

© 2010 г.

Алексей Шестоперов

руководитель направления «Развитие малого предпринимательства»
Национального института системных исследований проблем
предпринимательства
(e-mail:chestal@yandex.ru)

Алла Фокина

(АНО «НИСИП»)
(e-mail:alla.fokina@gmail.com)

НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА КАК ИНСТРУМЕНТ ДИВЕРСИФИКАЦИИ ЭКОНОМИКИ РОССИИ

Одним из мощных инструментов диверсификации российской экономики и стимулирования экономического роста выступает налоговая политика. Однако в России в основе налоговой политики лежит в большей степени фискальная, а не стимулирующая функция. Данное ограничение, а также ряд других проблем снижают эффективность применения налоговой политики в целях диверсификации экономики. В статье рассматриваются эти проблемы, предлагаются возможные пути их решения.

Ключевые слова: администрирование, диверсификация экономики, налоги, налоговая нагрузка, налоговая политика, специальные налоговые режимы.

Высокая концентрация российской экономики на добыче и продаже природно-сырьевых ресурсов создает избыточную зависимость от рыночных тенденций на мировом рынке топливно-энергетических ресурсов и ставит под угрозу экономическую безопасность России. В такой ситуации представляется необходимой целенаправленная государственная политика диверсификации экономики в целях повышения конкурентоспособности экономики России, обеспечения устойчивого экономического роста и повышения благосостояния граждан.

Одним из инструментов диверсификации экономики выступает налоговая политика. Как известно, с 1991 года по настоящее время проводится налоговая реформа, направленная на упорядочивание отношений в налоговой сфере. Налоговая система создавалась в начале 90-х годов в условиях отсутствия опыта законодательного регулирования налоговых правоотношений. За этот период была создана нормативная база функционирования налоговой системы, а правоприменительные органы накапливали опыт применения норм налогового законодательства.

Налоговую реформу можно характеризовать как одну из наиболее успешных реформ 2000-х годов: снизились налоговые ставки, упрощена

система обложения, достигнут рост налоговых поступлений. В то же время можно отметить, что эффективность применения налоговых инструментов в целях содействия диверсификации экономики России находится на низком уровне. Практика 1991–2009 годов подтверждает данный тезис.

Очевидно, что инструменты налоговой политики имеют высокий потенциал для стимулирования экономического роста и диверсификации. Налоговое регулирование оказывает непосредственное влияние на рентабельность ряда отраслей и различные составляющие роста ВВП. Эффект может достигаться и за счет непрямого регулирования – за счет значительного упрощения налогового администрирования.

Таблица 1

Влияние отдельных налоговых инструментов на различные составляющие роста ВВП («+» – положительное влияние, «–» – отрицательное влияние)

Составляющие роста ВВП	Сфера	Инструменты налоговой политики					Налоговое администрирование
		Налог на потребление (НДС, налог с продаж)	Налог на прибыль	Налог на имущество	Налоговые льготы для инновационных компаний	Снижение налоговой нагрузки для малых предприятий	
Занятость	все сферы	–	+ –				
Накопление капитала	все сферы		–				
	ПИИ ¹		–	–			
Производительность факторов производства	все сферы		–			+ –	–
	инновации		–		+		
	ПИИ		–	–			
	предпринимательство		–				

Источник: Tax and economic growth. Economics department working paper № 620. – OECD, 2008.

Уровень эластичности ВВП к уровню налоговой нагрузки является в целом довольно высоким. Так, например, по оценкам ОЭСР сокращение

¹ Прямые иностранные инвестиции.

налоговой нагрузки на экономику на 1% ВВП ведет к ускорению темпов роста экономики на 0,05–0,1 процентного пункта. Оценки Экономической экспертной группы выглядят немного выше: по мнению экспертов группы, при снижении налогового бремени на 1% рост ВВП в год составит порядка 0,1–0,15%¹.

В развитых странах налоговое бремя, как правило, распределено в соответствии с желательной структурой экономики – в этом состоит важность стимулирующей функции налогообложения. В России же, в отличие от развитых стран, в основе налоговой политики лежит в большей степени фискальная, а не стимулирующая функция.

