

УДК 336.22

НЕПРЯМЫЕ НАЛОГИ КАК ИСТОЧНИК ДОХОДОВ БЮДЖЕТА

ГАРКУШЕНКО О. М.,
канд. экон. наук, ст. научный
сотрудник Института экономики
промышленности НАН Украины
г. Донецк

Проанализировано, что в настоящее время подразумевается под косвенными налогами, особенности механизма их взимания и начисления. Определена роль косвенных налогов в формировании доходов бюджетов в исторической ретроспективе и современном мире. Выявлены тенденции и направления реформирования косвенных налогов с учетом недостатков последних.

Ключевые слова: косвенные налоги, НДС, акциз, таможенная пошлина, налог на продажи, поступления налогов, доходы бюджета.

Проанализовано, що в даний час мається на увазі під непрямими податками, особливості механізму їх справляння та нарахування. Визначено роль непрямих податків у формуванні доходів бюджетів в історичній ретроспективі та сучасному світі. Виявлено тенденції та напрями реформування непрямих податків з оглядом на недоліки останніх.

Ключові слова: непрямі податки, ПДВ, акциз, мито, податок на продажі, надходження податків, доходи бюджету.

The modern meaning of the notion «indirect taxes», peculiarities of their charging and levying mechanism are analyzed. The role of indirect taxes in the formation of budget revenues in historical retrospective and modern world is defined. Trends and directions of indirect taxes reforming in view of the shortcomings of the latter are unravelled.

Keywords: indirect taxes, VAT, excise, customs duty, sales tax, tax revenues, revenues of the budget.

Постановка проблемы в общем виде, связь с научной и практической задачей. Общественное благосостояние в целом и экономическое развитие страны в частности во многом зависят и обеспечиваются за счет доходов бюджета страны. Существенным источником формирования таких доходов являются налоговые поступления, в частности – поступления косвенных налогов.

В то же время развитие налоговых систем стран обуславливает необходимость в конкретизации того, какую роль в настоящее время косвенные налоги играют в формировании доходов бюджета и в каком направлении они должны совершенствоваться.

Анализ последних исследований и публикаций. Изложение нерешенных вопросов. Анализ научной литературы показал, что существует много работ зарубежных и отечественных ученых, посвященных преимущественно отдельным косвенным налогам (например, В.П. Вишневский, Е.Н. Вишневская [2], И.И. Янжул [4], С. Раджагопалан [10], С. Дренкард [6]). Проблемы же косвенного налогообложения в целом и роль косвенных налогов в современных налоговых системах стран мира не нашли достаточного отражения в научной литературе.

Общая цель исследования. Целью настоящей статьи является анализ того, что в настоящее время относится к категории косвенных налогов, а также определение их роли и места в налоговых системах современных стран мира.

Изложение основного материала. Обоснование полученных результатов. В первую очередь необходимо дать определение тому, что такое «косвенные налоги». Так, в соответствии с одной из трактовок данного понятия (по внешним признакам) косвенные налоги, в противопоставлении с прямыми, определяются как взимаемые не на основании нормальных или постоянных данных (например, величина и стоимость имущества), а по поводу различных

фактов, моментов или действий (например, количества производимых или реализуемых товаров, ценностей) [5].

Данное определение, по своей сути, соответствует принятому для целей международной статистики Евростатом определению косвенных налогов. В частности, в нем косвенные налоги – это налоги, относящиеся к одной из трех групп:

1) вычитаемые налоги, непосредственно связанные с выручкой от реализации товаров (работ, услуг), но вычитающиеся из выручки от реализации товаров (работ, услуг), собирающиеся предприятиями, но полностью переносящиеся на конечных потребителей;

2) все налоги и сборы, связанные с производством и
- связанные с выручкой от реализации продукции и не вычитаемые из нее;
- не связанные с выручкой от реализации;

3) принудительные, безвозмездные платежи в бюджет, связанные с производством, импортом товаров и услуг, наймом, владением или использованием земли, зданий или иных активов, используемых в производстве независимо от стоимости произведенных или проданных товаров и услуг [7].

