

**Клюкович З.А.**, зав. каф. РИС ЮРГУЭС,  
**Крамсков А.С.**, аспирант РИС ЮРГУЭС

## **Роль и место прямых и косвенных налогов в практическом механизме налогообложения регионов России**

*В данной статье проанализировано формирование системы налогов с позиции видового соотношения прямого и косвенного налогообложения. Определены, роль и место прямых налогов и отображена их правовая сущность. Исследована взаимосвязь и границы формирования прямого и косвенного налогообложения. Проанализированы преимущества и недостатки обоих видов налогов. Рассмотрен вопрос о пропорциях прямого и косвенного налогообложения с учетом практики других стран. Выявлена региональная специфика прямого налогообложения.*

Формирование налоговой системы и ее институтов определение их количества, структуры и обязанностей зависит во многом от экономической ситуации в стране. Поскольку региональная система налогообложения является элементом составом общей налоговой системы государства, необходим анализ условий становления последней.

Переход к рыночным отношениям в начале 90-х гг., возникновение новых структур и методов управления потребовали решения вопросов о степени государственного регулирования народного хозяйства отдельных территорий, разработке принципиально иных, эффективных экономических стимулов.

Изменение форм собственности, правового статуса предприятий и организаций требовало немедленной ломки существующей системы налогообложения, новая должна была строиться так, чтобы отвечать требованиям рыночной экономики.

Поэтому после приватизации предприятий и организаций возникли особые виды налоговых технологий, они были специфичны и ориентированы на субъекты рынка с определенными формами собственности.

Разработка законов, приспособленных под новую экономическую политику, достаточно наглядно проявилась в различных формах налогообложения: для малых предприятий, акционерных обществ, товариществ с ограниченной ответственностью, совместных предприятий, предприятий коммерческого типа, государственных.

Коммерческие структуры формировались на базе национализированных предприятий с использованием государственного капитала. Смена собственности шла на фоне экономического и финансового кризисов, нарастающей инфляции.

Правительство ситуацией не управляло, иссякал бюджет, падали объемы

производства. Отношения собственности имели еще пока слабую правовую защищенность, несмотря на полную обособленность некоторых предприятий от государства. Финансовая система в этот период была наиболее специфичной, чем за все время ее существования в нашем государстве. Созданная налоговая система была более жесткой структурой по сравнению с ранее действующей, вся последующая трансформация была направлена на совершенствование механизма налоговой системы, в том числе видовую оптимизацию налогов, применяемых на практике.

Если рассматривать саму систему налоговых платежей как целостную, следует допустить, что она состоит из отдельных элементов, а именно из налогов, сборов и пошлин. Любой налоговый платеж будет являться способом реализации либо прямого, либо косвенного механизма налогообложения, это дает основание утверждать, что систему налоговых платежей можно условно представить как состоящую из двух элементов, а именно, во-первых, из совокупности прямых и, во-вторых, из совокупности косвенных налоговых платежей.

Этап трансформационного процесса по-новому определяет в налоговой системе России роль и место прямых налогов, правовая сущность которых заключается в отчуждении собственности налогоплательщика. Прямые налоги, являющиеся одним из элементов налоговой системы, весьма специфичны по определению тех же сущностных характеристик.

При использовании прямых налогов восполнение изъятой у плательщика собственности не компенсируется потребителем товара, что не трансформирует их экономическую сущность. В прямых налогах, в наибольшей степени соизмеряются две функции – стимулирующая и контрольная, обеспечивающие рациональность налогового механизма. В связи с чем они не способствуют субъективистскому управлению перераспределением собственности в отличие от косвенных.

Гносеологические основы науки о налогообложении позволяют выявить механизм оптимального сочетания прямых и косвенных налогов в действующей налоговой системе.

