Comparative analysis of advantages and disadvantages of direct and indirect taxation
Khmelenko V.
Сравнительный анализ преимуществ и недостатков взимания прямых и косвенных универсальных налогов
Хмеленко В. В.

Хмеленко Валерия Вадимовна / Khmelenko Valeriya – студент магистратуры, кафедра налогов и налогообложения, факультет налогов и налогообложения, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, г. Москва

***Аннотация**: в статье проведен анализ преимуществ и недостатков взимания прямых и косвенных налогов с позиции государства и налогоплательщиков. Определены основные модели систем налогообложения в разных странах в зависимости от соотношения прямых и косвенных налогов в структуре данных систем. Сделаны выводы об оптимальном соотношении прямых и косвенных налогов в системе национального налогообложения.*

***Abstract**: in the article is analyzed advantages and disadvantages of direct and indirect taxation from the government and taxpayers' viewpoints. The paper also notes main taxation models based on proportion of direct and indirect taxes in taxation systems of different countries. At the end of the article is concluded about optimum ratio of direct and indirect taxes in national taxation system.*

***Ключевые слова:** налогообложение, прямые налоги, косвенные налоги, налоговая система.*

***Keywords:** taxation, direct taxes, indirect taxes, taxation system.*

Вопрос о преимуществах и недостатках прямых и косвенных налогов, а также вопрос о том, какая из систем, построенных на преобладании того или иного типа налогообложения, будет являться наиболее оптимальной как с позиции государства, так и налогоплательщиков, является предметом обсуждения отечественных и зарубежных ученых-экономистов уже на протяжении нескольких столетий.

Так, прямой налог представляет непосредственное изъятие из дохода или стоимости имущества. К нему относятся подоходные налоги, налоги на прибыль, взносы в фонды социального страхования, налоги на имущество (земельный налог, налог на дома, на прирост капитала), на операции с ценными бумагами, на наследство и дарение. Основная функция прямых налогов – регулирующая, суть которой состоит в регулировании посредством налоговых механизмов воспроизводственного процесса, темпов накопления капитала, уровня платежеспособного спроса населения.

Косвенный налог представляет скрытое изъятие дохода через его включение в цены на продаваемые товары. В соответствии с международной практикой к косвенным налогам относят таможенные пошлины, акциз, налог на добавленную стоимость (НДС) и налог с продаж. Косвенный налог предстает как ценообразующий фактор. Основная функция косвенных налогов – фискальная, т. е. формирование доходов бюджета.

Каждый из этих видов налогов имеет свои достоинства и недостатки с точки зрения как государства, заинтересованного в получении налогов и поддержании экономической и социальной стабильности в обществе, так и налогоплательщиков. Основные исследования, посвященные вопросам косвенных налогов и их роли в экономике страны, были опубликованы к середине XX века. Среди наиболее известных работ можно выделить труды Гурьева А., Озерова И., Тургенева Н., Вагнера А., Витте С., Гагемейстера Ю., Дитмана Б., Иловайского С., Кулишера И., Львова Д., Соколова А., Тривуса А., Янжула И. (Таблица 1, Таблица 2). При этом следует отметить, что, хотя в то время не было таких налогов, как НДС и налог с продаж, предметы первой необходимости облагались косвенными налогами (в виде акцизов), поскольку перечень подакцизных товаров был намного шире, и, таким образом, косвенные налоги уплачивались всеми слоями населения.