Определение косвенных налогов, предложенное Евростатом, несколько шире первого, однако представляется недостаточно четким.

В соответствии с еще одной трактовкой (субъективной), косвенные налоги – это налоги, вносимые первоначально одними лицами (посредниками), а затем уже окончательно падающие на других – действительных плательщиков (конечных потребителей) [5]. Однако на практике бывает сложно отследить такое четкое разграничение между тем, кто вносит налоги, а на кого падает их бремя в силу переложения налогов, при котором лицо, обязанное платить налог, переносит свою обязанность на других. Поэтому более точным представляется определение косвенных налогов исходя из экономических (внутренних) причин. С этой позиции косвенными налогами следует считать те, которые взимаются с потребления, пользования или вообще расходов [5].

Но даже такое определение косвенных налогов представляется размытым.

В связи с вышеизложенным, в классификации налогов, разработанной Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), во избежание возможной неоднозначности трактования терминов отсутствует само понятие «косвенные налоги». Вместо него используется название «налоги на товары и услуги».

В свою очередь, к таким относятся налоги:

1) на производство, продажу, передачу, аренду, поставку товаров и оказание услуг (сюда, в частности, входят НДС, налог на продажу, акцизы, таможенные пошлины);

2) на использование товаров или разрешение на использование товаров или осуществление деятельности (например, налог на транспортное средство) [8].

Тем не менее, поскольку термин «косвенные налоги» имеет долгую историю применения, он продолжает использоваться на практике. Однако в современных зарубежных научных источниках он также часто заменяется термином «налоги на потребление» (*consumption taxes*), что призвано более точно выразить сущность данной категории налогов, а не сомнительную способность переноса их уплаты с производителей на конечных потребителей.

В категорию таких налогов в общем включаются: НДС, налоги на продажу, акцизы, таможенные (экспортно-импортные) пошлины [7]. Учитывая это, далее в тексте под косвенными налогами будут подразумеваться именно отмеченные выше налоги.

По мнению некоторых экономистов [5], популярность, значительный период применения и распространенность в мире косвенных налогов обусловлены простотой их взимания. Однако так же, как и определение косвенных налогов, это представляется недостаточно корректным и обоснованным утверждением.

Во-первых, как в предыдущие исторические периоды, так и в современном мире у одних и тех же косвенных налогов могут существенно различаться объекты налогообложения (например, у акцизов) и способы (механизмы) их взимания [4, с. 405-498]. Так, если таможенные пошлины вносятся в бюджет при пересечении товарами границы импортерами или экспортерами, включаются в цену товара, и соответственно, переносятся на конечных покупателей такой продукции (в случае с акцизами – вносятся производителями в бюджет и

переносятся на конечных покупателей в составе цены) [4, с. 398], то в случае с налогами на продажу и НДС механизм их взимания существенно отличается от упомянутого.

Что касается налога на продажи, который наиболее ярко выражен в современной налоговой системе США, то его механизм достаточно прост: он взимается только на этапе продажи продукции (предоставления услуг) конечным потребителям. Однако в данном случае необходимо учитывать, что данный налог существует на федеральном уровне (на некоторые товары), уровне штатов и местном. Кроме того, если из федерального налога на продажи можно вычитать уплаченный ранее налог штатов, то местный налог можно вычитать (уменьшая, таким образом, налоговое обязательство) не во всех штатах [6]. То есть, в данном случае может происходить двойное налогообложение, что, по своей сути, подрывает выделенные еще А.Смитом принципы налогообложения [3, с. 588-589].

Также может возникнуть проблема с определением того, кто является конечным потребителем товара. Например, при продаже товаров через розничную сеть можно предположить, что все товары будут проданы конечным потребителям. Вместе с тем при продаже товаров предприятиям часть таких товаров последние могут использовать для внутреннего потребления. Вследствие этого возникает вероятность того, что в данном случае налог на продажи может не поступить в бюджет.

То есть, несмотря на кажущуюся простоту взимания налога на продажи и его перечисления в бюджет, от уплаты этого налога можно уклониться, что в итоге снижает уровень налоговых поступлений. Борьба властей с уклонением от уплаты налога на продажи ведет к росту административных издержек, которые должны покрываться за счет доходов бюджета. Механизм взимания НДС, в свою очередь, может состоять из нескольких этапов, условно представленных на рис. 1.