Исследование взаимосвязи прямого и косвенного налогообложения показало, что налоговое переложение относится к налоговым отношениям, представляющим одну из форм взаимодействия субъектов производства и государства и реализуется с помощью механизма цен, ведет к их последовательному цепному изменению.

Не будучи напрямую связаны с производством, косвенные налоги, в отличие от прямых, оказывают значительное влияние на его объемы, процесс распределения и перераспределения совокупного общественного продукта. Усиление политики в сторону прямых налогов способствует увеличению платежеспособного спроса потребителей сокращает налоговое бремя населения, не ведет к дополнительной денежной эмиссии, росту оборотных фондов, за счет сокращения основных.

Несмотря на значительные преимущества прямых, полная замена ими косвенных налогов представляется нереальной даже в условиях развитой экономики, не говоря уже о слаборазвитых странах.

Для достижения известного в экономической теории оптимума по В. Пети налогообложении должно выполняться условие, когда пределы использования регрессивных по своей сути косвенных налогов в обществе будут ограничены рамками прогрессивного прямого налогообложения.<sup>1</sup>

Но при этом следует иметь в виду, что излишняя прогрессивность прямого налогообложения также недопустима.

Только в этом случае можно говорить об экономике благосостояния и о социальном равенстве. Соотношение между двумя группами налогов в конкретный исторический момент и в конкретной стране будет зависеть от экономических, национальных и территориальных особенностей развития государства. Приверженцы такого мнения считают, что совершенно бессмысленно ставить дилемму: или косвенные — или прямые налоги.<sup>2</sup>

Необходимо подчеркнуть, что более актуальными для экономической теории являются вопросы о пропорциях прямых и косвенных налогов в налоговых системах государств и о факторах, оказывающих влияние на них.

Определение таких пропорций является делом непростым и требует детального анализа особенностей экономического развития конкретных стран,

Россия должна учитывать опыт высокоразвитых стран, давно использующих эффективную модель сочетания прямого косвенного налогообложения.

Преобладание в налоговых системах многих развивающихся стран косвенных налогов объективно обусловлено. В этом находит свое выражение крайняя бедность подавляющего большинства населения, при которой массовый плательщик фактически лишен недвижимого имущества, а доход, которым он располагает, столь низок, что невозможно даже изъять минимальную сумму в виде прямого налога.

Таким образом, бедность ставит подавляющее большинство населения развивающихся стран вне обложения прямыми налогами, в частности, подоходным и поимущественным. Косвенными налогами облагаются зрелищные, транспортные услуги, сфера бытового обслуживания.

К косвенным налогам относятся акцизы, фискальные монополии и таможенные пошлины, а также примыкающие к косвенным налогам сборы (гербовый, судебный, нотариальный и другие). Они составляют значительный удельный вес в доходах бюджета. Косвенное обложение в некоторых странах достигает 60-70% всех налоговых поступлений. Рекорд принадлежит Индии, где косвенные налоги дают 83% прироста общей суммы доходов.

В прямом налогообложении освободившихся стран самым значительным и наиболее распространённым выступает подоходный налог, он взима-

---

<sup>1</sup> Пети В. Экономические и статистические работы /Пер. с англ. М.: Соцэкгиз, 1940.

<sup>2</sup> Гаджиев Р. Г. О соотношении прямого и косвенного налогообложения// Финансы № 3, 2000. – С. 24

ется как с граждан, так и с компаний. В разных странах он имеет различные наименования: налог на торгово-промышленную прибыль, налог на заработную плату, налог с компаний и так далее. В каждой стране по этому налогу принимается множество поправок и изменений, неоднократно трансформируются условия действия данного налога, но основные признаки его остаются неизменными.

Важной характеристикой современных налоговых систем развитых стран является их структура. Приведенная ниже таблица отображает ставки основных представителей прямого налогообложения в развитых странах.

