

Ольга Михайловна КАРПОВА¹
Игорь Анатольевич МАЙБУРОВ²

УДК 336.027

РАЗВИТИЕ РЕГУЛИРУЮЩЕЙ ФУНКЦИИ НДС В РОССИИ: ПЕРСПЕКТИВЫ ЗАИМСТВОВАНИЯ КИТАЙСКОЙ ПРАКТИКИ ВОЗМЕЩЕНИЯ НАЛОГА

¹ старший преподаватель кафедры
финансового и налогового менеджмента,
Уральский федеральный университет
им. первого Президента России Б. Н. Ельцина (г. Екатеринбург)
olmkarpova@gmail.com; ORCID: 0000-0002-4982-5711

² доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой
финансового и налогового менеджмента,
Уральский федеральный университет
им. первого Президента России Б. Н. Ельцина (г. Екатеринбург)
mayburov.home@gmail.com; ORCID: 0000-0001-8791-665X

Аннотация

Статья посвящена рассмотрению возможных направлений развития регулирующей функции налога на добавленную стоимость (НДС) на территории России. Актуальность исследования заключается в необходимости расширения набора инструментов поддержки российского экспорта. Целью работы является определение возможных направлений развития регулирующей функции НДС.

В статье рассмотрены функции налогов и предложено обоснование тезиса о многофункциональности НДС. Выделены четыре функции налога: фискальная, регулирующая, контрольная и распределительная, а также даны характеристики каждой из них. Рассмотрены особенности реализации регулирующей функции НДС в Китае.

Цитирование: 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

Ключевой особенностью китайской модели является применение дифференцированных ставок к суммам возмещения НДС для компаний-экспортеров. Данная практика была введена через год после внедрения НДС и на сегодняшний день используется в качестве инструмента стимулирования (или дестимулирования) внешнеторговых компаний.

Также определено три возможных направления использования китайского опыта в российских условиях. Первое направление предполагает дифференциацию сумм вычетов по НДС в рамках функционирования системы АСК НДС-2: наибольшие вычеты получают наиболее благонадежные компании и наоборот. Второе направление предполагает дифференциацию сумм вычетов по НДС в рамках действия отраслевых хартий: наиболее благонадежные организации в отрасли получают наибольшие суммы вычетов и наоборот. Третье направление предполагает дифференциацию сумм вычетов по НДС в рамках реализации национальных проектов: наибольшие суммы вычетов предоставляются по приоритетным категориям товаров.

Для работы по каждому из направлений предложена система экспортных коэффициентов. Дана оценка возможному искажению принципа нейтральности НДС, которое неизбежно произойдет при наращивании роли регулирующей функции.

Ключевые слова

Налог на добавленную стоимость, регулирующая функция налога на добавленную стоимость, принцип нейтральности, китайская модель налога на добавленную стоимость, искажение принципа нейтральности, экспортный коэффициент.

DOI: 10.21684/2411-7897-2020-6-1-178-198

Введение

Фискальная значимость налога на добавленную стоимость (НДС) неоспорима. Следующей по признанности является регулирующая функция налогов, которая известна с конца XIX в. благодаря Дж. Кейнсу. Однако развитие регулирующей функции НДС идет вразрез с его основным принципом — нейтральности, который не предполагает какого-либо вмешательства извне. В свою очередь практика ведущего экспортера мира — Китая показывает, что при искажении принципа нейтральности развитие регулирующей функции имеет свои перспективы. В частности, в Китае внедрена практика неполного возмещения сумм НДС для компаний-экспортеров.

Теоретическое обоснование прямой зависимости между неполным возмещением НДС и экономической активностью внешнеторговых компаний было приведено М. Фельдштейном и П. Кругманом [11]. Однако в научной литературе относительно немного исследований о том, будут ли экспортеры реагировать одинаково при изменении сумм возмещения НДС в долгосрочной перспективе. Так, Ч.-Х. Чен [8], используя совокупные данные с 1985 по 2002 г., обнаружил,

что величина вычетов положительно коррелирует с экспортом страны, конечным внутренним потреблением и валютным резервом. П. Чандра и Ш. Лонг [7], используя групповые данные на уровне фирм за 2004–2006 гг., также находят положительную связь между объемом экспорта и средним уровнем вычетов.

Целью данной работы является определение перспектив развития регулирующей функции НДС в России. Для достижения поставленной цели были поставлены следующие задачи:

- определить функции НДС и роль каждой из них;
- рассмотреть особенности реализации регулирующей функции НДС в Китае;
- рассмотреть перспективы развития регулирующей функции НДС в России;
- рассмотреть перспективы развития регулирующей функции НДС с точки зрения возможного искажения принципа нейтральности.

Актуальность данной работы заключается в необходимости привлечения новых инструментов поддержки российского экспорта. Потенциально подобным инструментом может выступать НДС, посредством развития регулирующей функции и менее строгого соблюдения принципа нейтральности.

Данная работа построена на основе применения таких общелогических методов, как анализ, сравнение и аналогия. Исследование включает в себя два этапа.

На первом этапе рассмотрена функциональная характеристика НДС. На сегодняшний день в научном сообществе нет единого мнения как относительно функций налогов в целом, так и НДС в частности [4, с. 12–18]. Неоспоримой является только фискальная функция.

