

ПРЕИМУЩЕСТВА И НЕДОСТАТКИ КОСВЕННОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

ТУРБИНА НАТАЛИЯ МИХАЙЛОВНА

ФГБОУ ВО «Тамбовский государственный университет имени Г. Р. Державина»,
г. Тамбов, Российская Федерация, e-mail: natturbina78@mail.ru

ЧЕРЕМИСИНА ТАТЬЯНА НИКОЛАЕВНА

ФГБОУ ВО «Тамбовский государственный университет имени Г. Р. Державина»,
г. Тамбов, Российская Федерация, e-mail: t_cheremisina@mail.ru

ЧЕРЕМИСИНА НАТАЛИЯ ВАЛЕНТИНОВНА

ФГБОУ ВО «Тамбовский государственный университет имени Г. Р. Державина»,
г. Тамбов, Российская Федерация, e-mail: cheremisina06@mail.ru

В статье рассматривается проблема нахождения оптимального соотношения экономической эффективности налогообложения и социальной справедливости на примере соотношения прямого и косвенного налогообложения. Рассматривается правильность выработки налоговой политики на определении фискального и регулирующего значения соотношения прямых и косвенных налогов. Приводится анализ моделей соотношения прямых и косвенных налогов в зарубежных странах. Рассмотрены особенности функционирования таких моделей, как: евроконтинентальная, англосаксонская, латиноамериканская и смешанная налоговые системы. Определено, что Россия соответствует большинству признаков, характерных для латиноамериканской модели формирования бюджетов. Приводятся данные статистики о том, что косвенные налоги всегда и везде являлись высокодоходным источником бюджета. Проанализировано соотношение прямого и косвенного налогообложения в России за период с 2007 по 2014 гг. по уровням бюджетов бюджетной системы: консолидированный бюджет РФ и федеральный бюджет РФ. Приведены данные о поступлении прямых и косвенных налогов в консолидированный бюджет РФ за период с 2007 по 2014 гг. Основное внимание в статье уделено исследованию роли косвенных налогов: НДС и акцизам. Изучены факторы внедрения и прочного обоснования в налоговой системе НДС. Рассмотрены фискальные и регулирующие преимущества косвенных налогов для государства. Определены неоспоримые преимущества взимания косвенных налогов в условиях инфляции, так как они более абстрагированы от формирования элементов цены и начисляются на цену в целом, что дает стабильное корригированное поступление доходов в бюджетную систему. Косвенное налогообложение фильтрует вторичный денежный поток, осажая в бюджетную систему часть доходов, ушедших из-под прямого налогообложения.

Ключевые слова: косвенное налогообложение, НДС, акцизы, соотношение прямого и косвенного налогообложения, преимущества косвенного налогообложения

Одной из важнейших задач государства в области налогообложения на современном этапе является нахождение оптимального соотношения экономической эффективности и социальной справедливости. Концепция социально-рыночных экономических отношений требует создания уравновешенных решений в области налогообложения: не «мира изобилия для немногих» и не «социалистического дефицита для всех» [1].

Исследования взаимосвязей и тенденций в социально ориентированных мировых экономиках опираются на конкретные показатели экономико-социальной направленности налоговых систем,

важнейшим из которых является показатель соотношения прямых и косвенных налогов.

Соотношение прямого и косвенного налогообложения позволяет определить возможность применения существующих методов (фискальными или регулирующими) формирования доходов бюджетов. Правильное определение долей изъятия прямых и косвенных налогов способствует выработке эффективной налоговой политики государства.

В налогообложении зарубежных стран с учетом соотношения прямых и косвенных налогов выделяют следующие модели: евроконтинентальную, англосаксонскую, латиноамериканскую и

смешанную налоговые системы. В таблице 1 приведены данные по соотношению прямого и косвенного налогообложения в странах, применяющих различные модели налогообложения.

Англосаксонская модель характерна для таких стран, как Австралия, Великобритания, США, Германия, Италия, Канада и др. В данной модели

основное внимание уделяется прямым налогам с физических лиц. Доля косвенных налогов весьма незначительна. Например, в структуре налоговых поступлений Великобритании в 2013-2014 гг. удельный вес таких налогов, как налог на доходы, социальные отчисления, часть из которых оплачивается гражданами, составляет около 55 % [2].

