

НАЛОГОВЫЙ МАНЕВР КАК ИНСТРУМЕНТ МАКРОЭКОНОМИЧЕСКОЙ ПОЛИТИКИ

Л. А. Кежун, О. В. Комарова

В современной налоговой теории и практике очень тесно переплетаются понятия реформы, гармонизации и налогового маневра. Цель исследования — выделить роль налогового маневра как инструмента экономической политики государства. Для достижения цели был проведен анализ теоретических подходов на основе общенаучных методов: анализа, синтеза и др. Обзор теоретических и эмпирических исследований позволил выделить следующее соотношение между данными категориями: основой современной налоговой политики является стабильная налоговая система. Однако в ходе налогового регулирования требуется определенная гибкость экономических инструментов. Налоговая реформа представляет собой фундаментальную структурную перестройку налоговой системы. Налоговая гармонизация выступает как налоговая реформа, направленная на приведение в соответствие налоговых систем стран-партнеров с целью стимулирования интеграционных процессов бизнеса. Авторы проанализировали два налоговых маневра: первое — изменение соотношения таможенных пошлин и налога на добычу полезных ископаемых (на нефть), второе — снижение страховых взносов за счет увеличения налога на добавленную стоимость и налога на доходы физических лиц, а также возможные макроэкономические следствия указанных мероприятий. Налоговый маневр выступает исключительно как инструмент, обеспечивающий гибкость налоговой политики, поскольку изменяет только элемент налога с целью изменения налоговой нагрузки на экономических агентов. Эмпирический анализ показал, что в России налоговые маневры представляют собой совокупность мероприятий по наполнению бюджета или покрытию его дефицита. Такое использование налогового маневра лишь закрепляет фискальный характер налоговой системы.

Ключевые слова: налоговый маневр, налоговая реформа, налоговая гармонизация, фискальная политика, макроэкономическая политика

Налоговая политика общепризнанно является инструментом макроэкономической политики, направленной на экономический рост, развитие производства и поддержание полной занятости. В рамках налоговой политики можно выделить следующие инструменты: налоговая гармонизация, налоговая реформа и налоговый маневр. В российской экономике наблюдаются все три экономических инструмента. Рассмотрим их сущность подробнее.

Налоговой реформе уделяется в научной литературе большое внимание, что обусловлено не только трансформацией российской экономики в 1990–2000 гг., но и ее высокой актуальностью в настоящее время, что отмечается в работах А.Г. Аганбегяна, С.Ю. Глазьева,

Д. Медведева и др. Налоговые реформы осуществляются во многих странах мира: Китае, Индии, США, странах Юго-Восточной Азии и др. [17]. И.А. Майбуров рассматривает налоговую реформу как «ограниченный во времени комплексный процесс кардинальных преобразований налоговой системы с целью приведения ее в соответствие с новым содержанием государственной налоговой политики» [11, с. 82]. Ю.Г. Тюрина отмечает, что «налоговая реформа — это законодательно закрепленные изменения в налоговой системе государства, в основе которых лежит изменение стратегии налоговой политики» [15, с. 138]. Т.Д. Одинокова трактует налоговую реформу как реорганизацию системы налогообложения

экономических субъектов с целью выполнения налоговой системой возложенных на нее функций [12, с. 16]. Таким образом, налоговая реформа представляет собой фундаментальное изменение налоговой системы, затрагивающее все ее структурные элементы, с целью обеспечения выполнения налоговой системой стимулирующей и фискальной функций.

Налоговая гармонизация стала объектом исследования в период формирования экономических союзов. Как отмечает Hans-Werner Sinn, «в долгосрочной перспективе ... большие различия в ставках, скорее всего, исчезнут, и из-за налоговой конкуренции ставки, вероятно, станут низкими» [18]. В отечественной литературе под налоговой гармонизацией понимается:

1) изменение налогового законодательства страны для выравнивания экономических условий ведения бизнеса [5, с. 33];

2) сближение национальных налоговых систем на основе соблюдения комплекса международных согласованных правил [9, с. 49].

Таким образом, налоговая гармонизация тесно связана с налоговой реформой, поскольку предполагает существенные изменения в налоговом законодательстве стран и направлена на выравнивание условий ведения бизнеса и, как правило, направлена на стимулирование взаимодействия экономических агентов двух стран. Однако фискальная функция налогообложения в данном случае может не выполняться.