Таблица 1 - Ставки основных бюджетообразующих прямых налогов в развитых странах

Страны	Налог на прибыль	НДФЛ
Франция	35,4	58,0
Швеция	28,0	55,5
Китай	33,0	45,0
Италия	34,0	45,0
Венгрия	16,0	38,0
Япония	40,9	50,0
США (Нью-Йорк)	46,0	47,0
Великобритания	30,0	40,0
Литва	15,0	33,0
Россия	24,0	13,0

Соотношение прямых и косвенных налогов имеет определенные особенности в разных странах. Так, в США, Японии, Канаде, Англии преобладают прямые налоги. Во Франции — косвенные, из которых основными являются: налоги на потребление, акцизы, взносы предпринимателей в фонды социального страхования. Германия, Италия имеют достаточно уравновешенную структуру налогов (доля косвенных налогов в Германии — 45,2%, в Италии — 48,9%).

Эволюция структуры налоговых систем развитых стран и современная практика налогообложения свидетельствуют о закономерной зависимости соотношения прямых и косвенных налогов от следующих причин: жизненного уровня преобладающей части населения; совершенства механизма взимания налогов, его способности свести к минимуму уклонение от налогообложения; уровня налоговой культуры; общей ориентации западных обществ на социальный компромисс, решение наиболее острых социальных проблем; традиции налогообложения.

Очевидна связь между соотношением прямых и косвенных налогов и уровнем налоговой культуры. Так как именно налоговая культура, влияющая

на эффективность взимания налогов, масштабы уклонения от уплаты, вместе с другими причинами создает условия для повышения роли прямых налогов. Объясняется это тем, что поступления от основных видов прямых налогов — налогов на прибыль и налога на доходы физических лиц — зависят от правильности декларирования доходов, а последняя — как от уровня налогообложения (умеренные налоги делают экономически нецелесообразным уклонение от них, так как некоторые способы уклонения требуют больших затрат на их осуществление), так и от налоговой культуры,

Изменение соотношения между прямыми и косвенными налогами в пользу первых стало также следствием роста ориентации западных обществ на социальный компромисс, что обусловило подчинение налоговых систем принципу социальной справедливости. Реализация этого принципа требует установления оптимальной структуры налоговой системы, то есть оптимального соотношения между прямыми и косвенными налогами. Известно, что прямые-налоги ставят уровень налогообложения в прямую зависимость от уровня доходов, считаются более справедливыми, чем непрямые, так как последние не только не зависят от размера доходов, а и имеют регрессивный характер. Развитие прямого налогообложения с высокими прогрессивными ставками, присущими налоговым системам западных стран, в 50—70-х гг. дало возможность переложить основную тяжесть налогов на наиболее обеспеченные слои населения и использовать аккумулированные государством финансовые ресурсы для реализации социальных программ, государственных заказов, капиталовложений.

Одной из важных причин развития косвенных налогов в странах ЕЭС стала, наряду с историческими традициями, настойчиво проводимая политика унификации налоговых систем стран сообщества. Политика унификации была провозглашена с самого начала интеграционных процессов в Западной Европе. В наше время результатом этой политики стало сближение методов взимания косвенных налогов, тогда как в сфере прямого налогообложения отдельным странам предоставляется большая самостоятельность.

При анализе соотношения прямого и косвенного налогообложения следует учитывать мнение С.В. Гуревича, кандидата экономических наук, по его словам косвенное налогообложение является более гибким инструментарием в налоговом механизме - «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».<sup>3</sup>

Снижение налогового бремени на производство наиболее эффективно путем уменьшения прямых налогов т.к. прямое налогообложение в отличии от косвенного в большей степени носит безвозвратный характер. Снижение

---

<sup>3</sup> Гуревич С.В. Косвенное налогообложение в реформируемой налоговой системе//Финансы.-2004.-№3.-С.-33.

ставок налога на прибыль, налога на доходы физических лиц, позволяет предприятию получить больше средств в собственное распоряжение.