Таблица 1

Соотношение прямого и косвенного налогообложения в мировой практике, % [2]

№№ пп.	Модель налогообложения	Страны, в которых применяется данная модель	Соотношение прямого и косвенного налогообложения, %	
			Прямое налогообложение	Косвенное налогообложение
1.	Англосаксонская	США, Германия, Италия, Австралия, Великобритания, Канада и др.	60-65 % (ориентирована на налоги с физлиц, соц. отчисления)	35 %
2.	Евроконтинентальная	Германия, Нидерланды, Франция, Австрия, Бельгия	40 % (ориентирована на соц. страхование)	60 %
3.	Латиноамериканская	Чили, Боливия, Перу, Бразилия, Мексика и др.	55 %	45 %
4.	Смешанная	Япония, Аргентина, Италия и др.	40 % (ориентирована на взимание страховых взносов)	60 %

Аналогичная картина наблюдается и по странам - членам ОЭСР, хотя там этот процент в целом ниже. В США подоходный налог с физических лиц составляет 44 % всех доходов, в Германии – 38 %.

Евроконтинентальная модель характерна для таких стран, как Германия, Нидерланды, Франция, Австрия, Бельгия. Данная модель характеризуется высокой долей отчислений на социальное страхование. Так, в Германии поступления от отчислений на социальное страхование составляют более 45 % от общей величины доходов бюджета и 22 % от косвенных налогов.

Такие страны, как Бразилия, Мексика, Чили, Боливия, Перу и другие, в связи с высоким уровнем инфляции применяют латиноамериканскую модель налогообложения, которая ориентирована на обложение традиционными косвенными налогами.

Во избежание зависимости бюджета от отдельных видов налогов, государства выбирают смешанную модель налогообложения, которая сочетает в себе черты других моделей. Смешанная модель налогообложения применяется в Японии, где структура налоговых поступлений примерно такая же, как и в государствах с англосаксонской моделью. Однако приоритет отдан не подоходному налогообложению, а взиманию страховых взносов. Ряд авторов относят к этой модели Аргентину и Италию. В Италии, например, при значительной

доле косвенных налогов удельный вес прямых составляет 36 %.

Следует отметить, что в экономически развитых странах (Великобритания, Германия, Финляндия, Канада, Япония и США) отмечается тенденция смещения в сторону прямого налогообложения. Вместе с этим ориентация на косвенное налогообложение наблюдается и в таких высокоразвитых странах, как Австралия, Италия и Швеция.

В то же время нельзя не отметить, что при обосновании соотношения прямого и косвенного налогообложения оптимальных налоговых теорий для всех стран не существует. Поскольку, кроме объективных факторов (доход, уровень потребления), в соотношении прямого и косвенного налогообложения необходимо учитывать национальные особенности населения страны, размеры всех видов потребления и потребностей.

Россия соответствует большинству признаков, характерных для латиноамериканской модели формирования бюджетов. Это обусловлено тем, что, во-первых, формирование налоговой системы происходило в условиях высокого уровня инфляции и, во-вторых, достаточной простотой администрирования косвенных налогов. Российская налоговая система в современном виде существует около 20 лет, в отличие от налоговых систем многих развитых государств, которые формировались столетиями. Тем не

менее, с развитием налоговой системы Российской Федерации роль и удельный вес прямых налогов имеет тенденцию к повышению.

О том, что косвенные налоги всегда и везде являлись высокодоходным источником бюджета,

подтверждено историей и официальной статистикой (табл. 2).

Из таблицы 2 видно, что в конце XIX в. и начале 20-го бюджеты крупных государств пополнялись в большей степени за счет косвенных налогов.