Следующим этапом было проведение анализа китайской модели НДС, который позволил выделить ряд особенностей реализации в ней регулирующей функции налога, нехарактерных для российской модели. Обобщение полученных сведений позволило выделить наиболее «яркие» отличия, в частности, применение дифференцированных ставок при исчислении сумм НДС к возврату для компаний-экспортеров.

Далее в рамках второго этапа была рассмотрена возможность интерпретации дифференцированных ставок при возмещении НДС экспортерам на территории России. В частности, было предложено применение понижающих экспортных коэффициентов, значения которых определяются в зависимости от выбранных условий. Также было рассмотрено соотношение принципа нейтральности НДС с нарастающей ролью регулирующей функции и выделены возможные варианты искажения принципа нейтральности.

В заключении сделан вывод о перспективах внедрения успешных практик правительства КНР в области НДС в российскую модель налога.

Регулирующая функция НДС

Для определения значимости регулирующей функции НДС следует предварительно уточнить перечень функций налога, которые, по нашему мнению, ему присущи. Функции налогов в целом широко обсуждаются и среди зарубежных, и среди отечественных ученых.

Если в конце XIX в. А. Смит, У. Петти, Д. Риккардо выделяли только фискальную функцию, то начале XX в. Дж. Кейнс выделил также регулирующую функцию (налоги могут быть использованы в качестве инструмента государственного управления) [1, с. 430-435]. К концу XX в. количество функций, приписываемых налогам, возросло. Р. А. Масгрейв [5], П. Самуэльсон, К. Р. Макконнелл, С. Л. Брю и Ш. М. Флинн [3, с. 124; 6, с. 198-199] выделяли по четыре функции, а Й. Ланг писал о трех функциях [1, с. 430-435]. Среди возможных функций неоспоримой по-прежнему является фискальная функция налогов, в то время как единого мнения по остальным нет. Также нет и общего понимания приоритетности функций.

Среди российских ученых также продолжаются дискуссии относительно функций налогов. Так, И. В. Горский выделяет только фискальную функцию. Д. Г. Черник, Г. Б. Поляк, А. Н. Романов пишут о фискальной и регулирующей, а А. В. Брызгалин, В. Г. Пансков, И. А. Майбуров считают, что налогам присущи четыре функции: фискальная, регулирующая, контрольная и распределительная.

В основу данного исследования положен тезис о многофункциональности налогов. Государство, собирая денежные средства с налогоплательщиков, создает тем самым предпосылки для реализации регулирующей, контрольной и распределительной функций [4, с. 12-18]. НДС можно приписать те же функции, что и всем налогам в целом.

Фискальная функция НДС. Данная функция является основной и обеспечивает регулярное пополнение бюджета страны (поступления от НДС формируют свыше 1/5 доходов федерального бюджета). НДС рассматривается в качестве инструмента изъятия в пользу государства части доходов граждан и организаций.

Регулирующая функция НДС. Данная функция предполагает использование налога в качестве инструмента государственного воздействия на поведение субъектов экономической деятельности. Эта функция ярко выражена в НДС посредством установления дифференцированных ставок налога для определенных групп товаров, предоставления льгот при уплате налога. Кроме того, налог может быть использован для стимулирования экспортеров (ставка 0% и возмещение уплаченных сумм налога). Кроме того, регулирующая функция проявляется и через дестимулирование, т. е. обратный процесс: снятие льготных ставок с определенных товаров, услуг, отказ в предоставлении вычетов, применение базовой ставки налога к ранее освобожденным категориям налогоплательщиков и т. п.

Контрольная функция НДС. Данная функция проявляется посредством мероприятий, осуществляемых компетентными учреждениями посредством систем и различных процедур, направленная на достижение регулярности поступлений, корректировки и администрирования налогов.

Распределительная функция НДС. Второе название данной функции — социальная. Оно отражает специфику перераспределения средств — от более экономически устойчивых налогоплательщиков к менее защищенным.

Степень проявления функций НДС неодинакова. При неоспоримой ведущей роли фискальной функции дополняющими ее являются регулирующая,

контрольная и распределительная. В частности, возрастание роли регулирующей функции предполагает увеличение степени государственного вмешательства, что впоследствии может привести к искажению принципа нейтральности налога.

Примером ненейтральной модели НДС, в которой основной функцией налога выступает не только фискальная, но и регулирующая, является китайская система, которая будет рассмотрена в следующем подпункте.

Особенности проявления регулирующей функции в китайской модели НДС

НДС в Китае был введен в 1994 г. [13]. Основной особенностью китайской модели является тот факт, что НДС не является нейтральным [13]. В частности, в китайской модели широко применяется система дифференцированных ставок к суммам возмещения НДС для компаний-экспортеров. В данном случае проявляется регулирующая функция, которая в китайской модели является не менее важной, чем фискальная. Китайский вариант позволяет использовать налог в качестве рабочего инструмента при моделировании структуры экспорта.

Ставки, применяемые к суммам возмещения (вычета) для компаний-экспортеров, называются экспортными. Далее в работе для их обозначения будем использовать термин «экспортные ставки возмещения» (ЭСВ) НДС.