Таблица 2

Динамика уровня общей налоговой нагрузки и поступлений основных налогов в бюджет расширенного правительства² РФ в 2000–2008 гг. (в % ВВП)

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Уровень общей налоговой нагрузки (1+2+3)	36,2	36,3	35,2	35,8	36,3	35,9	36,1	35,6	30,8
Поступления налогов (1) в том числе	32,0	29,8	28,2	27,5	25,7	24,4	25,7	23,9	20,5
Налог на прибыль	5,8	4,3	4,0	5,1	6,2	6,2	6,6	6,0	3,2
НДФЛ	2,9	3,3	3,4	3,4	3,3	3,5	3,8	4,0	4,3
ЕСН ³	5,8	4,1	3,7	3,5	2,0	1,9	2,0	1,9	2,1
НДС	7,2	7,0	6,7	6,3	6,8	5,6	6,9	5,1	5,3
Акцизы	2,7	2,4	2,6	1,4	1,2	1,0	1,0	0,8	0,9
НДПИ	0,7	2,6	2,5	23,0	4,2	4,07	3,6	4,1	2,8
Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование (2)	0,0	2,8	2,9	2,8	2,9	2,9	3,1	3,1	3,4
Доходы от внешне-экономической деятельности (таможенные пошлины и сборы) (3)	4,2	3,7	4,1	5,5	7,8	8,6	7,3	8,6	6,9

Источник: Российская экономика в 2009 году. Тенденции и перспективы (Выпуск 31). – М.: ИЭПП, 2010. С. 79.

¹ Гурвич В. Налоговая реформа: итоги подводить рано. – Режим доступа: http://www.rg.ru/bussines/financ_2/54.shtm (1.06.2010).

² В терминологии МВФ расширенное правительство включает в себя федеральные, региональные, местные бюджеты и внебюджетные фонды.

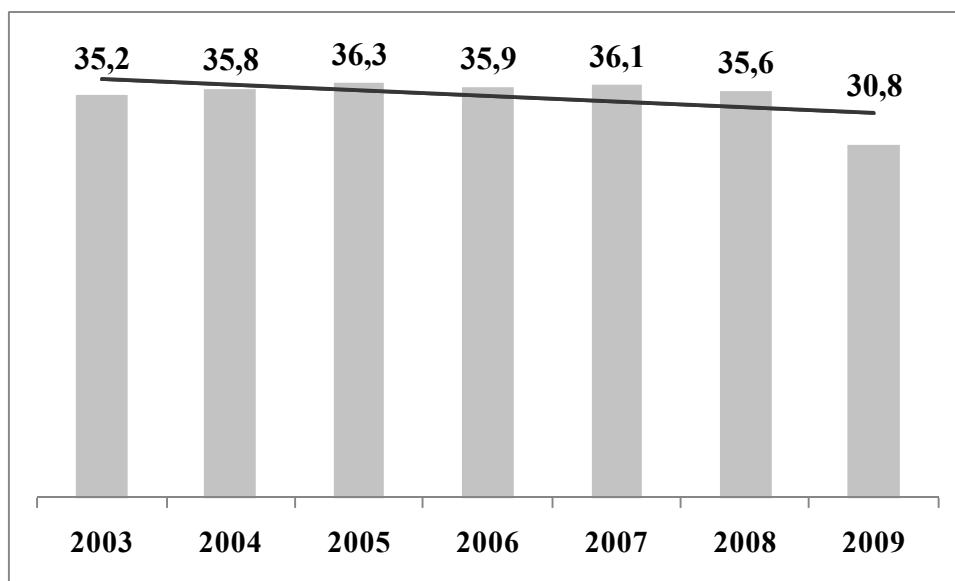
³ Без учета страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

Из таблицы 2 видно, что общая налоговая нагрузка с учетом таможенных пошлин и сборов на экономику России составляет порядка 30,8% от ВВП, а без учета таможенных сборов и пошлин – около 23,9%.