Таблица 2

Соотношение между прямыми и косвенными налогами в общей сумме налоговых поступлений, млн руб. [3]

на рубеже XIX-XX вв.	Общая налоговая сумма поступлений	Налоги		Доля косвенных налогов в общей сумме налоговых поступлений, %
		прямые	косвенные	
Россия, 1889 г.	4120,6	270,0	3850,6	93,4
Англия, 1900-1901 гг.	2922,5	531,3	2391,2	81,8
Италия, 1899-1900 гг.	1714,8	481,3	1232,5	71,9
Бельгия, 1900 г.	452,9	56,1	396,2	87,6
Голландия, 1900 г.	303,9	71,4	232,5	76,5
Австрия, 1898 г.	1763,8	301,6	1462,2	82,9
Венгрия, 1898 г.	1220,5	242,0	977,6	80,1
Испания, 1900 г.	886,0	376,0	510,0	57,6
Франция, 1890 г.	3492,0	515,7	2976,3	85,2

Соотношение прямого и косвенного налогообложения в России проанализировано за период с 2007 по 2014 гг. (табл. 3) по уровням бюджетов бюджетной системы: консолидированный бюджет РФ и федеральный бюджет РФ.

Всего по налоговым и неналоговым доходам наблюдается тенденция роста, соотношение пря-

мых и косвенных налогов – равномерно, в одинаковой процентной доле каждый год.

Тенденция поступления доходов от прямых и косвенных налогов отражает спад прямых налогов в 2009 г.: поступления уменьшились на 1 841,5 млн руб., по сравнению с 2008 г. Далее поступления прямых налогов только увеличивались, в 2012 г. поступления составили 8 179, 5 млн руб.

Таблица 3

Поступления прямых и косвенных налогов в консолидированный бюджет РФ за период с 2007 по 2014 гг., млн руб.

Год	Всего налоговых и неналоговых доходов, млн руб.	Всего налоговых доходов		В том числе:				Неналоговые доходы, млн руб.
		млн руб.	%	Прямые налоги		Косвенные налоги		
				млн руб.	%	млн руб.	%	
2007	6 955, 2	6 951,0	100	5 236,4	75	1 714,6	25	4,2
2008	7 948, 9	7 944,2	100	6 590,8	83	1 353,4	17	4,7
2009	6 288, 3	6 283,9	100	4 749,3	76	1 534,7	24	4,4
2010	7 662, 9	7 659,5	100	5 834,0	76	1 825,5	23	3,4
2011	9 719, 6	9 715,2	100	7 266,0	75	2 449,2	25	4,4
2012	10 958, 2	10 954,0	100	8 179,6	75	2 774,4	25	4,2
2013	11 331,5	11 327,2	100	8 506,5	75	2 820,7	25	4,3
2014	12 674,4	12 670,2	100	9 489,8	75	3 180,4	25	4,2

Небольшой спад косвенных налогов произошел в 2008 г., далее поступления от косвенных налогов возрастали.

Российская система налогообложения замышлялась исходя из того, что прямые налоги будут играть роль экономического регулятора, а косвенные выполнять фискальную функцию. Косвенные налоги имеют ряд преимуществ. К примеру, число плательщиков ограничено в сравнении с прямыми

и более контролируемо. Помимо этого, государство способно с помощью косвенных налогов влиять на цену товаров, и как следствие – структуру народного потребления. Учитывая, что государственная власть всегда стремится создать систему налогообложения, которая могла бы сделать процесс уплаты налога в казну как можно более незаметным, косвенные налоги в этом отношении являются идеально релевантными [4].

Поэтому неудивительно, что, несмотря на некоторое снижение доли косвенных налогов в бюджете Российской Федерации, она продолжает оставаться внушительной: порядка 7 % в ВВП страны, 25 % в консолидированном бюджете РФ [5]. Всего же в России два вида косвенных налогов – налог на добавленную стоимость и акцизы. Ключевую для государства роль в данном тандеме играет НДС – его доля в налоговых доходах консолидированного бюджета – 18 %, федерального бюджета – 25 % [4].

НДС пришел на смену утратившему свою жизнеспособность в связи с инфляцией в экономике налогу с оборота. Его становлению и прочному внедрению в практику налогообложения способствовали такие факторы, как:

1. Чрезмерная тяжесть прямого налогообложения, частота случаев уклонения от уплаты прямых налогов.

2. Постоянный дефицит бюджета, необходимость в расширении налогооблагаемой базы и повышения эффективности налогообложения.

3. Необходимость в усовершенствовании существующих налоговых систем, приведение их в соответствие требованиям современной рыночной экономики.

4. Незначительная зависимость от внешнеэкономической конъюнктуры [6].