ЭСВ были применены впервые через год после введения НДС. Первоочередной причиной стала недобросовестность самих налогоплательщиков. Была широко распространена схема, в которой НДС платился в рамках преференциального режима (т. е. не в полном объеме), далее производилась подделка счетов-фактур, и возмещение налога производилось в полном объеме. Обязательство центрального правительства по возврату денежных средств экспортерам стало слишком большим, чтобы выполнить его [8]. В результате в 1995 и 1996 гг. правительство дважды снижало ЭСВ. Более низкие ставки, безусловно, снизили сумму обязательств центрального правительства, но они оказали негативное влияние на китайский экспорт, который в 1996 г. вырос всего на 1,5%.

Для противодействия негативным последствиям Азиатского кризиса 1997 г. и стимулирования экспорта китайское правительство с начала 1998 и до конца 1999 г. значительно увеличило ЭСВ по ключевым товарным позициям (например, продукция легкой промышленности, продукция машиностроительного комплекса и т. д.). Одновременно Государственная налоговая администрация в 1999 г. увеличила бюджетную квоту для возмещения НДС с 57 млрд юаней до 63,6 млрд юаней. В результате в 2000 г. китайский экспорт вырос на 27,8%.

Дифференциация ЭСВ по товарным категориям сохраняет свою актуальность и на современном этапе. В период 2013-2019 гг. ЭСВ снижались неоднократно. Например, были снижены ставки на такие категории товаров, как природные ресурсы, загрязняющие вещества.

В Китае 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.

Китайская политика возврата НДС на экспорт сложна и часто меняется. Однако логика расчета осталась достаточно стабильной [2]. При изготовлении экспортной продукции могут использоваться импортные материалы, материалы местного производства или и импортные, и местные материалы. Согласно Циркуляру № 7 (2002 г.), официальная формула, используемая для расчета НДС, подлежащего уплате за общий экспорт и переработку закупленных импортных материалов, выглядит следующим образом:

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

где ВП — внутренние продажи; $\text{СТ}_{\text{ндс}}$ — ставка НДС на внутреннем рынке; ПТ — товары (комплектующие), приобретенные на внутреннем рынке; Э — экспорт; И — импорт; $\text{ЭСТ}_{\text{ндс}}$ — экспортная ставка НДС.

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

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

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.

Рассмотрим несколько примеров 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%. 100% продукции компании экспортируется. На внутренний рынок поставок нет. Код ТН ВЭД товара 5212250000, следовательно, ставка экспортного НДС составляет 9%. Экспорт составил 100 тыс. юаней. В данном примере не будет рассматриваться возмещение НДС на внутреннем рынке. Сведем исходные данные в таблицу 1.

Таблица 1

Расчет для компании А

Показатель	Значение, тыс. юаней	Сумма НДС, тыс. юаней
Приобретенные на внутреннем рынке комплектующие (ПТ)	70	9,1
Импорт (И)	0	0
Внутренние продажи (ВП)	0	0
Экспорт (Э)	100	9,0

Table 1

Calculation for company A

Рассчитаем объем экспортного НДС ($\text{НДС}_{\text{эксп}}$):

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

Сумму НДС к уплате составит рассчитаем по формуле 1:

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

Сумма НДС к возмещению:

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

Поскольку подлежащая уплате НДС является отрицательной (-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, т. е. 5,1 тыс. юаней.

Пример 2

Компания В производит LCD-панели. При производстве используются комплектующие как китайского, там 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 30 тыс. юаней. Предприятие использует льготу правительства, согласно которой входной НДС может считаться по ставке 0%. 100% продукции компании экспортируется. 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. Сведем исходные данные в таблицу 2.

Таблица 2

Расчет для компании В

Показатель	Значение, тыс. юаней	Сумма НДС, тыс. юаней
Приобретенные на внутреннем рынке комплектующие (ПТ)	40	5,2
Импорт (И)	30	0
Внутренние продажи (ВП)	0	0
Экспорт (Э)	100	0

Table 2

Calculation for company B

Рассчитаем объем экспортного НДС ($\text{НДС}_{\text{эксп}}$):

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

Сумму НДС к уплате составит рассчитаем по формуле 1:

$$\text{НДС}_{\text{к уплате}} = (0 \cdot 13\%) - (40 \cdot 13\%) + 0 = -5,2 \text{ юаней.}$$

Сумма НДС к возмещению:

$$\text{НДС}_{\text{возм}} = (\text{Э} - \text{И}) \cdot \text{ЭСТ}_{\text{НДС}} = (100 - 30) \cdot 13\% = 9,1 \text{ тыс. юаней.}$$

По аналогии с примером 1 возмещению подлежит меньшая из сумм «подлежащих уплате», соответственно, возможная сумма возмещения составляет 5,2 тыс. юаней.

Пример 3

Компания С производит сигары. При производстве используются только импортные компоненты. Импортировано ресурсов на сумму 70 тыс. юаней. Предприятие использует льготу правительства, согласно которой входной НДС может считаться по ставке 0%. 100% продукции компании экспортируется. На внутренний рынок поставок нет. Код ТН ВЭД товара 2402100000, следовательно, ставка экспортного НДС составляет 0%. Экспорт составил 100 тыс. юаней. Сведем исходные данные в таблицу 3.