Необходимо отметить, что в период с 2001 по 2009 год налоговая нагрузка на экономику РФ фактически не менялась. Видимое сокращение налоговой нагрузки в 2009 году обусловлено в первую очередь влиянием финансово-экономического кризиса. Прежде всего, произошло резкое сокращение поступлений налогов и сборов, которые непосредственно зависят от конъюнктуры цен и спроса на экспортные товары – поступлений налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) и таможенных пошлин и сборов. В 2009 году также с 24% до 20% была снижена ставка налога на прибыль организаций, однако представляется, что это решение несильно повлияло на общую налоговую нагрузку, так как в условиях действия кризисных явлений предприятиям было сложно добиться прибыли.

Рисунок 1

Динамика уровня общей налоговой нагрузки в 2003–2009 гг. (в % ВВП)



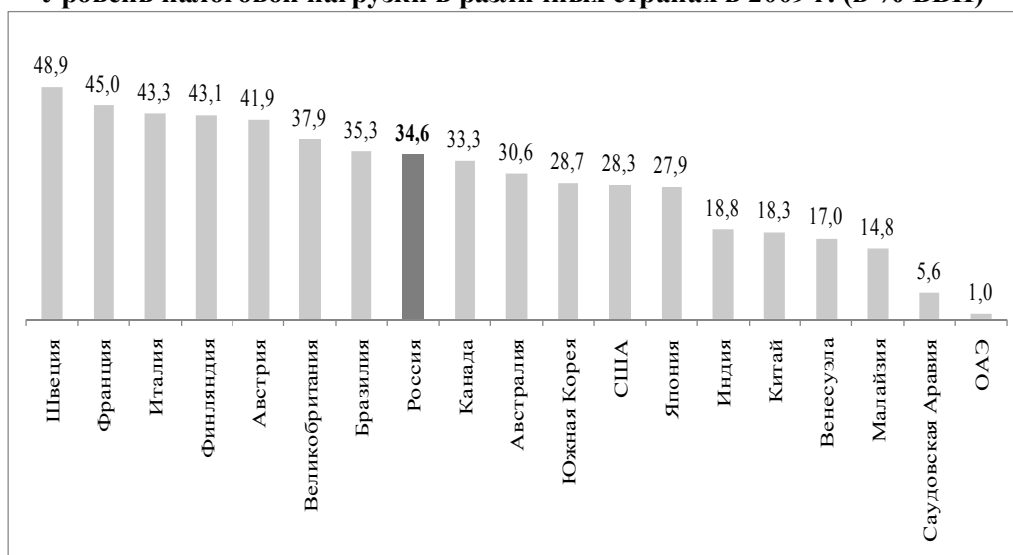
Источник: Составлено на основе данных Института экономики переходного периода.

По уровню налоговой нагрузки Россия ближе к развитым, а не развивающимся странам: уровень налоговой нагрузки в России в 1,3-1,5 раза выше, чем в развивающихся странах. По сравнению с развитыми странами, особенно со странами Западной Европы, уровень налоговой нагрузки в России не является слишком большим, однако представляется, что подобное сравнение выглядит не совсем корректно. Предполагается,

что уровень налоговой нагрузки напрямую зависит от уровня развития экономики: чем более развита экономика, тем выше налоги. Поэтому более правильно проводить сравнение со странами, сопоставимыми с Россией по уровню развития экономики. В таких же странах налоговое бремя почти не превышает отметки 20-25% от ВВП. В Китае, например, в первые годы реформ налоговое бремя было поэтапно снижено с 36% до 13%, что в немалой степени способствовало достижению высоких темпов экономического роста, и лишь затем было увеличено до 20%¹.

Рисунок 2

Уровень налоговой нагрузки в различных странах в 2009 г. (в % ВВП)²



Источник: Индекс экономической свободы (Index of Economic Freedom), 2010

Наибольший уровень налоговой нагрузки, согласно данным Федеральной налоговой службы, приходится на следующие виды экономической деятельности³:

¹ Илларионов А., Пивоварова Н. Размеры государства и экономический рост // Вопросы экономики. 2002. № 9. С. 18-45.

² Данные Индекса экономической свободы за 2009 года не соответствуют аналогичным данным Института экономики переходного периода в виду различий в используемой для оценки налоговой нагрузки методологии.

³ Налоговая нагрузка рассчитана как соотношение суммы уплаченных налогов по данным отчетности налоговых органов и оборота (выручки) организаций по данным Федеральной службы государственной статистики (Приложение N 3 к приказу Федеральной налоговой службы от 14 октября 2008 г. N ММ-3-2/467@).