Косвенные налоги имеют привлекательность по многим позициям, т.к.:

- возвратный характер при реализации для производителей и предпринимателей;
- 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.

Косвенное налогообложение тормозит продвижение товара от продавца к потребителю. Косвенные налоги имеют индифферентный по отношению к производителю и продавцу, при условии качества спроса и разумного подхода, к ценообразованию продукта. Данные налоги утяжеляют цену товара или услуги, но при реализации происходит возмещение начисленного налога. В этом случае можно говорить о стимулирующей функции косвенных налогов, т.к. хозяйствующий субъект должен производить или брать на реализацию конкурентоспособную продукцию с позиции качества и цены.

В виду того, что косвенные налоги начисляются на сформированную цену, и служат лишь отражением её 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.

Мы полагаем, косвенные налоги, применяемые в условиях галопирующей инфляции, являются более надежным источником нежели прямые, т.к. они более абстрагированы от элементов цены, и начисляются на цену в целом, что дает стабильное поступления доходов в бюджетную систему.

Косвенное налогообложение в отличие от прямого фильтрует вторичный денежный поток, осаживая в бюджетную систему часть доходов, ушедших из под прямого налогообложения. Доходы физических лиц не попавших под прямое налогообложение, могут быть использованы на потребление, которое в основной массе облагается косвенными налогами. По средствам 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.

За последние годы на российском рынке значительную долю в реализации составляют импортный продукт поэтому, поэтому подавляющая часть поступлений от этого сегмента экономики будет именно за счет косвенных налогов.

По оценкам экономистов «теневой» создает более 50% объема ВВП. Неучтенные доходы ушедшие от прямого налогообложения попадают под обложение косвенными налогами.

Снижение налоговой нагрузки, в частности за счет уменьшения налоговых ставок на прибыль и применение унифицированной ставки на доходы физических лиц, высвобождает большой объем прибыли и доходов в личном распоряжении хозяйствующего субъекта, а следовательно стимулируется инвестиционная покупательная деятельность.

Инвестиции опосредованно также попадают под косвенное налогообложение. Таким образом, косвенные налоги это стабильный и неиссякаемый источник налоговой системы.

После изменения в налоговом законодательстве относительно косвенного налогообложения едва ли положительно скажутся на экономике. Так снижение НДС до 13% не окажет положительного влияния на покупательную способность граждан, т.к. свободное ценообразование на первоначальном этапе позволит лишь увеличить прибыль, а в дальнейшем это уменьшение поглотит инфляция.

Наиболее эффективно снижение налогового бремени на производство и сферу услуг возможно путем уменьшения прямых налогов, потому что, в отличие от косвенных, прямые налоги являются безвозвратными.

Так, снижение ставок налога на прибыль позволяет экономическому субъекту получить больше средств в собственное распоряжение и соответственно маневрировать ими.

Кроме того, снижение ставки налога на прибыль содействует снижению себестоимости, которую хозяйствующие субъекты часто завышают в целях уменьшения налога, что в конечном счете сказывается на потребителе.

Прямое налогообложение оперирует, в основном, пропорциональными ставками, в отличие от косвенного, при котором используют дифференцированные. При этом возможно стимулирование той или иной деятельности при применении всех видов налогообложения. Прямые налоги формируют цену.

В условиях инфляции прямые налоги менее надежны. Косвенные налоги осаждают в бюджетную систему часть доходов, ушедших от прямого налогообложения.

Также бюджет пополняется косвенными налогами на импортные товары. Налогообложение имущества иностранных организаций осуществляется с помощью соответствующего прямого налога.

Прогрессивное налогообложение физических лиц и корпораций уменьшает стимулы работать больше и лучше, по сути «наказывая» за повышение эффективности хозяйствования.

Предполагается перейти от принципа налогообложения «больше произвел – больше заплатил» к более справедливому и экономически эффективно-му принципу «больше налогов платит тот, кто больше имеет и потребляет».