Таблица 3

Table 3

Расчет для компании С

Calculation for company С

Показатель	Значение, тыс. юаней	Сумма НДС, тыс. юаней
Приобретенные на внутреннем рынке комплектующие (ПТ)	0	0
Импорт (И)	70	0
Внутренние продажи (ВП)	0	0
Экспорт (Э)	100	0

Рассчитаем объем экспортного НДС ($\text{НДС}_{\text{эксп}}$):

$$\text{НДС}_{\text{эксп}} = (\text{Э} - \text{И}) \cdot (\text{СТ}_{\text{НДС}} - \text{ЭСТ}_{\text{НДС}}) = (100 - 70) \cdot (13\% - 0\%) = 3,9 \text{ тыс. юаней.}$$

Сумму НДС к уплате составит рассчитаем по формуле 1:

$$\text{НДС}_{\text{к уплате}} = (0 \cdot 13\%) - (0 \cdot 13\%) + 3,9 = -3,9 \text{ тыс. юаней.}$$

Сумма НДС к возмещению:

$$\text{НДС}_{\text{возм}} = (\text{Э} - \text{И}) \cdot \text{ЭСТ}_{\text{НДС}} = (100 - 70) \cdot 0\% = 0 \text{ тыс. юаней.}$$

В данном примере компания-экспортер не может получить вычет по НДС, поскольку применяется ставка экспортного НДС, равная 0%.

Ситуации, рассмотренные в примерах, показывают, что величина суммы НДС, которую компания-экспортер может заявить к вычету, зависит от большого перечня факторов. Учитывается и объем производства компании, и объемы экспорта и импорта, а также происхождение материалов, использованных в процессе производства продукции. Наиболее распространенными являются следующие ситуации [2]:

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 частичное освобождение от НДС.
4. Экспорт. Производство товаров с использованием только отечественных компонентов. Экспорт освобождается от НДС; входящий НДС возмещается полностью или частично.

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.
2. Сохранение продовольственной безопасности. Государственные органы могут снизить потребительскую цену товара, переориентировав внутреннее предложение на внутренний рынок [9]. Так, в 1980-х гг. власти использовали низкие ставки возврата в основном для сдерживания экспорта сельскохозяйственной и сырьевой продукции.
3. Поддержание экологического благополучия. Данная причина стала особенно актуальной в последние десятилетия, когда производственные выбросы стали оказывать значительное воздействие на здоровье жителей городов, и потребовалось направить усилия на защиту окружающей среды. 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.

Китайская модель НДС отличается от 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 затем 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 по развитию регулирующей функции НДС может оказаться достаточно полезным, а внедрение некоторых элементов китайской модели НДС — эффективным. Однако необходима предварительная детальная оценка и экономических, и идеологических возможных нововведений.

Перспективы развития регулирующей функции НДС в России

Полномасштабное внедрение китайской практики неполного возмещения НДС компаниям-экспортерам неизбежно повлечет за собой коренную перестройку сложившейся системы НДС. Наиболее важным будет ответ на вопрос о критерии дифференциации: он должен, с одной стороны, быть строго определенным для налогоплательщиков, с другой стороны — соответствовать курсу государственной политики. На наш взгляд, более оптимальным является внедрение элементов из практики Китая в уже существующие механизмы взаимоотношений между налогоплательщиками и органами власти.

Для упрощения процедуры расчета мы предлагаем использовать систему экспортных коэффициентов $K_{\text{эсп.}}$, установление которых будет зависеть от определенных факторов.

Прежде всего определим формулу, по которой будет определяться сумма обязательств по НДС с учетом $K_{\text{эсп.}}$. Сумма НДС, исчисленная к уплате в бюджет, определяется как разница сумм НДС по продукции, реализуемой на внутреннем рынке НДС_{реализ.}, и сумм вычетов по НДС_{вычет} с добавлением сумм НДС восстановленного НДС_{восст.}:

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

В данной формуле нас интересует показатель НДС_{вычет.}. Компания-экспортер может реализовывать производимую продукцию на внешний рынок как полностью, так и частично. Соответственно, весь объем реализованной продукции можно принять за 100%, тогда реализованной на внутреннем рынке продукции составит $a\%$, а доля экспорта $b\%$. Коэффициент будет применяться только к суммам возмещения, относимым к экспортным.

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

По данной формуле НДС_{бюдж.} общая сумма обязательств по НДС будет рассчитываться с учетом понижающего коэффициента для доли вычетов, относимых к экспортным товарам. Определяться эта доля будет по соотношению долей

товаров, реализуемых на внешний и внутренний рынок. Например, при экспорте 60% товаров за границу коэффициент будет применяться к 60% от общей суммы вычетов по НДС.

Понижающие коэффициенты к заявленным суммам вычетов могут быть использованы как в интересах государства, так и в интересах субъектов экономической деятельности. Как известно, возможность получения вычетов является источником незаконных налоговых схем с задействованием подставных компаний и поддельных документов. Для пресечения данных процессов государство наращивает степень своего присутствия в хозяйственной деятельности налогоплательщиков посредством внедрения специализированного программного обеспечения. Кроме того, в наиболее «сложных» отраслях вводятся отраслевые хартии, подписание которых накладывает на налогоплательщиков определенные обязательства. На наш взгляд, нельзя не учитывать и возможности по стимулированию экспортеров посредством использования экспортных коэффициентов. Например, в рамках реализации национальных проектов.

В рамках представленного исследования рассмотрим три возможных направления для введения $K_{\text{экс.}}$ (таблица 4).