- добыча полезных ископаемых (54,8% от оборота (выручки) организаций);
- операции с недвижимым имуществом, аренда и предоставление услуг (29,5% от оборота (выручки) организаций);
- предоставление прочих коммунальных, социальных и персональных услуг (18,2% от оборота (выручки) организаций);
- связь (18,0% от оборота (выручки) организаций);
- производство машин и оборудования (17,2% от оборота (выручки) организаций);
- гостиницы и рестораны (16,3% от оборота (выручки) организаций);
- строительство (15,9% от оборота (выручки) организаций).

Оценка влияния налоговой реформы на уровень налоговой нагрузки (в % от ВВП) представлена в следующей таблице.

Таблица 3

Влияние налоговой реформы на поступления налогов, % (в % от ВВП)

Показатель	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Отмена оборотных налогов и налога с продаж ¹	-1,68	-1,77	-2,97	-3,22	-3,12	-3,11	-3,08
Реформа НДС ²	+0,80	+0,92	+0,96	+0,94	+0,91	+0,97	+1,46
Реформа ЕСН ²	0,00	0,00	0,00	0,00	-0,89	-0,89	-0,86
Реформа налога на прибыль организаций ³		-1,09	-1,01	-1,3	-1,47	-2,13	-2,25
Реформа НДС	-0,16	-0,23	-0,28	-0,37	-0,62	-1,94	-1,03
Итого изменение доходов бюджетной системы	-1,04	-1,71	-2,74	-3,95	-5,19	-7,1	-5,76
Справочно: нефтегазовые доходы федерального бюджета (НДПИ на нефть и газ природный и экспортные пошлины на энергоносители)	3,8	4,7	5,2	5,4	6,6	10,2	11,1

Источник: Экономика переходного периода. Очерки экономической политики посткоммунистической России. Экономический рост 2000-2007. – М.: Издательство «Дело» АНХ, 2008. С. 273.

¹ С учетом частичной компенсации выпадающих доходов за счет роста базы по налогу на прибыль организаций.

² С учетом частичной компенсации выпадающих доходов за счет роста базы по налогу на прибыль организаций.

³ Без учета расширения налоговой базы из-за отмены налога с продаж и оборотных налогов, снижения базовой ставки ЕСН, а также без учета сужения налоговой базы из-за изменения ставок НДПИ и экспортных пошлин.

Из таблицы 3 видно, что снижение налоговой нагрузки по основным налогам компенсировалось существенным приростом нефтегазовых доходов. Важно отметить, что снижение налоговой нагрузки на ненефтегазовый сектор стало возможным не благодаря расширению налоговой базы в ответ на снижение налоговых ставок, а благодаря внешнеэкономической конъюнктуре. Несмотря на снижение налоговых ставок по многим налогам (НДФЛ, НДС, ЕСН, налог на прибыль), рост налоговых поступлений был зафиксирован только по НДФЛ. В то же время многие очевидные и важные мероприятия в налоговой сфере так и не были реализованы.

Необходимо отметить, что серьезным недостатком использования инструментов налоговой политики в период с 1991 по 2008 годы выступило *отсутствие целенаправленной программы налогового стимулирования* конкретных отраслей и сфер экономики. Более того, сам процесс обсуждения возможных налоговых решений для отдельных отраслей и секторов в отсутствие стратегических приоритетов носил волнообразный характер. Зачастую решения по применению отдельных налоговых инструментов не всегда являлись обоснованными с точки зрения последствий их воздействия на конкретные отрасли и сектора экономики. В частности, ожидающееся реформирование ЕСН в форме замены ЕСН страховыми взносами, обоснованное дефицитом пенсионного фонда и необходимостью поиска дополнительных источников обеспечения все возрастающих социальных обязательств, может привести к увеличению в несколько раз нагрузки на фонд оплаты труда на предприятиях с более высокой долей оплаты труда в структуре издержек (прежде всего, на предприятиях в более «продвинутых» отраслях) и, как следствие, уходу многих предприятий с рынка. При этом ничего не говорится о том, является ли реформирование ЕСН разовым отступлением в налоговой политике или началом новой тенденции. Официальных разъяснений со стороны уполномоченных органов по данному вопросу пока не было сделано, поэтому существует вероятность того, что налоговая нагрузка может и дальше повышаться в будущем.