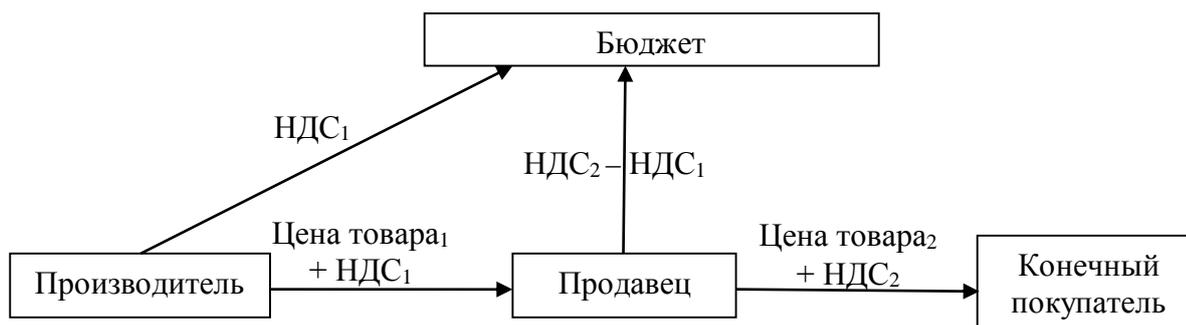


Рис. 1. Механизм начисления и взимания обязательств по НДС

Источник: составлено автором

Допустим, создается продукт без использования сырья, облагаемого НДС. Производитель, зарегистрированный как плательщик НДС, продает свою продукцию контрагенту с целью ее последующей перепродажи. При этом у производителя в соответствии с действующим законодательством стран, где применяется данный налог (в частности, Украины) не возникает «входного» НДС и, соответственно, налогового кредита, но возникают налоговые обязательства (то есть, обязательство внести в бюджет некую сумму НДС). В то же время у его контрагента («продавца» на рис. 1) возникает налоговый кредит, на сумму которого он может уменьшить свои налоговые обязательства. В цепочке продвижения товара от производителя до конечного потребителя может быть много «продавцов», каждый из которых будет вносить в бюджет сумму НДС, равную разнице между своими налоговыми обязательствами и налоговым кредитом. Но для условного примера и демонстрации принципа действия механизма начисления и взимания обязательств по НДС взят пример с одним «продавцом», как на рис. 1.

Допустим, продавец продает товар контрагенту за 100 денежных единиц (д. е.). У него возникают налоговые обязательства НДС₁ в сумме 20 д. е., которые он обязан перечислить в бюджет. Когда товар продается конечному потребителю (фрагмент «Продавец - Конечный покупатель» на рис. 1), у продавца возникает налоговое обязательство – НДС₂. Но в бюджет он обязан внести разницу между своими налоговыми обязательствами и налоговым кредитом (НДС₂

– НДС₁). Условно, если он продает товар за 110 д. е. (без НДС), то НДС₂ составит 22 д. е., а в бюджет должно быть перечислено 2 д. е.

То есть, при использовании такого механизма начисления обязательств по НДС в бюджет поступает сумма средств, равная НДС₂ (22 д. е.), но в разное время и отдельными частями на протяжении всей цепочки движения товара от производителя к конечному потребителю. Такой способ формирования налоговых обязательств соответствует принципу частичности, лежащему в основе НДС. Необходимо отметить, что данный условный пример соответствует ситуации импортирования в страну товара, поскольку вряд ли существует много товаров, при производстве которых не затрачивалось бы сырья и, соответственно, у производителя не возникало бы «входного» НДС.

В целом такой механизм начисления и взимания налоговых обязательств призван минимизировать потери бюджета от уклонения от уплаты НДС и реализации на практике мошеннических схем по уклонению от уплаты данного налога.