Косвенные налоги имеют привлекательность по многим позициям: это и возвратный характер при реализации для производителей и предпринимателей, и стабильный источник поступлений в бюджетную систему; при наличии набора косвенных налогов и дифференцированных ставок по ним получаем прогрессивный, а, следовательно, справедливый метод обложения доходов различных социальных групп. Рассмотрим более подробно каждый из этих факторов.

Кроме фискальной способности, следует также отметить и другие свойства современных косвенных налогов, которые востребованы настоящими экономическими условиями.

Косвенные налоги, применяемые в условиях инфляции, являются более надежным источником, нежели прямые, так как они более абстрагированы от формирования элементов цены и начисляются на цену в целом, что дает стабильное скорректированное поступление доходов в бюджетную систему.

Косвенное налогообложение фильтрует вторичный денежный поток, осажая в бюджетную систему часть доходов, ушедших из-под прямого налогообложения. Доходы физических лиц, не подпадающие под прямое налогообложение, могут быть использованы на потребление, которое в основной своей массе облагается косвенными нало-

гами. Посредством оптовой и розничной торговли часть неучтенного дохода мобилизуется в бюджетную систему в виде налога на добавленную стоимость, акцизов, а до 2004 г. и налога с продаж [6].

Следует также заметить, что на российском рынке значительную долю в реализации составляют импортные продукты либо продукты с импортсоставляющей долей, поэтому подавляющая часть налоговых поступлений от этого сегмента экономики будет именно за счет косвенных налогов.

По предположительным оценкам экономистов-аналитиков, «теневого» капитал создает более 49 % объемов ВВП. «Теневой» бизнес создает диспропорции в структуре экономики, он стимулирует быстрый рост потребительского сектора. Неучтенные доходы, ушедшие из-под прямого обложения, попадают под обложение косвенными налогами.

Снижение налоговой нагрузки, в частности, за счет уменьшения налоговых ставок на прибыль и применения унифицированной ставки на доходы физических лиц высвобождает большой объем прибыли и доходов в личное распоряжение хозяйствующего субъекта, и, следовательно, стимулируется инвестиционная и покупательная деятельность. Инвестиции опосредованно также попадают под косвенное налогообложение. Таким образом, косвенные налоги – стабильный и неиссякаемый источник бюджетной системы.

Утверждение, что современные косвенные налоги регрессивны и тяжким бременем ложатся на покупателей, особенно на группу лиц с низкими доходами, потеряло свою актуальность; регрессивность – это прошлое дореволюционных акцизов.

Аккумуляция косвенных налогов в бюджете и их превалирующий характер в нем дают возможность перераспределения государством в пользу малообеспеченных слоев населения. Кроме обеспечения функций самого государства, которое включает расходы на содержание аппарата управления, оборону и т. п., полученные средства идут и на социальные выплаты, культуру, образование, научные расходы, т. е. тем категориям граждан, которые не платят высоких косвенных налогов.

Следует также отметить, что расход на конечное потребление у малообеспеченных граждан приходится в основном на питание. С увеличением дохода делается акцент на расходы непродовольственного характера и дорогостоящие услуги: именно в этой части происходит усиление обложения косвенными налогами, вследствие чего возрастает и регрессивность косвенных налогов.

Косвенные налоги являются необходимой составной частью справедливого налогообложения.

Они позволяют более равномерно распределить налоговое бремя между плательщиками.

Современные косвенные налоги являют пример развития передовой финансовой мысли. Именно косвенные налоги претерпели самые крупные изменения в финансовой практике. Суммарные косвенные налоги приобрели черты налогов прогрессивных и пропорциональных. Демократизация государства выдвигает новые требования к налогообложению, смещаются акценты на его прогрессивность и пропорциональность, что делает косвенные налоги востребованными [7].

Однако, несмотря на всю прогрессивность и привлекательность, косвенное налогообложение имеет и ряд недостатков. Так, НДС является достаточно сложным в администрировании, трудности с обоснованием налоговых вычетов и возмещением НДС препятствуют выходам российских компаний на мировой рынок, также при его возмещении часто используются различного рода «грязные» схемы (например, создание «фирм-однодневок», коррупционная деятельность). Еще одной проблемой является невозможность восполнения существенного дефицита региональных и местных бюджетов: существуют предложения по введению налога с продаж в их пользу, однако сделать это можно лишь при сохранении НДС (иначе, учитывая его роль, невозполнимыми будут потери федерального бюджета). Но, по мнению ученых и специалистов, такая реформа попросту невозможна из-за достаточно высокой налоговой нагрузки на экономику и социального резонанса вследствие подобных изменений.