Таблица 4

Table 4

Возможности использования $K_{\text{экс.}}$ Opportunities for using the K_{ex}

№	Направление	Критерий установления $K_{\text{экс.}}$	Возможные ставки $K_{\text{экс.}}$	Степень внедрения	Цель внедрения
1	В рамках функционирования системы АСК НДС-2	Благонадежность компании-экспортера	1; 0,75; 0,5	Для всех компаний-экспортеров	Поддержание налогоплательщиков с высоким рейтингом благонадежности
2	В рамках действия отраслевых хартий	Благонадежность компании-экспортера	1; 0,75; 0,5; 0,25	Для некоторых компаний-экспортеров	Поддержание компаний, соответствующих требованиям о благонадежности
3	В рамках реализации национальных проектов	Приоритетность экспортируемого товара	1; 0,5	Для некоторых компаний-экспортеров	Поддержание производителей приоритетной продукции

Рассмотрим подробнее каждое из направлений.

Использование $K_{\text{экс.}}$ в рамках функционирования АСК НДС-2

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 данные 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. Список критериев приведен в соответствующем приказе ФНС. Компании могут быть отнесены в ту или иную зону на основе оценки частоты совершаемых нарушений: при однократном нарушении есть шанс остаться в «зеленой» зоне, а при повторном нарушении и последующих — нет. Соответственно, потенциально налогоплательщик может самостоятельно проанализировать деятельность своей организации и определить уровень существующего риска. Мы предлагаем для налогоплательщиков-экспортеров из каждой зоны установить следующие коэффициенты: красная — 0,5, желтая — 0,75, зеленая — 1 (таблица 5).

Таблица 5

Оценка благонадежности субъекта финансово-хозяйственной деятельности

Table 5

Assessment of the reliability of the subject of financial and economic activity

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
Темп роста расходов, опережающий темп 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	Многokратное приближение

Окончание таблицы 3

Table 3 (end)

1	2	3	4
Отражение ИП суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год.	Нет	Однократно	Множественно
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
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 $K_{\text{экс.}}$	1	0,75	0,5

При внедрении экспортных коэффициентов в АСК НДС-2 наибольшую поддержку получают не только товары приоритетных направлений экспорта, но и товары, производимые благонадежными организациями. Соответственно, круг компаний, попадающих под применение максимального $K_{\text{экс.}}$, значительно сужается. Сначала отбираются только благонадежные организации, а уже среди них выделяются экспортеры, для которых ставка возмещения НДС будет дифференцирована.

В качестве примера рассмотрим ситуацию с компанией А. Товары, экспортируемые компанией, относятся к обрабатывающей промышленности. Компания производит как основные, так и высокотехнологичные товары. Предположим, что сумма НДС, исчисленного при реализации, составила 100 денежных единиц (д. е.), сумма НДС, принимаемого к вычету, — 91,3 д. е., сумма НДС восстановленного — 10 д. е. Общий объем реализованной продукции равен 35 единицам, при этом на внешний рынок отгружено 7 единиц. Сумма вычетов составит

73,04 д. е. для внутренней реализации и 18,26 д. е. для экспорта. Сравним объем налоговых обязательств компании при установлении различных значений экспортного коэффициента, т. е. при возможном отнесении компании к разным зонам риска (таблица 6).

Таблица 6

Расчет обязательств компании-экспортера по НДС с учетом $K_{\text{эксп.}}$

Table 6

Calculation of the obligations of the exporting company for VAT, taking into account K_{ex}

Расчет	$K_{\text{эксп.}} = 1$	$K_{\text{эксп.}} = 0,75$	$K_{\text{эксп.}} = 0,5$
Формула расчета	$\text{НДС}_{\text{в бюдж.}} = \text{НДС}_{\text{реализ.}} - (a \times \text{НДС}_{\text{вычет}} + b \times \text{НДС}_{\text{вычет}} \times K_{\text{эксп.}}) + \text{НДС}_{\text{восст.}}$		
Вычисление НДС _{в бюдж.}	100 – (73,04 + 18,26 × 1) + 10	100 – (73,04 + 18,26 × 0,75) + 10	100 – (73,04 + 18,26 × 0,5) + 10
Результат	18,7 д. е.	23,265 д. е.	27,83 д. е.
Вывод	При использовании коэффициента сумма налоговых обязательств варьируется от 18,7 до 27,83 д. е.		

Фактически применение $K_{\text{эксп.}} = 1$ сохраняет действующий порядок расчета обязательств по НДС, тогда как коэффициенты 0,5 и 0,75 влекут за собой рост суммы налоговых обязательств. Коэффициент может устанавливаться как на год, так и на квартал.

Использование $K_{\text{эксп.}}$ в рамках действия отраслевых хартий

Для борьбы с незаконными схемами оптимизации НДС, а в частности с необоснованным возмещением сумм налога, ФНС стимулирует введение отраслевых хартий. Одной из первых стала хартия в сфере оборота сельхозпродукции (Хартия), принятая в 2017 г., которая 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 5 150 организаций.

Помимо Хартии с 2018 г. действует Ассоциация добросовестных участников рынка АПК (агропромышленного комплекса; далее — Ассоциация), в рамках которой реализуется система раскрытия налоговой тайны. Участники рынка могут получить в открытом доступе информацию о компаниях, по которым системой АСК НДС-2 был выявлен налоговый «разрыв». Согласие на раскрытие налоговой тайны предоставили 15 432 компании, и по 369 были размещены сведения о налоговом «разрыве».