Таким образом, следует перейти от налогообложения прибыли к налогообложению расходов, что в свою очередь придаст налоговой системе раз-

новекторный характер, когда искусственная минимизация одного налога вызовет рост другого или нескольких налогов.

Так, в действующей налоговой системе НДС и налог на прибыль являются одновекторными налогами. Обложению подвергается один и тот же объект налогообложения - выручка (доход) от предпринимательской деятельности.<sup>4</sup>

Минимизация налога на добавленную стоимость в виде предъявления завышенных налоговых вычетов по приобретенным товарам, работам, услугам, приведет к увеличению налога на расходы.

В сегодняшних условиях серьезной проблемой является завышение затрат в учете в виде фиктивных договоров о производстве работ или оказании услуг, представлении к налоговому вычету ложных счетов-фактур, полученных от фирм-однодневок, некорректность квалификации типа сделки в результате сговора сторон. Доказать неправомерность отнесения таких расходов в состав затрат, как правило, невозможно.

Ощутимого налогового послабления не ощутит и производство, однако это приведет к уменьшению возможной доходности данного налога в бюджетную сферу.

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.

Суммарная ставка косвенных налогов для потребителей представляется как сумма уплачиваемых налогов физическим лицом или домашним хозяйством в определенный период времени.

Суммарные ставки уплачиваемых косвенных налогов увеличиваются в виду того что ставки НДС по перечисленным видам товаров в основном составляют 18%, кроме того в потребительской корзине появляются подакцизные товары - ювелирные изделия, бензин, автомобили.

При дальнейшем возрастании доходов из потребления вытесняются товары дешевые, не облагаемые косвенными налогами, расширяется ассортимент дорогих товаров и услуг, подакцизные товары присутствуют в большем объеме, доход стремится к бесконечности, и потребление также стремится к бесконечности.

Из вышеизложенного следует, что с возрастанием дохода увеличивается и налоговая нагрузка в части косвенного налогообложения, т.е. наблюдается прогрессия.

---

<sup>4</sup> Полежаев В.А. О разновекторной модели налогообложения//Финансы.- 2004.- №9.



Более обеспеченная часть общества платит в бюджет больший объем налоговых платежей по более высоким ставкам. Мобилизованные суммы перераспределяются по бюджетным каналам, в результате чего домашние хозяйства с низким уровнем доходов получают от общества дополнительные денежные средства в виде различных пособий, субсидий, субвенций, льгот, налоговых вычетов и т.д. Таким образом, соблюдается в определенной степени социальная справедливость.

Косвенные налоги являются необходимой составной частью справедливого налогообложения. Они позволяют более равномерно распределять налоговое бремя между плательщиками.

Унификация подоходного налога, сокращение дифференциации ставок косвенных налогов влекут за собой усиление социальной несправедливости, т.к. с большего дохода будет отчисляться меньший взнос в процентном исчислении в пользу государства для последующего перераспределения.

Однако основным бюджетобразующим налогом в развитых странах является прямой налог на доходы физических лиц, его удельный вес доходит до 50%, основную часть которого платят физические лица с большими доходами за счет высоких прогрессивных ставок. В России действует единая ставка 13%.

Также были устранены все льготы второго по значимости прямого, налога на прибыль организаций за счет этого снижена ставка до 24%. Прямые налоги в связи с этим потеряли справедливый и прогрессивный характер. При таком положении вещей прямое налогообложение не может быть эффективным, хотя и имеет превалирующий характер на территории нашей страны.

Существует мнение о том, что чем более значителен удельный вес прямых налогов в структуре бюджетов тем более индустриально развита страна. Подобное суждение не применимо к условиям России.

Превалирующий характер объясняется следующими фактами:

- из системы налогов были выведены таможенные пошлины являющиеся косвенным налогом. Их удельному вес был соизмерим с основным косвенным налогом (НДС) и доходил до 40%;

- из 15 основных ныне действующих налогов 13 прямые и лишь 2 косвенные (НДС, Акцизы).