Таблица 1. Преимущества взимания прямых и косвенных налогов

№	Прямые налоги	Косвенные налоги
1.	Регулярность поступлений в бюджет (А. Н. Гурьев) [1]	Приносят государству доход, естественно возрастающий без каких-либо изменений в размерах налогов, вследствие увеличения количества населения и роста благосостояния. (А. Н. Гурьев, М. Н. Соболев) [1, 5]
2.	Финансовый рычаг регулирования экономических процессов, т. е. эластичность поступлений прямых налогов. (А. Н. Гурьев) [1]	Инструмент регулирования потребления (для эластичных по цене товаров) (А. Н. Гурьев) [1]

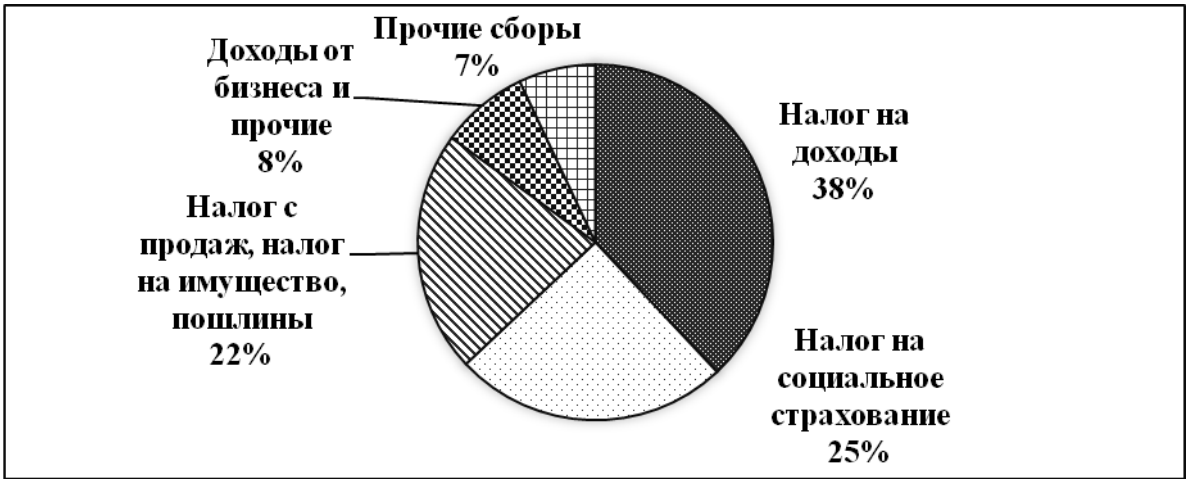
3.	Дают возможность установить прямую зависимость между доходами плательщика и его платежами в бюджет (И. Х. Озеров, М. Фридман) [2, 3]	Эффективный инструмент для стимулирования развития внутреннего производства отдельных видов товаров (например, введение таможенных пошлин) (А. Н. Гурьев) [1]
4.	Фактор перераспределения доходов и обеспечения социальной стабильности. (А. Н. Гурьев) [1]	Включены в состав цены и от них трудно уклониться, рост косвенных налогов не так очевиден для потребителей, как рост прямых (политическая составляющая). (А. Н. Гурьев, М. Н. Соболев) [1, 5]
5.	Не требуют таких расходов на взимание, как косвенные (И. Х. Озеров) [2]	Хорошо собираемы, так как их оплата удобна для конечных плательщиков (А. Н. Гурьев) [1]

Таблица 2. Недостатки взимания прямых и косвенных налогов

№	Прямые налоги	Косвенные налоги
1.	Возможность уклонения от уплаты налогов через несовершенство финансового контроля и наличия коммерческой тайны	Обладают обратной прогрессивностью (усиливают неравномерность распределения налогового бремени среди населения, нарушение принципа справедливости) (Ж. Сисмонди, Н. Тургенев, А. Н. Гурьев) [1]
2.	Не всегда могут быть стабильным источником доходов бюджета (требует определенного развития рыночных отношений)	Невозможность затронуть самую налогоспособную часть доходов – сбережения (А. Н. Гурьев) [1]
3.		Носят инфляционный характер (Н. Тургенев, А. Н. Гурьев) [1, 6]
4.	-	Их взимание противоречит интересам предпринимателей (финансовое ведомство для обеспечения сбора налогов вынуждено вмешиваться в процесс производства и обмена, вводя различные ограничения, затрагивая иногда технологию производства) (М. Фридман) [3]
5.	-	Требуют больших издержек взимания (Н. Тургенев, А. Н. Гурьев) [1, 6]
6.	-	Отсутствие эластичности (государство не может полностью регулировать поступления от косвенных налогов (А. Н. Гурьев) [1]

В зависимости от ориентации на прямые или косвенные налоги, в зарубежной практике выделяют четыре базисных модели систем налогообложения.