Мы предлагаем установить следующие коэффициенты для сельскохозяйственных компаний-экспортеров (рис. 1). Рекомендуемый период действия коэффициентов — 1 год, после чего производится пересмотр действующих коэффициентов.

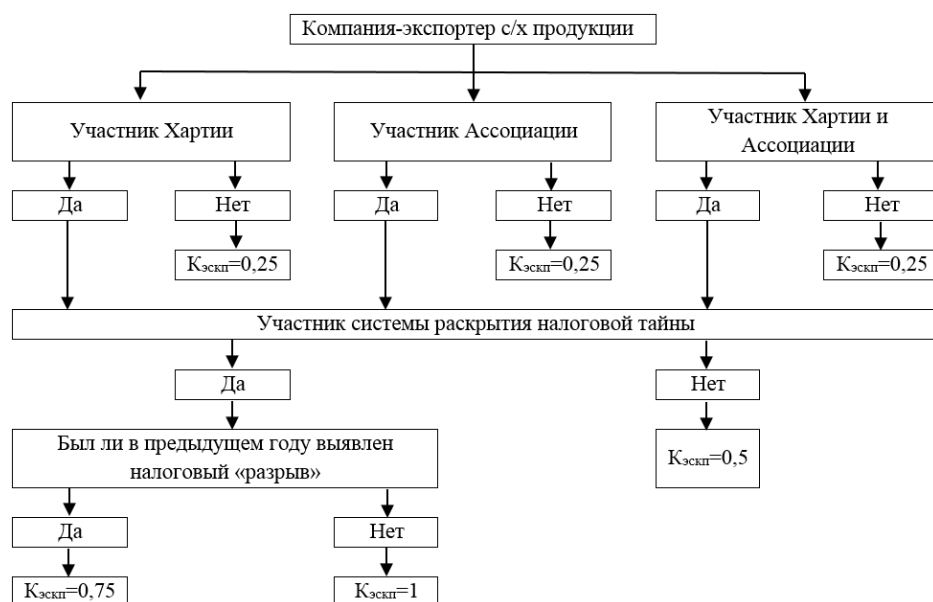


Рис. 1. Возможные экспортные коэффициенты для сельскохозяйственных компаний-экспортеров

Fig. 1. Possible export ratios for agricultural exporter-companies

В данном случае возможно четыре варианта экспортных коэффициентов. $K_{\text{эскп.}} = 1$, т. е. сохранение сумм вычетов без изменений, получают наиболее благонадежные компании, раскрывающие налоговую тайну и состоящие в Хартии или Ассоциации. Коэффициент 0,75 будет установлен для достаточно благонадежных компаний, однако понижение произойдет из-за их участия в цепочке поставок, в которой был выявлен «разрыв» по НДС. Если же компания не раскрывает налоговую тайну, то сумма вычетов по экспортной продукции будет снижена в два раза. Наименее благонадежные компании получают только четверть возможных вычетов по экспортной продукции.

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 $K_{\text{эскп.}}$ может быть распространено на участников иных Хартий и Ассоциаций (например, Хартии в сфере оборота древесины).

Использование $K_{\text{эскп.}}$ в рамках реализации национальных проектов

С 2018 г. в России реализуется национальный проект «Международная кооперация и экспорт», который нацелен на стимулирование экспорта несельскохозяйственных неэнергетических товаров, а также продукции обрабатывающей промышленности и сельского хозяйства. В рамках национального проекта действует пять федеральных проектов, а именно «Промышленный экспорт», «Экспорт про-

дукции агропромышленного комплекса», «Логистика международной торговли», «Экспорт услуг» и «Системные меры развития международной кооперации и экспорта». С точки зрения применения экспортных коэффициентов наибольший интерес представляют нацпроекты в области промышленного экспорта и экспорта АПК. По каждому был разработан перечень приоритетной продукции. Классификация же продукции была произведена на основе кодов ТН ВЭД. Здесь по аналогии с китайской моделью для приоритетных товаров предлагается применять коэффициент, равный единице (т. е. полностью возмещать суммы НДС), а для товаров, в перечень не включенных, использовать коэффициент 0,75. Высвобожденные в результате средства могут быть направлены на финансирование мероприятий в рамках национального проекта.

Развитие регулирующей функции или сохранение нейтральности НДС?

Принципиальным на данном этапе представляется вопрос о нейтральности НДС. В европейской модели, которая была положена в основу российской, вопрос о нейтральности является принципиальным. Интерпретация европейской модели в Китае показывает, что ненейтральный налог может стать достаточно эффективным регулирующим инструментом. Что касается российских условий, то потенциал для развития регулирующей функции НДС также имеет место. Здесь возникает 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 [10, с. 354]. Ф. Г. Рейсс отмечал, что налоговая политика должна быть не нейтральной, а диверсионной (т. е. 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 достаточно устойчивой, чтобы полагаться на свободный рынок [12, с. 230-258].

На сегодняшний день единого понимания принципа нейтральности НДС нет. При рассмотрении с разных позиций принцип может приобретать разные интерпретации. На наш взгляд, нейтральность может быть рассмотрена со стороны объекта, субъекта, налоговых ставок и налоговой базы. В таком случае получим четыре варианта проявления принципа:

1. Объектная нейтральность: нейтральность НДС в едином порядке исчисления и уплаты налога для всех существующих в стране объектов налогообложения.
2. Субъектная нейтральность: принцип рассматривается с позиции налогоплательщика и проявляется в едином порядке реализации налоговых обязанностей и прав для всех плательщиков НДС вне зависимости от характеристик налогоплательщика.