Более того, предложенная реформа системы ЕСН подразумевает возникновение дополнительных контрольных органов – внебюджетных фондов. Данные органы будут наделены полномочиями налоговых органов (осуществление проверок, приостановление операций по банковским счетам, внесудебное взыскание платежей и ряд других). Право проверять предприятия помимо налоговых инспекций получают органы Пенсионного фонда России, фонда социального страхования и фондов (федерального и территориального) медицинского страхования, что выглядит крайне противоречивым в контексте неоднократных заявлений о необходимости ограничения вмешательства в предпринимательскую деятельность. Получа-

ется, что на фоне заявлений о необходимости снижения количества контролирующих ведомств предлагается реформа, предполагающая пятикратное увеличение их количества¹.

Другой серьезной проблемой налогового регулирования является общая неопределенность и нестабильность налоговой политики, что подтверждается постоянными изменениями, вносимыми в ключевые нормативные правовые акты в этой сфере. Так, количество изменений в Налоговом кодексе в среднем за год составляет от 20 до 40. На настоящий момент было подготовлено свыше 30 редакций первой части Налогового кодекса и свыше 200 редакций второй части. Во многом проблема нестабильности налоговой политики обусловливается недостаточной проработкой вопросов целесообразности и необходимости применения отдельных налоговых инструментов, отсутствием системного и обоснованного подхода к изменению законодательства.

Как следствие, в ходе постоянных изменений налогового законодательства происходит отказ от принятых ранее стимулирующих мер. Нередко вводимые нормы не стыкуются с уже существующими нормами и правилами. Кроме того, изменения зачастую приводят к такой ситуации, когда хозяйствующие субъекты просто не могут воспользоваться налоговыми льготами, предусмотренными законодательством ввиду значительных транзакционных издержек. Показательным примером, подтверждающим данный тезис, является ситуация с применением упрощенной системы налогообложения (УСН). Одной из проблем УСН является невозможность хозяйствующих субъектов, применяющих данную систему, встраиваться в технологические цепочки, поставляя свои товары (работы, услуги) другим организациям, применяющим общую систему. Отсутствие в стоимости поставляемой продукции выделенной суммы НДС не позволяет покупателям этой продукции применять налоговый вычет при расчете суммы НДС к уплате.

Существенное негативное воздействие на возможности по использованию предпринимателями существующих налоговых льгот могут оказывать органы государственной власти или органы местного самоуправления, предоставляющие такие льготы. Например, в условиях кризисных явлений проблемы предприятий – плательщиков единого налога на вмененный доход (ЕНВД) усилились из-за того, что ставки по ЕНВД не зависят от финансовых результатов деятельности. Многие предприятия были вынуждены платить налог, рассчитанный по показателям доходности

¹ Комментарий эксперта ОПОРЫ России М. Орлова по реформе ЕСН. – Режим доступа: <http://www.opora.ru/examination/conclusions/2009/04/09/kommentariy-eksperta-opory-rossii-m.-orlova-po-reforme-esn> (07.06.2010).

предыдущих лет, которые были более успешными. Проблема может усугубляться еще и тем, что муниципальные власти, которые могут снизить налог за счет коэффициента К2, как правило, не используют это право. Как отмечает общественная общероссийская организация малого и среднего предпринимательства «ОПОРА России» «в условиях кризиса уплата ЕНВД для многих предпринимателей стала непосильной ношей в силу того, что муниципалитеты принялись латать бюджетные дыры, повышая коэффициент базовой доходности К2 до максимального предела»¹. Фактически обязательность применения предпринимателями системы ЕНВД при осуществлении отдельных видов деятельности превратилась в препятствие для выживания малого бизнеса в условиях кризиса.

Еще одним недостатком налоговой реформы стала слабая связь, фактически оторванность от реформы налогового администрирования. Во многом это стало следствием общих ожиданий того, что снижение налоговых ставок способно само по себе привести к выходу предприятий из тени, что так и не случилось. Не были последовательно осуществлены меры по совершенствованию налогового администрирования, среди которых можно назвать:

- изменение процедур налоговых проверок с целью уменьшения административного давления на предприятия;
- меры по обеспечению уплаты налоговых обязательств;
- меры по оптимизации процедуры возмещения НДС.

