

Генезис соотношений прямого и косвенного налогообложения

© 2009 И.В. Гашенко

Ростовский государственный экономический университет "РИНХ"

Определены тенденции практики налогообложения в России, выявлены ошибки, допущенные в данной сфере за годы реформ, предложены направления оптимизации налоговой системы.

Ключевые слова: налоговая система РФ, реформа, социальное равенство, предельная склонность к сбережениям, методология расчета подоходного налога.

Налог на шляпы повысит цены шляп,
налог на обувь - цену обуви.
В противном случае такой налог был бы,
в конце концов, уплачен фабрикантом:
его прибыль упала бы в сравнении с общей нормой,
и он покинул бы свой промысел.
Английский экономист Д. Рикардо (1772-1823)

Научные правила по поводу дифференциации прямых и косвенных налогов весьма неоднозначны. Продолжающееся реформирование налоговой системы РФ преследует цель снизить налоговую нагрузку на экономических субъектов.

Россия, идущая нетрадиционным путем, сформировала свою модель сочетания прямых и косвенных налогов, не используемую ни в одной стране мира. Сегодня усилиями ученых, практиков, юристов ведется поиск путей оптимизации различных видов налогов, их видового сочетания с целью повышения эффективности налогообложения в целом по системе.

Следует согласиться с мнением ряда авторов, что построить налоговую систему в соответствии с принципами налогообложения можно, лишь сочетая на практике обе формы налогообложения, стремясь к преобладанию прямого налогообложения, причем на косвенное налогообложение преимущественно возлагается фискальная задача, а на прямые налоги - роль регулятора доходов. Стабилизация финансового сектора экономики напрямую зависит от эффективной работы налоговой системы России.

Общеизвестно, что в налоговых теориях существует две научные школы по поводу приоритетности прямых и косвенных налогов. Приверженцы преимущества прямого налогообложения приводят ряд неоспоримых фактов и рассуждений в их пользу.

Сторонники косвенного налогообложения доказывают обратное. Они считают, что преимущества косвенных налогов доказаны и теорией, и практикой. Нельзя не учитывать, что российская практика налогообложения имеет небольшой опыт, составивший чуть более 16 лет, что весьма незначительно по сравнению с 300 годами западноевропейского налогообложения.

Для определения оптимальной модели соотношения прямых и косвенных налогов необходимо уточнить следующие целевые условия, а именно:

- 1) границы применения систем прямого и косвенного налогообложения;
- 2) фактически возможные, максимальные налоговые поступления от удачного (оптимального) сочетания данных видов налогов;
- 3) наибольший социальный эффект долевого взаимодействия прямых и косвенных налогов.

Говоря об оптимизации прямого и косвенного налогообложения в любой стране, в том числе и в России, справедливо отметить, что оптимальность определяется конкретной страной, временем, экономической ситуацией и рядом других факторов.

Достижение трех вышеуказанных факторов позволит говорить о возможной оптимизации. Не существует оптимальных налоговых теорий для всех стран, времен и народов при обосновании границы прямого и косвенного налогообложения.

Кроме объективных факторов (доход, уровень потребления), в соотношении прямого и косвенного налогообложения необходимо учитывать национальные особенности населения страны, размеры всех видов потребления и потребностей. Следует разделить мнение тех авторов, которые считают, что учет этих факторов, бесспорно, методологически более верен и обоснован¹.

Многие европейские ученые при анализе целей функционирования учитывают фактор ог-

¹ *Рашин А.Г.* Прямые и косвенные налоги как элементы налоговой системы // Государство и право. 2003. № 3.

раничения - минимальный размер оплаты труда, который имеет многовременную стабильность. В связи с тем, что динамика данного показателя в России значительна, надо полагать, введение этого фактора в систему анализа увеличивает погрешность выводов.

Из всего вышеизложенного следует, что сценарий развития российской экономики не позволяет реализовать на практике ни одну из классических теорий налогообложения.

Так, например, в банк данных в теории Локка необходимо вводить размер подоходного налога. В России методология расчета и взимания подоходного налога опровергает золотое правило А. Смита: с большего дохода - больший налог². Единая, 13-процентная ставка подоходного налога "опрокидывает" и теорию А. Локка. В высокоразвитых странах, где уровень доходов высок, отсутствие прямого подоходного налогообложения компенсируется эффективной системой прогрессивного налогообложения доходов (в случае, если фактические доходы больше прожиточного минимума). В слаборазвитых странах имеет место факт не только прямого налогообложения по предельным налоговым ставкам, но и усиленного косвенного налогообложения.

