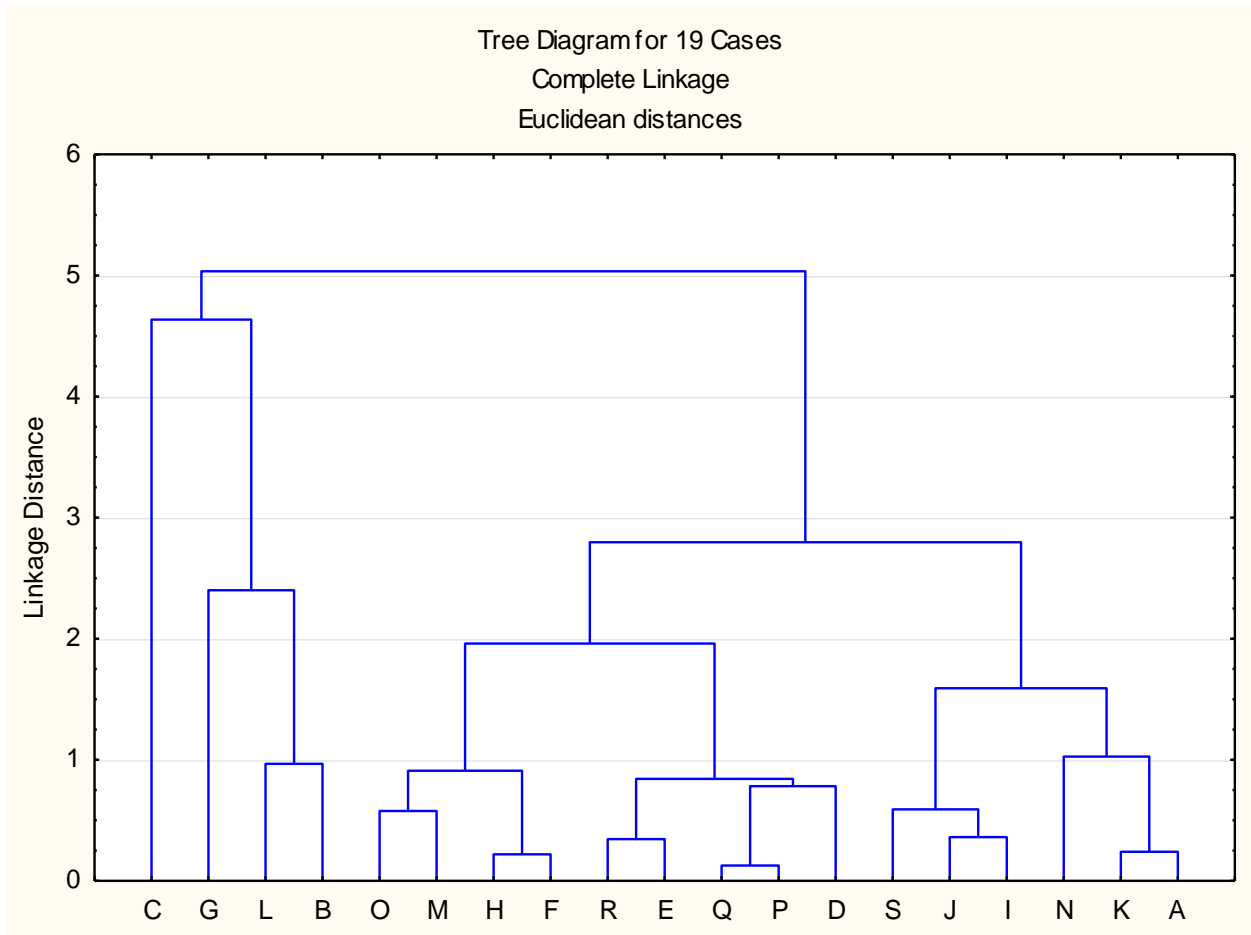


Рисунок 7 – Иерархическая классификация отраслей по валовой прибыли экономики и валовому совокупному доходу доле валовой прибыли экономики и валового совокупного дохода в выпуске продукции по отраслям