В настоящее время система налогового администрирования характеризуется высокой степенью непрозрачности и репрессивности по отношению к налогоплательщику. Можно сказать, что налоговое администрирование действует как «налоговый пресс» для малых и средних предприятий.

Барьеры, создаваемые системной налоговой административной системой, приводят к ситуации «кредитования государства» налогоплательщиками. Так, вопрос возмещения НДС экспортерам может решаться в довольно длительные сроки, от 1 до 2 лет, выходящие за рамки нормативно установленных, либо не решаться в принципе.

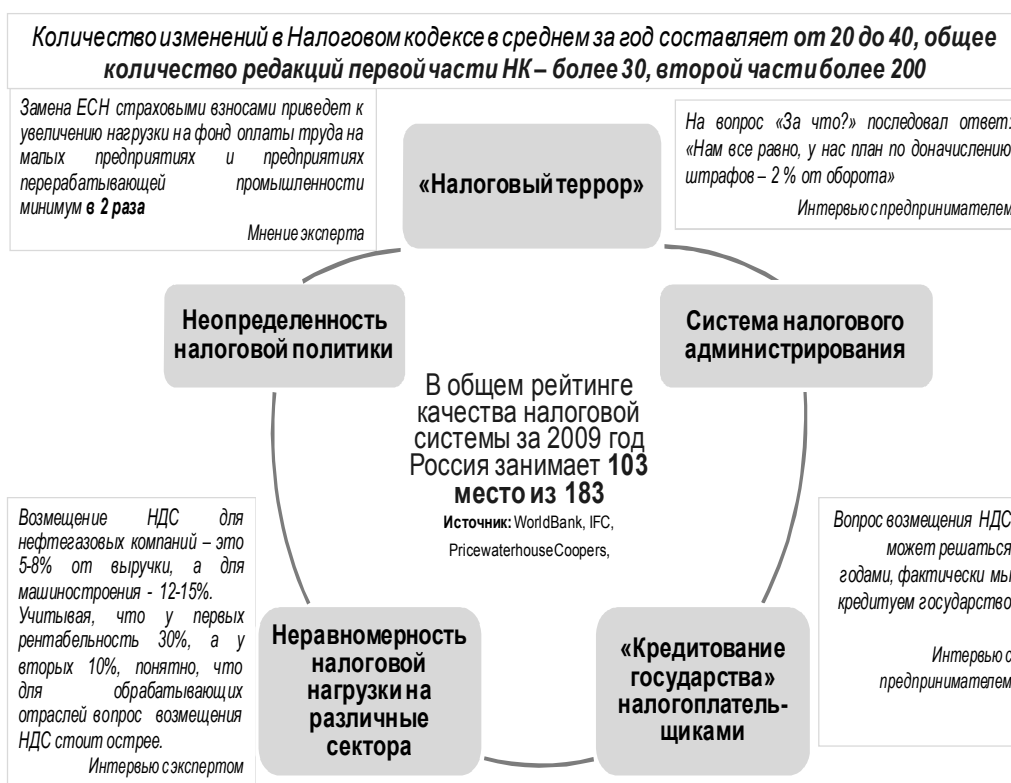
Следующей серьезной проблемой является постепенная трансформация функций налоговых органов из контрольных функций в фискальные функции. Фактически происходит подмена задачи по контролю за правильностью соблюдения налогового законодательства задачей по наполнению государственного бюджета соответствующими средствами.

¹ Апрельские (неполитические) тезисы ОПОРЫ России. 20 апреля 2009 г. – Режим доступа: <http://www.opora.ru/press/tribune/2009/04/20/aprelskie-nepoliticheskie-tezisy-opory-rossii> (06.06.2010).

Так, налоговым органам могут ставиться плановые задания по сбору налогов и доначислению штрафов. Это приводит к своего рода «налогово-му террору» предпринимательского сектора. С ситуацией, когда «приезжает налоговая инспекция, говорит, что у них выездная проверка и они будут доначислять штрафы, а план по доначислению штрафов – несколько процентов от оборота», сталкиваются многие предприниматели¹.