Англосаксонская модель в основном ориентирована на прямые налоги с физических лиц, доля косвенных налогов незначительна. Данная модель налогообложения характерна для Австралии, Великобритании, Канады.



Источник: http://www.usgovernmentrevenue.com/total_revenue_2015USrn (дата обращения: 15.04.2016 г.)

Рис. 1. Структура налоговых поступлений в консолидированный бюджет США 2015 г., % от всех поступлений (оценка)

Для евроконтинентальной модели характерна высокая доля отчислений на социальное страхование, а также значительная доля косвенных налогов: поступления от прямых налогов в несколько раз меньше поступлений от косвенных. При этом стоит отметить, что для стран ЕС в настоящее время присуща дифференциация в структуре налоговых доходов, что обусловлено различным уровнем экономического развития стран-членов ЕС (Таблица 3).

Таблица 3. Структура налоговых поступлений в некоторых странах ЕС 2014 г., % от общих поступлений

Название страны	**Налоги на товары и импорт**	**Налоги на доходы**	**Налоги на прирост капитала**	**Социальные взносы**	**Трансферты капитала от правительств реальному сектору**
Дания	32,7	65,7	0,4	2,1	0,9
Швейцария	22,5	52,2	0,7	25,2	0,6
Исландия	40,6	49,6	0,4	9,5	0,0
Норвегия	29,4	45,0	0,2	25,5	0,0
Ирландия	37,1	43,3	0,6	18,9	0,0
Великобритания	37,5	39,7	0,6	22,2	0,0
Люксембург	33,1	35,3	0,4	31,2	0,0
Бельгия	27,7	35,0	2,0	35,3	0,0
Италия	35,4	33,7	0,2	30,7	0,0
Германия	27,7	30,0	0,5	41,9	0,0
Испания	33,8	29,5	1,6	36,4	1,2
Нидерланды	30,8	28,2	0,6	40,4	0,0
Франция	33,2	26,4	1,0	40,0	0,6
Греция	40,4	24,9	0,2	34,5	0,0
Болгария	52,4	19,0	0,9	27,8	0,0
Хорватия	51,3	16,7	0,0	32,1	0,0
Итого страны еврозоны (19)	**32,0**	**30,0**	**0,7**	**37,5**	**0,3**
Итого страны ЕС (28)	**34,0**	**32,1**	**0,6**	**33,5**	**0,2**

Источник: Официальный сайт статистики ЕС.
[Электронный ресурс]. Режим доступа: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Tax_revenue_statistics (дата обращения: 15.04.2016)

Латиноамериканская модель отличается преобладанием традиционных косвенных налогов, что связано с высоким уровнем инфляции (Рисунок 2).

Источник: Официальный сайт статистики стран ОЭСР.
Электронный доступ: https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVVEN (дата обращения: 15.04.2016 г.)

Рис. 2. Структура налоговых поступлений в государственный бюджет Венесуэлы 2009-2013гг., % от всех поступлений

Смешанная модель сочетает черты других моделей и применяется во многих странах. Государства выбирают ее для того, чтобы диверсифицировать структуру доходов, избежать зависимости бюджета от отдельного вида или группы налогов. Особенностью является существенный перевес доли прямых налогов от организаций над долей прямых налогов от физических лиц.

Российская налоговая система является представителем латиноамериканской и евроконтинентальной моделей, т. е. для нее свойствен приоритет в распределении налогового бремени в пользу косвенных налогов (Таблица 4).

Таблица 4. Структура налоговых поступлений в консолидированный бюджет РФ, 2011-2015 гг.