Однако, существование различных льгот по НДС, ставок данного налога (в частности, 0% – для экспортеров), установленный в законодательстве стран разрыв между моментом возникновения налоговых обязательств и их перечислением в бюджет, а также ряд других особенностей данного налога позволяют плательщикам уклоняться от уплаты данного налога, уменьшая его поступления в бюджет. Например, вследствие мошенничества с НДС бюджет Великобритании ежегодно недополучает от £1,1 до 2,5 млрд [10].

Тем не менее, НДС продолжает оставаться одним из наиболее распространенных косвенных налогов в мире, поскольку с его помощью удается аккумулировать значительные суммы поступлений в бюджеты стран, а при реализации мошеннических схем в силу особенностей механизма начисления и взимания НДС теряется только часть этого налога, а не вся его сумма, что возможно в случае мошенничества с налогом на продажи.

Все отмеченное выше позволяет утверждать, что, несмотря на недостатки и сложности с реализацией на практике косвенных налогов, они продолжают оставаться популярным источником формирования бюджетов стран мира. Это положение подтверждается тем фактом, что, как видно из данных, представленных в табл. 1, в конце XIX в. косвенные налоги составляли более 50 % всех налоговых поступлений стран мира.

Однако, как видно из данных, представленных на рис. 2, в XX в. ситуация существенно изменилась. Косвенные налоги, оставаясь важнейшим фискальным инструментом стран мира, значительно сократили свое значение по сравнению с предыдущим веком. Так, на протяжении более чем 20 лет (1990-2011 гг.) доля косвенных налогов в структуре налоговых поступлений стран-членов ОЭСР в среднем составляла 33 %. Что же касается показателей поступлений косвенных налогов в процентах от ВВП этих стран, то они в среднем за отмеченный период составляли около 11 %.

Таблица 1

**ПОСТУПЛЕНИЯ ОТ КОСВЕННЫХ НАЛОГОВ В ОБЩЕЙ СУММЕ НАЛОГОВЫХ
ПОСТУПЛЕНИЙ В НЕКОТОРЫХ СТРАНАХ МИРА (1890 Г.)**

<i>Страна</i>	<i>Доля косвенных налогов в налоговых поступлениях, %</i>
Российская империя	85,7
Франция	83,71
Великобритания	82,7
Германия	75,37
Австрия	73,83
Италия	63,83
Венгрия	58,71

Источник: [5].

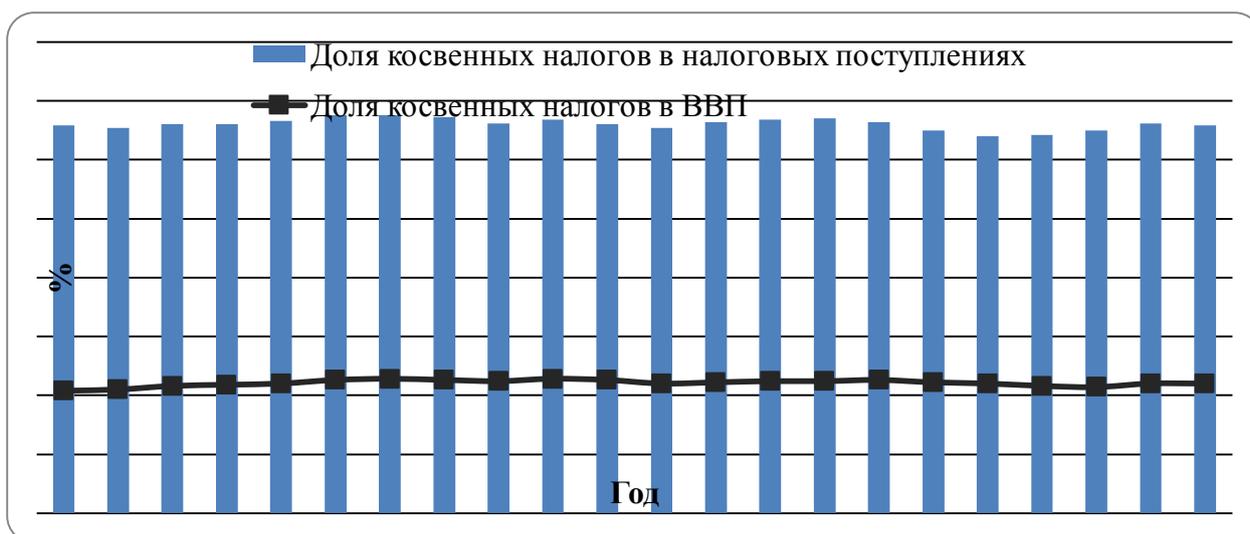


Рис. 2. Динамика изменений доли косвенных налогов в налоговых поступлениях и ВВП (в среднем по странам - членам ОЭСР)

Источник: [9].