Рисунок 3

«Замкнутый круг» российской налоговой системы



При этом ситуация с налоговым регулированием почти не улучшается. В частности, в отчете, представленном в конце 2009 года Всемирным банком, Международной финансовой корпорацией (IFC) и консалтинговой и аудиторской компанией «PricewaterhouseCoopers», Россия за 2009

¹ Говорун Ю. Заплати за кризис // Аналитический деловой еженедельник «SmartMoney», № 12 (150) от 6 апреля 2009 г.

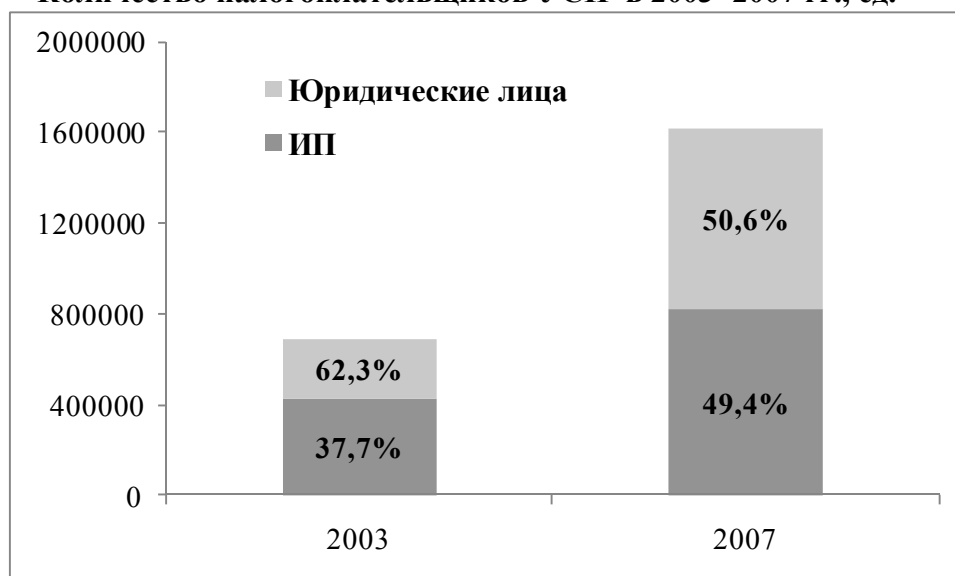
год в общем рейтинге качества налоговой системы занимает 103 место из 183¹.

Следует отметить, что в России все же имеются положительные примеры стимулирования диверсификации экономики за счет применения налоговых инструментов. Потенциальное положительное влияние инструментов налоговой политики на развитие экономики демонстрирует опыт применения в России в 2003–2008 годах специальных налоговых режимов для субъектов малого предпринимательства и в частности упрощенной системы налогообложения.

Можно констатировать, что меры по совершенствованию специальных налоговых режимов для малого бизнеса позволили существенно снизить налоговую нагрузку на малые предприятия и сельскохозяйственных товаропроизводителей, что в свою очередь повлекло за собой развитие производства, расширение инвестиционной деятельности. Так, при переходе на УСН происходит существенный рост объемов производимой предприятиями продукции (работ, услуг), который оценивается в объеме до 25%².

Рисунок 4

Количество налогоплательщиков УСН в 2003–2007 гг., ед.



Источник: Ресурсный центр малого предпринимательства.

¹ Paying Taxes 2010. The global picture. – The World Bank Group, PricewaterhouseCoopers, IFC. 2009.

² Расчет и обоснование величины предельного размера доходов, позволяющего использовать упрощенную систему налогообложения организациями и индивидуальными предпринимателями. – М.: Ресурсный центр малого предпринимательства, 2008. С. 45.