Виды доходов	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**	**2015**
Налог на прибыль организаций	10,9 %	10,1 %	8,6 %	9,0 %	3,4 %
Налог на доходы физических лиц	9,6 %	9,6 %	10,4 %	10,2 %	10,2 %
Страховые взносы на обязательное страхование	*16,9 %*	*17,5 %*	*18,4 %*	*18,0 %*	*19,4 %*
Налог на добавленную стоимость на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ	*8,4 %*	*8,0 %*	*7,8 %*	*8,3 %*	*10,3 %*
Акцизы по подакцизным товарам (продукции), производимым на территории РФ	*2,9 %*	*3,3 %*	*4,0 %*	*3,8 %*	*5,0 %*
Налог на добавленную стоимость на товары, ввозимые на территорию РФ	*7,2 %*	*7,1 %*	*6,9 %*	*6,6 %*	*7,3 %*
Налоги на совокупный доход	1,1 %	1,2 %	1,2 %	1,2 %	1,1 %
Налоги на имущество	3,3 %	3,4 %	3,7 %	3,6 %	2,0 %
Налог на добычу полезных ископаемых	9,8 %	10,5 %	10,7 %	11,0 %	13,8 %

Таможенные пошлины	*17,8 %*	*17,5 %*	*16,9 %*	*17,6 %*	*17,5 %*
Безвозмездные поступления от других бюджетов бюджетной системы РФ	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %
Прочие	12,2 %	11,8 %	11,4 %	10,6 %	9,9 %
Итого косвенные налоги	**53,2 %**	**53,5 %**	**53,9 %**	**54,3 %**	**59,6 %**

Источник: Федеральная служба государственной статистики РФ.
Электронный доступ: http://www.gks.ru/ (дата обращения: 15.04.2016 г.)

Исходя из выше представленных данных, можно сделать вывод о том, что для развитых стран характерно преобладание прямых налогов в структуре государственных доходов, в то время как для развивающихся стран – преобладание косвенного налогообложения.

Для российской экономики переориентация на прямое налогообложение преждевременна, так как прямые налоги для производства будут являться сдерживающим фактором развития производства, и при малом росте ВВП доходы от этих налогов будут недостаточны.

В результате проведенного анализа преимуществ и недостатков каждой формы налогообложения можно сделать вывод о том, что не только посредством сочетания прямого и косвенного обложения, но учитывая уровень развития национальной экономики, можно выстроить налоговую систему, отвечающую как фискальным интересам государства, так и экономическим интересам налогоплательщиков.

Литература

1. *Гурьев. А. Н.* Прямые и косвенные налоги. PRO и CONTRA. С-Петербург, 1893.
2. *Озеров И. Х.* Основы финансовой науки, Рига, 1923.
3. *Фридман М. И.* Конспект лекций по науке о финансах, С-Петербург, 1910.
4. *Майбуров И. А., Соколовская А. М.* Теория налогообложения. Продвинутый курс: учебник для магистрантов - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2011.
5. *Соболев М. Н.* Очерки финансовой науки. Издательство Пролетарий, 1925. [Электронный ресурс] URL: http://books.e-heritage.ru/book/10076789 (дата обращения: 15.04.2016 г.).
6. *Пушкарева В*. История финансовой мысли и политики налогов. [Электронный ресурс] URL: http://www.gumer.info/bibliotek_Buks/Econom/Puschk/index.php (дата обращения: 15.04.2016 г.).
7. Федеральная служба государственной статистики РФ. [Электронный ресурс] URL: http://www.gks.ru/ (дата обращения: 15.04.2016 г.).
8. Официальный сайт статистики ЕС. [Электронный ресурс] URL: http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Tax_revenue_statistics (дата обращения: 15.04.2016 г.).
9. Официальный сайт статистики стран ОЭСР. [Электронный ресурс] URL: https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REVVEN (дата обращения: 15.04.2016 г.).