Примерно такая же ситуация с поступлениями косвенных налогов наблюдается и в 27 странах-членах Европейского Союза (ЕС-27). Так, в период с 1995 по 2010 гг. поступления от косвенных налогов составляли в среднем около 33 % всех налоговых поступлений и порядка 14 % ВВП этого межгосударственного объединения [11].

В Украине же ситуация с косвенными налогами складывается несколько иначе. Так, как следует из данных, представленных на рис. 3, в период с 2004 по 2011 гг. косвенные налоги¹ составляли 54 % всех налоговых поступлений в бюджет страны в среднем за отмеченный период, причем в 2010 г. они составляли почти 74 % (максимальное значение за исследуемый промежуток времени). То есть, по этому показателю ситуация в Украине более соответствует ситуации с поступлениями налогов в XIX в., нежели развитию современных налоговых систем стран мира.

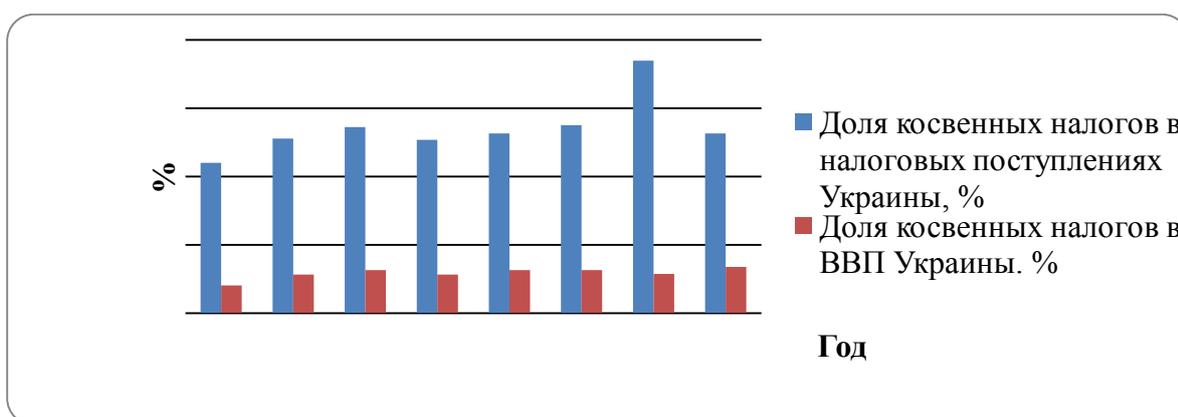


Рис. 3. Динамика изменений доли косвенных налогов в налоговых поступлениях и ВВП Украины, 2004-2011 гг.

Источник: [1], собственные расчеты автора

¹ Под поступлениями от косвенных налогов в данном случае подразумевается сумма поступлений от внутренних налогов на товары и услуги (код 14000000 бюджетной классификации доходов бюджета), в том числе – НДС и акцизы на произведенные в Украине товары, и налогов на международную торговлю и внешние операции (код 15000000 бюджетной классификации доходов бюджета), в том числе – ввозной пошлины. Это соответствует мировому опыту в части того, что включается в состав косвенных налогов, что отмечалось в начале статьи.

Тем не менее, доля косвенных налогов в ВВП Украины составляет примерно 11% в среднем за анализируемый период, что практически совпадает со значением этого показателя по странам-членам ОЭСР и меньше данного показателя в странах – членах ЕС. Несмотря на это, статистические данные свидетельствуют о существенной зависимости доходов бюджета Украины именно от поступлений косвенных налогов. Уменьшение доли косвенных налогов в объеме налоговых поступлений стран мира по сравнению с XIX в. главным образом объясняется недостатками данных налогов.