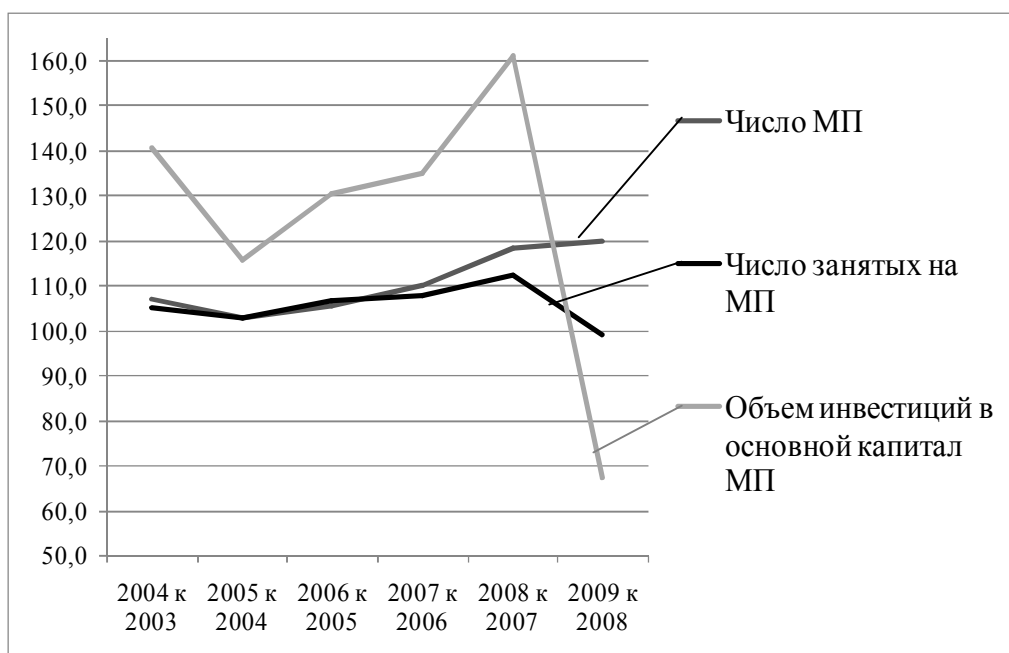
Введение специальных налоговых режимов создало стимулы для выхода субъектов малого предпринимательства из сферы «теневого» бизнеса. По мнению экспертов, при переходе на УСН происходит снижение теневой составляющей в деятельности малого бизнеса, легализация доходов малых предприятий, оцениваемая примерно в 30%.

В целом с момента введения режима более чем в два раза увеличилось число плательщиков УСН (с 692 тыс. до 1,602 тыс.).

В 2004–2008 годах также наблюдался устойчивый рост основных показателей деятельности малых предприятий, в среднем на 10-15% в год. За период с 2003 по 2009 год общее количество субъектов малого предпринимательства увеличилось на 80%, а число занятых на них – на 38%. Сокращение основных показателей деятельности малых предприятий в 2009 году обусловливается в первую очередь влиянием кризисных явлений.

Рисунок 5

Динамика основных показателей развития малого предпринимательства в 2004–2009 гг., %



Источник: Рассчитано по данным Федеральной службы государственной статистики.

Таким образом, основные результаты в области налоговой реформы заключаются в улучшении структуры налоговой системы, техники взимания основных налогов. В то же время общая налоговая нагрузка остается

более высокой, чем в других развивающихся странах. Характерными чертами налоговой политики в настоящий момент являются приоритет обязанностей субъектов хозяйственной деятельности перед их правами и налоговый произвол государства.

Налоговая политика должна быть ясной, последовательной и стабильной. Среди возможных направлений совершенствования практики применения инструментов налоговой политики и решения имеющихся в этой области проблем можно выделить следующие:

- разработка целенаправленной долгосрочной программы налогового стимулирования развития отдельных секторов экономики;
- оптимизация полномочий контролирующих органов и системы оценки эффективности работы сотрудников налоговых органов;
- разработка системы привлечения к ответственности должностных лиц налоговых органов, нарушающих требования налогового законодательства либо препятствующих осуществлению законной предпринимательской деятельности;
- значительное упрощение налогового администрирования и процедур уплаты налогов и сборов;
- регулярное проведение оценки регулирующего воздействия решений, принимаемых в налоговой сфере.

При этом основными принципами налоговой политики должны выступать максимальная публичность при подготовке и реализации новых инициатив, последовательность действий, учет возможных негативных последствий, обеспечение сбалансированности между финансовыми интересами государства и вопросами стимулирования роста реального сектора экономики.