Критерии, изложенные нами ранее, позволяют в большей степени обеспечить максимум налоговых изъятий с эффектом социальной справедливости, наиболее реализуемым в развитых странах: богатые платят больше бедных, прогрессивность налогообложения растет по мере увеличения потребления.

К сожалению, в России за прошедшие 16 лет так и не выработана концепция прямого налогообложения, его рационального сочетания с косвенным налогообложением.

Введение части первой и второй Налогового кодекса Российской Федерации усиливает динамику налоговых преобразований, унификацию налогов, систематизацию, совершенствование методики и методологии расчета налогооблагаемых баз. Новый этап налоговой реформы предполагает изменения по ряду налогов.

Если рассматривать саму систему налоговых платежей как целостную, следует допустить, что она состоит из отдельных элементов: 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,

² Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М., 1993.

во-вторых, из совокупности косвенных налоговых платежей.

Несмотря на значительные преимущества прямых налогов, 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. Петти в налогообложении должно выполняться условие, когда пределы использования регрессивных, по своей сути, косвенных налогов в обществе будут ограничены рамками прогрессивного прямого налогообложения³. Но при этом следует иметь в виду, что излишняя прогрессивность прямого налогообложения также недопустима. Только в таком 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"⁴.

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.

Попытаемся графически отобразить соотношение прямых и косвенных налогов в налоговых системах двух групп стран - развитых и слаборазвитых - и доказать, что в первой группе стран система прямого налогообложения должна быть преобладающей. Для этого используем кейнсианский подход к анализу потребления и сбережений в масштабах национальной экономики.

Анализ общественного потребления Дж. Кейнс проводил с учетом субъективного фактора. Суть закона в том, что люди склонны, как правило, увеличивать свое потребление с ростом дохода, но не в той мере, в какой растет доход.

Рассмотрим графически отображение проблемы сочетания налогов разных видов (рис. 1). Речь в данном случае идет о границах применения системы прямого и косвенного налогообложения, а не о фактически возможных поступлениях по этим группам налогов.

³ Петти В. Экономические и статистические работы: Пер. с англ. М., 1940.

⁴ Гаджиев Р.Г. О соотношении прямого и косвенного налогообложения // Финансы. 2000. № 3. С. 24.