Не все гладко и в акцизном налогообложении: растут акцизные ставки, расширяется список подакцизных товаров, что не может не привести к росту теневой экономики. По оценкам специалистов, рынок алкогольной продукции в России на сегодняшний день благодаря акцизам состоит на 35 % из легальной продукции, на 35 % – из суррогатов, нелегальной – 30 %. Невыплаченные акцизы составляют большую часть прибыли «нелегалов», повышение акциза в совокупности с оставлением прежней планки минимальной отпускной цены ведет к появлению широких демпинговых возможностей. В связи с этим можно сделать вывод, что повышение акцизных ставок не может решить проблемы дефицита бюджета.

Противники косвенного налогообложения утверждают, что оно тормозит продвижение товара от продавца к покупателю, однако косвенные налоги имеют индифферентный характер по отношению к производителю и продавцу, при условии качества, спроса и разумного подхода к ценообра-

зованию продукта. Безусловно, при этом утяжеляется цена товара или услуги, но при реализации происходит возмещение начисленного налога. В данном случае можно говорить о стимулирующей функции косвенных налогов, так как хозяйствующий субъект должен производить или брать на реализацию конкурентоспособную продукцию с позиций качества и цены. Ввиду того, что косвенные налоги начисляются на сформированную цену и служат лишь отражением ее в фиксированной ставке, имеется возможность и необходимость регулировать элементы себестоимости, а также прибыль для достижения соответствующего спроса на продукцию по предлагаемой цене, тем более что снижение прямых налогов содействует этому [7].

Анализ соотношения прямого и косвенного налогообложения в Российской Федерации, а также структура прямых и косвенных налогов при формировании налоговых доходов консолидированного и федерального бюджетов РФ показал, что далеко не все налоги «работают» в полную силу. Мы видим, что в группе прямых налогов не работает налог на имущество физических лиц. В группе косвенных налогов очень малы поступления акцизов по подакцизным товарам, ввозимым на территорию РФ.

Несмотря на то, что в последние годы были проведены существенные преобразования в ходе реформирования налоговой системы Российской Федерации, остаются проблемы, требующие решения. Одной из основных является проблема мобилизации прямых и косвенных налогов в бюджетную систему РФ.

Литература

1. Гашенко И. В. Генезис соотношений прямого и косвенного налогообложения // Экономические науки. 2009. № 5(54). С. 49-56.
2. Бархатова Т. А., Кузнецова З. П. Роль прямых и косвенных налогов в формировании бюджетов бюджетной системы российской федерации // Теория и практика сервиса: экономика, социальная сфера, технологии. 2013. № 4. С. 200-206.
3. Гуревич С. В. Роль и возможности косвенного налогообложения в налоговой системе // Вестник Иркутского государственного технического университета. 2014. № 12. С.252-256
4. Усенков И. А. Роль и перспективы косвенного налогообложения в Российской Федерации // Законность и правопорядок в современном обществе. 2015. № 27. С. 100-103
5. Турбина Н. М. Налоговая политика России: историческое развитие и современное состояние // Социально-экономические явления и процессы. Тамбов, 2014. № 10. С. 102-105.
6. Мамаду Б., Турбина Н. М., Владимирова С. В. Место и роль налоговой политики в системе госу-

дарственного регулирования // Социально-экономические явления и процессы. Тамбов, 2015. № 7. С. 184.

7. Турбина Н. М., Мялкина А. Ф. Особенности налоговой политики в периоды финансовой нестабильности // Социально-экономические явления и процессы. Тамбов, 2014. № 6. С. 56-60.

References

1. Gashenko I. V. Genezis sootnoshenij pryamogo i kosvennogo nalogooblozheniya [Genesis of ratios of direct and indirect taxation] // Ekonomicheskiye nauki. 2009. № 5(54). S. 49-56.