Дальнейшая модернизация налоговой системы развитых зарубежных стран будет идти в русле проводившегося в течение последних лет курса на стабилизацию доли налоговых поступлений в ВВП и постепенное ее снижение. Одна из ведущих ролей в реформах отводилась налоговым методам регулирования экономического развития. Наиболее крупные изменения предусматривались в области прямого налогообложения физических лиц, затрагивающие в основном состоятельные слои населения.

Изменение соотношения между прямыми и косвенными налогами в пользу первых стало также следствием роста ориентации западных обществ на социальный компромисс, что требует установления оптимальной структуры налоговой системы, то есть оптимального соотношения между прямыми и косвенными налогами. Известно, что прямые налоги ставят уровень налогообложения в прямую зависимость от уровня доходов и имеют регрессивный характер. Развитие прямого налогообложения с высокими прогрессивными ставками, присущими налоговым системам западных стран, дало возможность переложить основную тяжесть налогов на наиболее обеспеченные слои населения и использовать аккумулированные государством финансовые ресурсы для реализации социальных программ, государственных заказов, капиталовложений.

Исследование структурной трансформации прямого налогообложения на региональном уровне, по видам и источникам поступления налогов позволило заключить, что в результате эволюционной динамики прямого налогообложения с 2006 г. бюджеты муниципалитетов потеряли часть налоговых доходов. Данный механизм отягощен изменением льготного режима при освоении новых мощностей, что не позволяет территориям надежно и стабильно формировать финансовые ресурсы для исполнения расходных полномочий, и требует возврата отмененной доли в налоговых отчислениях (налог на прибыль). Доказана необходимость возврата в прямые налоги доли муниципальных территорий, что будет способствовать пополнению доходной части бюджета и снижению целевых дотаций вышестоящих бюджетов.

Исследование практики формирования налоговых доходов бюджетов регионов в условиях трансформационно – системных изменений налоговой системы России институциональных преобразований ее субъектно-объектной структуры позволило выявить ряд особенностей, вызывающих необходимость формирования концепции оптимальной целесообразности прямого налогообложения: законодательного утверждения стабильных нормативов по прямым бюджетобразующим налогам (налог на прибыль, НДФЛ), критериев оценки, границ действия, содержания методико-методологических подходов, что позволит увеличить доходную часть бюджетов, покрывающую только 15-20% текущих расходов.

Совершенствование функциональной структуры налогообложения регионов вызвано отсутствием в налоговой политике России единого подхода к формированию концепции прямого налогообложения. Формирование у большинства субъектов налоговых отношений противоречивой и экономически неэффективной системы косвенного налогообложения не способствует социально-экономическому развитию регионов. Учет тенденций и закономерностей в практике межрегионального налогообложения, снижение доли косвенных налогов в общем объеме налоговых платежей, будет повышать действенность прямого налогообложения в налоговой системе.

### **Перечень использованных источников и литературы:**

1. Пети В. Экономические и статистические работы /Пер. с англ. М Соцэкгиз, 1940.
2. Гуревич С.В. Косвенное налогообложение в реформируемой налоговой системе //Финансы. – 2004. - №3.- С.32-33.
3. Полежаев В.А. О разновекторной модели налогообложения//Финансы.- 2004.- №9. С 36-39.
4. Клементьев И.А. Регулирование прямого налогообложения в ЕС// Аудитор, 2003.- №3.
5. Пансков В.Г. Некоторые проблемы налоговой реформы в России// Финансы.- 2004.- №12. С 24-27.
6. Рашин А.Г. Прямые и косвенные налоги как элементы налоговой системы//Государство и право.- 2003.- №3 .
7. Гаджиев Р. Г. О соотношении прямого и косвенного налогообложения// Финансы № 3, 2000. – С. 24.