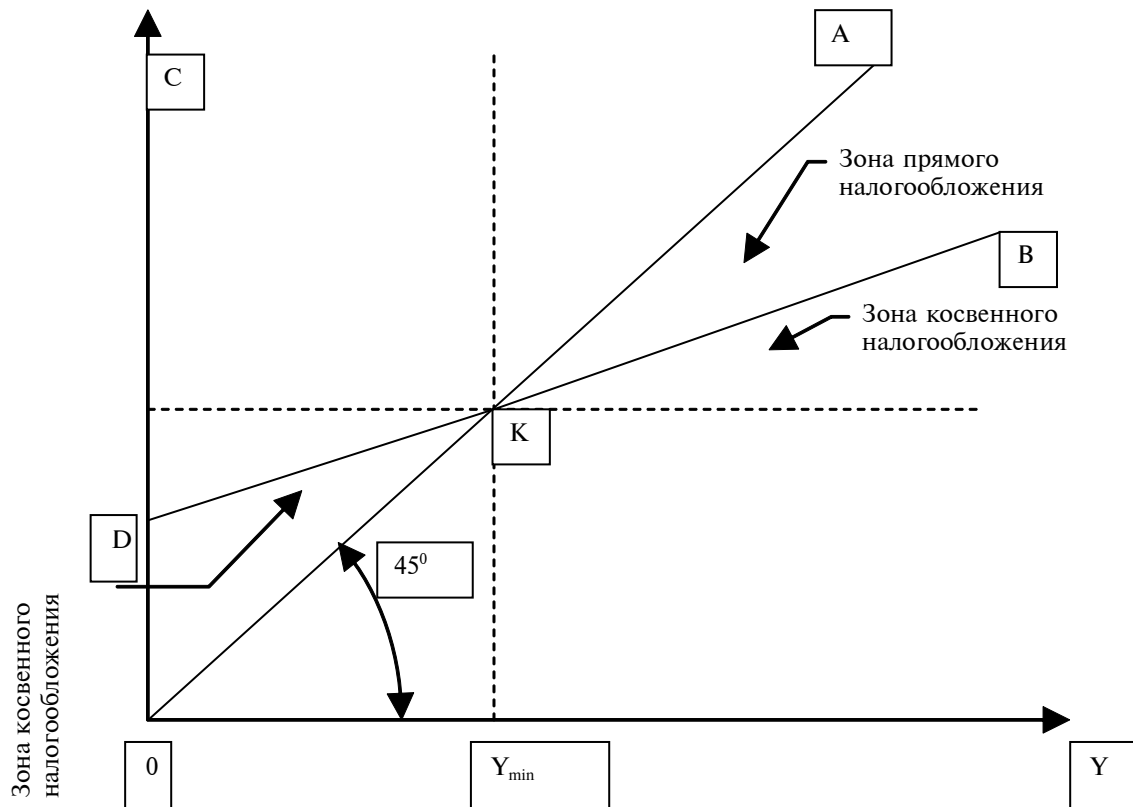


Рис. 1. Соотношение прямого и косвенного налогообложения в странах с развитой рыночной экономикой:

Y - доход; C - потребление; Y_{min} - уровень прожиточного минимума

Линия OA (линия доходов) проводится под углом 45°, так что любая точка, лежащая на ней, отражает равенство расходов на потребление полученным доходам. В действительности такое равенство имеет место только в пределах величины прожиточного минимума, когда доход полностью расходуется на удовлетворение первичных потребностей.

Линия DB отражает потребление. В пределах величины прожиточного минимума, как известно, прямого налогообложения нет. Прямое налогообложение в данном случае сводится к налогообложению физических лиц. Поэтому в указанной зоне налогом облагается потребление, т.е. имеет место только косвенное налогообложение. Точка пересечения линии доходов и линии потребления характеризуется нулевым сбережением (K).

При дальнейшем росте величины дохода склонность к потреблению продолжает расти, но очень медленно, так что склонность к сбережению значительно опережает склонность к потреблению.

На участке доходов (Y_{min} - Y) линия потребления отражает соотношение прямого и косвенного налогообложения.

Такое абстрактное рассмотрение представляется допустимым, более того, оно имеет важное методологическое значение для дальнейших исследований.

Российские экономические условия значительно отличаются от тех, которые характерны для стран с развитой рыночной экономикой. В этой связи рассмотрим соотношение двух групп налогов в условиях слаборазвитой экономики (рис. 2).

Основное отличие здесь заключается в том, что в механизм налогообложения искусственно вводится элемент T, характеризующий законодательно установленный размер минимальной оплаты труда в месяц.

При введении в механизм налогообложения доходов физических лиц вычета минимальной месячной оплаты труда, величина которой значительно ниже уровня прожиточного минимума (стоимости потребительской корзины), зона косвенного налогообложения в пределах минимальных жизненных потребностей остается без изменений и представляется на графике участком ODK.

Из рис. 2 видно, что с ростом уровня доходов расширяется база прямых налогов в общей