3. 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).
4. Нейтральность налоговой базы: предполагает нейтральность налоговой базы к доходам, т. е. обложению НДС подлежит только процесс потребления, тогда как суммы дохода налогоплательщика не являются налоговой базой.

Роль искажающих факторов могут играть объекты, субъекты, ставки налога, налоговая база. Так, при введении пониженных ставок налога для определенных категорий товаров и услуг будет наблюдаться искажение объектной нейтральности; при установлении особого порядка уплаты налога для определенных категорий налогоплательщиков — искажение субъектной нейтральности; при установлении особого порядка уплаты НДС в зависимости от применяемых ставок — искажение нейтральности ставок; при применении дифференцированных сроков уплаты и условий возмещения НДС — искажение нейтральности сроков и условий возмещения; при применении дифференцированного порядка и ставок уплаты НДС в зависимости от состава налоговой базы — искажение нейтральности по отношению к доходам.

При рассмотрении ситуации в России также можно сделать вывод об искажении принципа нейтральности налога.

1. Объектная нейтральность — не соблюдается. С 2018 г. компании-экспортеры могут отказаться от ставки 0% при совершении экспортных операций. Все действующие внутри страны ставки применяются по единому формату.
2. Субъектная нейтральность — не соблюдается. Иностранские компании, реализующие электронные услуги на территории РФ, должны проходить процедуру регистрации в качестве плательщиков НДС.
3. Нейтральность ставок — не соблюдается. 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.
4. Нейтральность по отношению к экономическим категориям — соблюдается. Обложению НДС подлежит только потребление, тогда как суммы дохода не являются налогооблагаемой базой.

Таким образом, нейтральность соблюдается только по отношению к налоговой базе, тогда как в остальных случаях имеет место искажение принципа. Следовательно, возможно как стимулирование регулирующей функции НДС с целью наращивания государственного участия в хозяйственной жизни экономических субъектов, так и ее дестимулирование, с целью повышения уровня нейтральности налога.

Заключение

В рамках данного исследования выявлено, что НДС присущи четыре функции. Основной является фискальная функция, а дополнительными — регулирую-

шая, контрольная и распределительная. В зависимости от степени соблюдения принципа нейтральности в большей или меньшей степени проявляется регулирующая функция налога.

Так, на территории Китая роль регулирующей функции не менее важна, чем фискальной. В стране действует система дифференцированных ставок возмещения НДС. Изначально данная система была введена с целью покрытия дефицита государственного бюджета. На сегодняшний день число реализуемых посредством нее функций значительно расширено. При установлении ставок учитываются такие показатели, как экологичность производства, страна происхождения сырья для производства товара и т. д.

В российских условиях представляется возможным заимствование некоторых элементов китайской модели, а именно применение системы неполного возмещения НДС компаниям-экспортерам. Возможно три направления для введения понижающих коэффициентов: в рамках системы АСК НДС-2, в рамках реализации национальных проектов и в рамках действия отраслевых хартий и ассоциаций.

Также было установлено, что НДС в России не является полностью нейтральным. Развитие или неразвитие регулирующей функции может их либо углубить, либо сгладить.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Вишневский В. П. Налогообложение: теория, проблемы, решения / В. П. Вишневский, А. С. Веткин, Е. Н. Вишневская. Донецк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. 504 с.
2. Гордон Д. Неполные возвраты НДС экспортерам: как они влияют на показатели экспорта Китая? / Д. Гордон, С. Монжон, С. Понсе // Рабочий документ СЕРП. 2014. № 5. С. 5-10.
3. Макконнелл К. Р. Экономикс: Принципы, проблемы и политика / К. Р. Макконнелл, С. Л. Брю. М.: ИНФРА-М, 2001. 1028 с.
4. Малыш Е. В. Налоги и налогообложение: учеб.-метод. пособие / Е. В. Малыш. Екатеринбург: Урал. федер. ун-т, 2017. 112 с.
5. Масгрейв Р. А. Теория государственных финансов / Р. А. Масгрейв // Экономический журнал. 1959. Том 69. № 276. С. 766-770.
6. Самуэльсон П. Э. Экономика / П. Э. Самуэльсон, В. Д. Нордхаус. М.: Вильямс, 2018. 1328 с.
7. Chandra P. VAT rebates and export performance in China: firm-level evidence / P. Chandra, Ch. X. Long // Journal of Public Economics. 2013. No. 102. Pp. 13-22.
8. Chen Ch.-H. The effect of export tax rebates on export performance: theory and evidence from China / Ch.-H. Chen, Ch.-Ch. Mai, H.-Ch. Yu // China Economic Review. 2006. Vol. 17. No. 2. Pp. 226-235.
9. Cui Zh. Yu. China's export tax rebate policy / Zh. Yu. Cui // China: An International Journal. 2003. Vol. 1. No. 2. Pp. 339-349.