Так, еще И.И. Янжул [4] отмечал, что у косвенных налогов есть ряд крупных недостатков:

1) приводят к неравномерности в налогообложении, поскольку в них хуже, чем в прямых, учитывается способность плательщика заплатить их;

2) противоречат принципу налогообложения А. Смита, в соответствии с которым по возможности все взимаемое с народа должно идти в государственную казну;

3) поступления от косвенных налогов могут существенно колебаться из периода в период, в связи с чем данная категория налогов представляется сложно прогнозируемой для целей формирования и утверждения бюджета на последующие периоды [4, с. 398-399].

Последний недостаток можно отчетливо проследить на примере Украины, в которой колебания поступлений от косвенных налогов в 2004-2011 гг. достигали 30 % (рис. 3).

Кроме того, с появлением и распространением в мире НДС стало очевидно, что особенности администрирования данного налога, разнообразие его ставок, льготы по этому налогу приводят к масштабным попыткам уклониться от его уплаты, что негативно отражается на доходах бюджета стран.

Выводы и перспективы дальнейших исследований. В целом можно утверждать, что косвенные налоги в мире к настоящему времени являются ненадежным источником формирования доходов бюджета, несмотря на их значительную долю в структуре налоговых поступлений стран мира.

С учетом выше изложенного перед современными странами встает задача дальнейшего совершенствования системы косвенного налогообложения. Например, перспективным направлением может стать разработка отличных от приведенной в данной статье механизмов взимания и начисления обязательств по НДС.

Кроме того, учитывая недостатки косвенного налогообложения, представляется целесообразным рассмотреть возможности сокращения зависимости стран мира (и особенно – Украины) от косвенного налогообложения при формировании доходов бюджета, что, по мнению автора данной статьи, является перспективным направлением дальнейших исследований.

Литература

1. Державна служба статистики України. Валовий внутрішній продукт (1990-2012 рр.) [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Державної служби статистики України. – Режим доступу: <http://ukrstat.gov.ua/>
2. Налогообложение: теории, проблемы, решения / под общ. ред. В.П. Вишневецкого. – Донецк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. – 504 с.
3. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. – М.: Изд-во социально-экономической литературы, 1962. – 654 с.
4. Янжул И.И. основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах / И.И. Янжул. – М.: Статут, 2002. – 565 с.
5. Яроцкий В. Косвенные налоги [Электронный ресурс] / В. Яроцкий // Энциклопедический словарь Ф.А. Брокгауза и И.А. Ефрона. – С.-Пб.: Брокгауз-Ефрон. 1890-1907. – Режим доступа: http://dic.academic.ru/dic.nsf/brokgauz_efron/55720/Косвенные_налоги
6. Drenkard S. State and local sales taxes in 2012 [Электронный ресурс] / S.Drenkard // Сайт Tax Foundation. – 14 Febr. – 2012. – Режим доступа: <http://taxfoundation.org/article/state-and-local-sales-taxes-2012>
7. Indirect taxes – Eurostat [Электронный ресурс] / Официальный сайт OECD Glossary of statistic terms. – Режим доступа: <http://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=1330>
8. OECD Definition of taxes [Электронный ресурс] / Официальный сайт OECD. – 19 Apr. – 1996. – Режим доступа: <http://www1.oecd.org/daf/mai/pdf/eg2/eg2963e.pdf>

-
9. OECD. OECD Revenue statistics [Электронный ресурс]/ Официальный сайт OECD. – Режим доступа: <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#>
 10. Rajagopalan S. Reverse charging to prevent VAT fraud / S. Rajagopalan [Электронный ресурс]. – Сайт Reckon LLP. – December. – 2006. – Режим доступа: <http://www.reckon.co.uk/-reckon-reverse-charging-dec2006.pdf>
 11. Wahrig L. Tax revenue in the European Union / L. Wahrig // Statistics in focus. – 2012. – № 2. – P. 1-8.