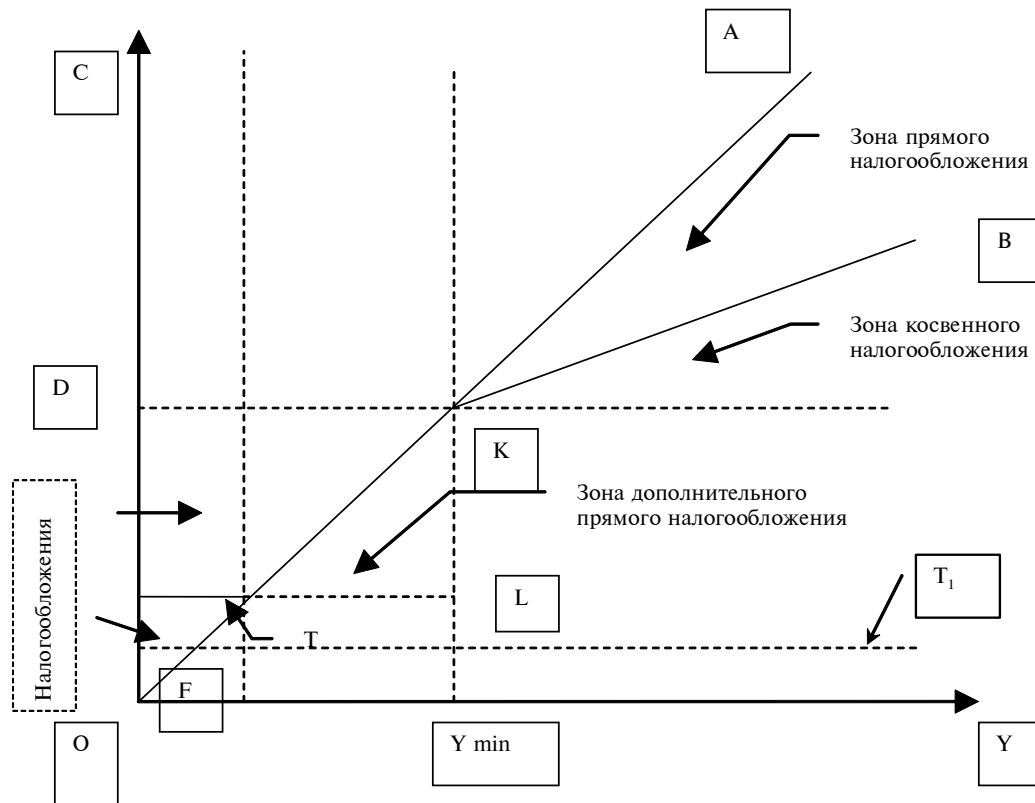


Рис. 2. Соотношение прямого и косвенного налогообложения в странах со слаборазвитой рыночной экономикой (на примере России):

Y - доход; C - потребление; Y_{\min} - уровень прожиточного минимума; T - МРОТ в месяц

налогооблагаемой базе государства. Поэтому можно сделать вывод: соотношение между прямым и косвенным налогообложением в экономике рыночного типа зависит прежде всего от среднего уровня доходов в стране, т.е. чем выше уровень доходов, тем эффективнее (продуктивнее) использование прямых налогов, и наоборот.

Кроме указанного выше объективного фактора, на соотношение прямого и косвенного налогообложения оказывает влияние и такой субъективный фактор, как национальный менталитет (национальные традиции), т.е. сложившееся в той или иной стране отношение общества к прямому и косвенному налогообложению.

Определенный недостаток графического отображения проблемы заключается в том, что анализ соотношения прямых и косвенных налогов ведется на уровне только личного потребления и доходов граждан, без учета других видов и уровней потребления.

Это объясняется тем, что косвенное налогообложение в пределах прожиточного минимума не учитывает величины дохода, т.е. первоначально человек потребляет всю сумму полученного дохода для поддержания минимального уровня жизни.

Налогонеоблагаемый минимум в России составляет 400, 600 руб. (T_1), что меньше прожиточного. Однако в области прямого налогообложения происходят значительные изменения. Искусственное снижение величины вычета приводит к завышению налогооблагаемого дохода на величину, равную разнице между уровнем прожиточного минимума в стране и установленным минимальным размером оплаты труда (МРОТ). Фактически это означает законодательное формирование дополнительного объекта (зоны) прямого налогообложения, который на графике представлен участком FKL. Такое положение приводит к усилению бремени прямых налогов, причем бремя усиливается для категории плательщиков с относительно низким уровнем доходов.

На следующем участке, где величина доходов превышает уровень прожиточного минимума, форма кривой потребления не меняется. Она остается такой же, как и в странах с высоким уровнем доходов, но изменяется ее угол наклона. Если в странах с высоким уровнем доходов крутизна наклона участка KB линии потребления сравнительно низкая (следовательно, предельная склонность к сбережениям выше), то для

стран с низким уровнем доходов угол наклона кривой потребления больше, а предельная склонность к сбережениям сравнительно ниже.

Графический анализ позволяет сделать ряд выводов. В странах с высоким уровнем доходов отсутствие прямого подоходного налогообложения на участке OY_{\min} (в пределах прожиточного минимума) компенсируется эффективной системой прогрессивного прямого налогообложения доходов, превышающих минимальный прожиточный уровень (отмечен на графике справа от проекции Y_{\min}).

В слаборазвитых странах, в отличие от развитых, имеет место факт искусственного (несправедливого) увеличения объекта прямого налогообложения в низкодходной зоне.