10. Cutt J. Taxation and Economic Development in India / J. Cutt. New York: Praeger, 1969. 415 p.
11. Feldstein M. International trade effects of value-added taxation / M. Feldstein, P. Krugman // Taxation in the Global Economy / A. Razin, J. Slemrod (eds.); National Bureau of Economic Research. University of Chicago Press, 1990. Pp. 263-282.
12. Reuss F. G. Fiscal Policy for Growth without Inflation: The German Experiment / F. G. Reuss. Baltimore: Johns Hopkins Press, 1963. 320 p.
13. Yang S. Reforming value added tax in Mainland China: a comparison with the EU / S. Yang // Journal of Income. 2010. Vol. 20. No. 11. Pp. 1-31.

Olga M. KARPOVA¹
Igor A. MAYBUROV²

UDC 336.027

**DEVELOPMENT OF THE REGULATORY FUNCTION
OF VAT IN RUSSIA: PROSPECTS FOR BORROWING
THE CHINESE TAX REFUND PRACTICES**

¹ Senior Lecturer, Department of Financial
and Tax Management, Ural Federal University (Ekaterinburg)
olmkarpova@gmail.com; ORCID: 0000-0002-4982-5711

² Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head of the Department of Financial
and Tax Management, Ural Federal University (Ekaterinburg)
mayburov.home@gmail.com; ORCID: 0000-0001-8791-665X

Abstract

This article discusses the possible directions for the development of the regulatory function of the value-added tax (VAT) in Russia. The relevance of the study lies in the need to expand the set of tools to support the Russian exports. The aim of this work is to identify the possible directions for the development of the regulatory function of VAT.

The authors consider the functions of taxes and prove their thesis about the multifunctionality of VAT. They have distinguished four tax functions: fiscal, regulatory, control, and distribution — and provided the characteristics of each of them. The features of the implementation of the regulatory function of VAT in China are considered.

A key feature of the Chinese model is the application of differentiated rates to VAT refund amounts for exporting companies. This practice was introduced a year after the introduction of VAT and today is used as a tool to stimulate (or discourage) foreign trade companies.

In addition, the authors have identified three possible ways to use the Chinese experience in Russian conditions. The first direction involves differentiating the amounts of VAT deductions within the framework of the operation of the automated VAT control system (version 2): the

Citation: Karpova O. M., Mayburov I. A. 2020. “Development of the regulatory function of VAT in Russia: prospects for borrowing the Chinese tax refund practices”. Tyumen State University Herald. Social, Economic, and Law Research, vol. 6, no. 1 (21), pp. 178-198.
DOI: 10.21684/2411-7897-2020-6-1-178-198

most reliable companies receive the most deductions and vice versa. The second area involves the differentiation of VAT deduction amounts within the framework of industry charters: the most trustworthy organizations in the industry receive the largest deductions and vice versa. The third area involves the differentiation of VAT deductions in the framework of national projects: the largest deductions are provided for priority categories of goods.

To work in each of these directions, the authors propose a system of export coefficients. An assessment is given of possible distortion of the principle of VAT neutrality, which will inevitably occur when the role of the regulatory function is enhanced.

Keywords

Value added tax, the regulatory function of value added tax, the principle of neutrality, the Chinese model of value added tax, distortion of the principle of neutrality, export ratio.

DOI: 10.21684/2411-7897-2020-6-1-178-198

REFERENCES

1. Vishnevsky V. P. 2006. *Taxation: Theory, Problems, Solutions*. Donetsk: DonNTU, IEP NAS of Ukraine. 504 pp. [In Russian]
2. Gordon D., Mongeon S., Ponce S. 2014. "Incomplete VAT refunds to exporters: how do they affect China's export performance?" Working Paper CEPII, no. 5, pp. 5-10. [In Russian]
3. McConnell K. R. 2001. *Principles, Problems and Politics*. Moscow: INFRA-M. 1028 pp. [In Russian]
4. Malysh E. V. 2017. *Taxes and Taxation*. Ekaterinburg: Ural Federal University. 112 pp. [In Russian]
5. Musgrave R. A. 1959. "Theory of public finance". *Economic Journal*, vol. 69, no. 276, pp. 766-770. [In Russian]
6. Samuelson P. E., Nordhaus W. D. 2018. *Economics*. Moscow: Williams. 1328 pp. [In Russian]
7. Chandra P., Long Ch. X. 2013. "VAT rebates and export performance in China: firm-level evidence". *Journal of Public Economics*, no. 102, pp. 13-22.
8. Chen Ch.-H., Mai Ch.-Ch., Yu H.-Ch. 2006. "The effect of export tax rebates on export performance: theory and evidence from China". *China Economic Review*, vol. 17, no. 2, pp. 226-23
9. Cui Zh. Yu. 2003. "China's export tax rebate policy". *China: An International Journal*, vol. 1, no. 2, pp. 339-349.
10. Cutt J. 1969. *Taxation and Economic Development in India*. New York: Praeger. 415 pp.
11. Feldstein M., Krugman P. 1990. "International trade effects of value-added taxation". In: Razin A., Slemrod J. (eds.). *Taxation in the Global Economy*, pp. 263-282. University of Chicago Press; National Bureau of Economic Research.
12. Reuss F. G. 1963. *Fiscal Policy for Growth without Inflation: The German Experiment*. Baltimore: Johns Hopkins Press. 320 pp.
13. Yang S. 2010. "Reforming value added tax in Mainland China: a comparison with the EU". *Journal of Income*, vol. 20, no. 11, pp. 1-31.