2. Barkhatova T. A. Rol' pryamykh i kosvennykh nalogov v formirovanii byudzhetrov byudzhetnoj sistemy Rossijskoj federatsii [Role of direct and indirect taxes in formation of budgets of the budgetary system of the Russian Federation] / T. A. Barkhatova, Z. P. Kuznetsova // Teoriya i praktika servisa: ekonomika, sotsial'naya sfera, tekhnologii. 2013. № 4. S. 200-206.

3. Gurevich S. V. Rol' i vozmozhnosti kosvennogo nalogooblozheniya v nalogovoj sisteme [Role and possibilities of indirect taxation in the taxation system] // Vestnik

Irkutskogo gosudarstvennogo tekhnicheskogo universiteta. 2014. № 12. S. 252-256.

4. Usenkov I. A. Rol' i perspektivy kosvennogo nalogooblozheniya v Rossijskoj Federatsii [Role and the prospects of indirect taxation in the Russian Federation] // Zakonnost' i pravoporyadok v sovremennom obshchestve. 2015. № 27. S. 100-103.

5. Mamadu B., Turbina N. M., Vladimirova S. V. Mesto i rol' nalogovoj politiki v sisteme gosudarstvennogo regulirovaniya [The place and role of tax policy in system of state regulation] // Sotsial'no-ekonomicheskiye yavleniya i protsessy. Tambov, 2015. № 7. S. 7-13.

6. Turbina N. M. Nalogovaya politika Rossii: istoricheskoye razvitiye i sovremennoye sostoyaniye [Tax policy of Russia: historical development and current state] // Sotsial'no-ekonomicheskiye yavleniya i protsessy. Tambov, 2014. № 10. S. 102-105.

7. Turbina N. M., Myalkina A. F. Osobennosti nalogovoj politiki v periody finansovoj nestabil'nosti [Features of tax policy during the periods of financial instability] // Sotsial'no-ekonomicheskiye yavleniya i protsessy. Tambov, 2014. № 6. S. 56-60.

* * *

ADVANTAGES AND SHORTCOMINGS OF INDIRECT TAXATION

TURBINA NATALIYA MIKHAYLOVNA

Tambov State University named after G. R. Derzhavin,
Tambov, the Russian Federation, e-mail: natturbina78@mail.ru

CHEREMISINA TATYANA NIKOLAEVNA

Tambov State University named after G. R. Derzhavin,
Tambov, the Russian Federation, e-mail: t_cheremisina@mail.ru

CHEREMISINA NATALIYA VALENTINOVNA

Tambov State University named after G. R. Derzhavin,
Tambov, the Russian Federation, e-mail: cheremisina06@mail.ru

In article the authors considered the problem of finding of an optimum ratio of economic efficiency of the taxation and social justice on the example of a ratio of direct and indirect taxation and correctness of elaboration of tax policy on definition of the fiscal and regulating value of a ratio of direct and indirect taxes. The authors provided analysis of models of a ratio of direct and indirect taxes in foreign countries and considered features of functioning of such models: the eurocontinental, Anglo-Saxon, Latin American and mixed taxation systems. The authors defined that Russia corresponds to the majority of the signs characteristic of the Latin American model of formation of budgets, gave statistical data that indirect taxes were always and everywhere a highly profitable source of the budget, analyzed the ratio of direct and indirect taxation in Russia from 2007 for 2014 on levels of budgets of the budgetary system: the consolidated budget of the Russian Federation and the federal budget of the Russian Federation and provided data on receipt of direct and indirect taxes to the consolidated budget of the Russian Federation from 2007 for 2014. The authors paid the main attention to a research of a role of indirect taxes: VAT and excises. The authors studied factors of introduction and strong justification in the taxation system of the VAT, considered the fiscal and regulating advantages of indirect taxes to the state, defined indisputable advantages of collection of indirect taxes in the conditions of inflation as they are more abstracted from formation of elements of the price and are charged on the price in general that gives stable corrected receipt of the income in the budgetary system. Indirect taxation filters a secondary cash flow, besieging a part of the income which left from under direct taxation in the budgetary system.

Key words: indirect taxation, VAT, excises, ratio of direct and indirect taxation, advantage of indirect taxation