Также в слаборазвитых странах дополнительная база подоходного налогообложения, создаваемая в низкодходной зоне, компенсирует в определенной степени слабую продуктивность данного налога в высокодходной (прогрессивной) зоне. Неэффективность подоходного налогообложения в высокодходной (прогрессивной) зоне объясняется отсутствием (или в лучшем случае недостаточностью) реального объекта прогрессивного налогообложения в этой группе стран.

При условиях низкого уровня общественных доходов временно исключена возможность перехода такой экономической системы, как экономика России, от использования МРОТ к показателю прожиточного минимума (потребительской корзины), которая предлагается сегодня рядом экономистов. Такой переход может привести к значительным фискальным потерям и оставить наш бюджет на данном этапе реформ без наиболее эффективного и справедливого налога, каким является НДФЛ.

Третий этап налоговых реформ, проведенных в России, позволяет нам подвести итоги, выявить тенденции, проанализировать ошибки, допущенные в практике налогообложения прошедших лет.

Проведенное исследование помогло наметить направления оптимизации налоговой системы и прийти к выводу, что среди многих наиболее важных методологических вопросов в теории и практике налогообложения в нашей стране главным остается вопрос о целесообразности классификации налогов на прямые и косвенные и о количественном соотношении указанных групп в налоговой системе России.

Однако смеем заметить, что излишняя прогрессивность прямых налогов недопустима. Думается, что только в этом случае можно говорить о социальном равновесии. Соотношение

между двумя группами налогов в конкретный исторический момент и в конкретной стране будет зависеть от экономических, национальных и территориальных особенностей развития государства. Поэтому дилеммы “или косвенные - или прямые налоги” быть просто не должно. Россия должна учитывать опыт высокоразвитых стран, давно использующих эффективную модель сочетания прямого косвенного налогообложения.

В России же, наоборот, минимум налоговых сборов обеспечивается за счет косвенных налогов, так как единая 13-процентная ставка способствует явному “недосбору” налогов, компенсируемых затем со всех граждан без разбора (богатых, бедных) и, самое страшное, со всех видов товаров без социально защищенной группы (товары для бедных).

Совершенно очевидно, что методология расчета и взимания подоходного налога имеет политическую мотивацию. Неэффективность подоходного налогообложения в прогрессивном (высокходном) секторе обычно объясняется недостаточностью (крайне редко - отсутствием) реального объекта прогрессивного налогообложения. При этом нельзя не учитывать, что прогрессивный сектор в значительной степени является высокодходным и в нем объект налогообложения отсутствует крайне редко.

Данное обстоятельство позволяет прийти к выводу о почти всегда наступающих налоговых последствиях. Но ведь в России же есть этот объект налогообложения: богатые и очень богатые составляют 21,7% работающего населения. Можно предположить с очень большой вероятностью изменение порядка определения в России прогрессивного налогообложения в зоне прямых налогов.

При анализе соотношения прямого и косвенного налогообложения следует учитывать мнение С.В. Гуревича. 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”⁵.

Снижение налогового бремени на производство наиболее эффективно путем уменьшения прямых налогов, так как прямое налогообложение, в отличие от косвенного, в большей степени носит безвозвратный характер. Снижение ставок налога на прибыль, налога на доходы физи-

⁵ Гуревич С.В. Косвенное налогообложение в реформируемой налоговой системе // Финансы. 2004. № 3. С. 33.

ческих лиц позволяет предприятию получить больше средств в собственное распоряжение.

Но в то же время косвенные налоги привлекательны и по другим позициям, так как:

- имеют возвратный характер при реализации для производителей и предпринимателей;
- являются стабильным источником поступлений в бюджетную систему;
- при наличии набора косвенных налогов и дифференцированных ставок по ним можно получить прогрессивный, а следовательно, справедливый метод обложения доходов различных социальных групп.

Косвенное налогообложение тормозит продвижение товара от продавца к потребителю. Косвенные налоги индифферентны 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, так как хозяйствующий субъект должен производить или брать на реализацию продукцию, конкурентоспособную с позиции качества и цены.

Ввиду того что косвенные налоги начисляются на сформированную цену и служат лишь отражением ее фиксированной ставки, имеются 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.

Представляется, что косвенные налоги, применяемые в условиях галопирующей инфляции, являются более надежным источником, нежели прямые, поскольку они более абстрагированы от элементов цены и начисляются на цену в целом, что дает стабильное поступление 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. 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.

За последние годы на российском рынке значительную долю в реализации составляет импортный продукт, поэтому подавляющая часть

поступлений от этого сегмента экономики ожидается именно за счет косвенных налогов.

По оценкам экономистов, "теневой" бизнес 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 применения унифицированной ставки на доходы физических лиц, высвобождает больший 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.

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, так как свободное ценообразование на первоначальном этапе позволит лишь увеличить прибыль, а в дальнейшем это уменьшение поглотит инфляция.

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 данной связи потеряли справедливый и прогрессивный характер, результатом стал уход от регулирующей функции к фискальной. При таком положении вещей прямое налогообложение не может быть эффективным, хотя и имеет преобладающий 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 объективно в условиях российской экономики.

Преобладающий характер прямых налогов объясняется следующими фактами:

- из системы налогов были выведены таможенные пошлины, являющиеся косвенным налогом. Их удельный 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).

Таким образом, более 85% всех налогов - прямые, однако удельный вес обоих видов налогов почти одинаков.

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.

Таким образом, может происходить смена ролей прямых и косвенных налогов. Косвенные налоги не всегда приносят планируемый объем средств в бюджет: ведь общество может не принять тот объем и цену товаров, который произведен. И убытки несет уже не конечный потребитель.

Между прямыми и косвенными налогами наблюдаются структурные связи и объективно обусловленная взаимозависимость. НДС является бюджетобразующим налогом. Очевидна его связь с налогом на прибыль, самым большим прямым налогом. Так, увеличение ставки по налогу на НДС приводит к росту цен на рынке товаров и услуг и соответственно ограничивает покупательские возможности хозяйствующих субъектов, чей хозяйственный оборот временно снижается, а это ведет к уменьшению прибыли и налога с нее. Величина одного налога непосредственно влияет на величину другого.

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

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 эффективному 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 разновекторный 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 деятельности⁶.

Несмотря на то, что в 2009 г. российскому НДС исполнилось 17 лет, все это время он является одним из бюджетобразующих налогов. Однако этот налог по-прежнему один из самых сложных, запутанных и конфликтных налогов в налоговой системе России. Об этом свидетельствует и судебно-арбитражная практика по налоговым спорам, где среди рассматриваемых конфликтов большинство связаны с исчислением и уплатой НДС. Сама природа НДС такова, что он существует в двух ипостасях: к уплате и к вычету. НДС является единственным налогом, большие суммы которого не только поступают, но и возвращаются из бюджета налогоплательщикам. Причем за последние годы проявилась тенденция к сокращению разницы между поступившими и возвращенными суммами. Недобросовестные возмещения НДС при помощи различных схем приносят колоссальный ущерб бюджету. Возврат НДС, который должен служить стимулом для развития экспорта и роста производства, превращается в мошенническую операцию обогащения за счет государственного бюджета. Огромное количество схем ухода от налогообложения, сложность администрирования налога и пробелы в законодательстве помогают недобросовестным предпринимателям проводить операции по незаконному возмещению НДС. Вместе с тем налогом недовольны и сами предприниматели. В первую очередь бизнесменов не устраивают постоянные отказы в возмещении налога, и в большинстве случаев возмещения НДС удается добиться только через суд. Если разобраться, НДС в нынешнем виде выгоден лишь получателям не причитающегося им возмещения.

Известно, что серьезной проблемой, связанной с уклонением от налогообложения, является

⁶ Полежаев В.А. О разновекторной модели налогообложения // Финансы. 2004. № 9.

завышение затрат в учете в виде фиктивных договоров о производстве работ или оказании услуг, представления к налоговому вычету ложных счетов-фактур, некорректной квалификации типа сделки в результате сговора сторон, принятия к вычету счетов-фактур, полученных от фирм-однодневок и т.д. Доказать неправомерность отнесения таких расходов в состав затрат, как правило, невозможно.

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

В современных условиях серьезной проблемой является завышение затрат в учете фиктивных договоров на производство работ или оказание услуг, представление 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.

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

Всякий косвенный налог является самостоятельным, но, дополняя друг друга, такие налоги служат единым целям обложения доходов в расходной части физических лиц, поэтому их можно объединить в систему косвенного налогообложения.

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 ввиду 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, как и потребление.

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

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, в определенной степени соблюдается социальная справедливость.

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

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, так как с большего дохода будет отчисляться меньший взнос в процентном исчислении в пользу государства для последующего перераспределения.

Поступила в редакцию 06.04.2009 г.