В современной российской макроэкономической политике появился новый термин «налоговый маневр». Изначально понятие налогового маневра было связано исключительно с нефтедобывающей отраслью.

Под налоговым маневром понималось изменение «соотношения таможенных пошлин и налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ) на нефть и перенос акцентов в налоговом бремени с таможенных пошлин на НДПИ» [10, с. 189].

В исследовании А.В. Зубарева, А.В. Полбина в рамках сценарного анализа были рассмотрены основные последствия налогового маневра в нефтяном секторе. К ним отнесены: повышение эффективности нефтепереработки, значительный рост цен нефтепродуктов и рост конкуренции со стороны зарубежных компаний и, как следствие, положительное влияние на макроэкономические показатели проведения налогового маневра [6, с. 29–30].

По мнению других исследователей [2; 3; 7], последствия этого налогового маневра яв-

ляются негативными. Так, Л.А. Кормишкина, Л.П. Королева считают, что снижение таможенных пошлин и увеличение НДС только увеличивают экспортно-сырьевую зависимость России, поскольку носят ограниченно-отраслевой характер, не влияют на развитие промышленности и неоиндустриализацию экономики России [7, с. 439].

Таким образом, первоначально налоговый маневр рассматривался как инструмент снижения сырьевой экспортной зависимости российской экономики. Ключевой проблемой данного маневра, на наш взгляд, стало отсутствие связи со снижением налогов в реальном секторе для поддержки реструктуризации экономики. Вторая проблема связана с высокой централизацией доходов бюджета: налоговый маневр должен согласовываться и с бюджетной политикой. Однако в России косвенные налоги стоят выше налогов прямых, являясь главным источником доходов бюджета верхнего уровня — федерального, и потому не учитывают особенностей регионального развития производства и платежеспособности населения [14, с. 9].

Усугубляющийся экономический кризис и возрастающая нагрузка на бюджеты страны подвигли власти на новую трактовку налогового маневра — «снизить нагрузку на труд (страховые взносы работодателей) и компенсировать выпадающие доходы повышением НДС или НДС/ФЛ» [4, с. 10]. Актуальность вопросов, связанных с взиманием страховых взносов, в современной российской экономике сохраняется. Обусловлено это обстоятельство тем, что страховыми взносами облагаются выплаты в пользу физического лица, производимые работодателем. С одной стороны, страховые взносы формируют налоговую нагрузку на предприятие, тем самым увеличивая себестоимость производимой продукции или услуг. С другой стороны, страховые взносы представляют собой источник пенсионных и социальных выплат работникам.

Как отмечает В.Г. Пансков, «и мировой опыт, и анализ российской практики показывают, что наименее болезненным для развития экономики методом осуществления налогового маневра в целях построения эффективной налоговой системы, способствующим развитию экономики, является перенесение налоговой нагрузки с юридических лиц на физические лица» [13, с. 138].

Рассматривая налоговый маневр как инструмент макроэкономической политики, согласимся с мнением академика А.Г. Аганбеяна, что «налоговый маневр нужно рассматривать

Таблица

Структура доходов консолидированного бюджета РФ, %*

Показатели	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Доходы, всего	100	100	100	100	100	100	100
из них:							
Налог на прибыль организаций	9,30	11,07	10,89	11,30	8,60	9,00	3,42
Налог на доходы физических лиц	12,25	11,17	9,57	10,84	10,38	10,24	10,19
Страховые взносы на обязательное социальное страхование**	16,92	15,45	16,92	19,68	18,42	18,03	19,38
Налог на добавленную стоимость:							
на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ	8,65	8,29	8,41	9,05	7,76	8,30	10,32
на товары, ввозимые на территорию РФ	6,42	7,29	7,18	7,96	6,94	6,64	7,32
Налоги на совокупный доход	1,29	1,30	1,12	1,30	1,22	1,19	1,09
Налоги на имущество	4,19	3,92	3,25	3,77	3,74	3,63	2,01
Налог на добычу полезных ископаемых	7,75	8,77	9,79	11,79	10,70	11,02	13,76
Таможенные пошлины	18,45	17,8	17,80	19,66	16,85	17,59	17,53

* Рассчитано на основе данных Минфина: Структура доходов консолидированного бюджета [Электронный ресурс]. URL: http://info.minfin.ru/kons_doh.php (дата обращения 19.07.2017).

** В 2009 году показатель назывался «Налоги и взносы на социальные нужды».

как многокомпонентную концептуальную систему, затрагивающую и бизнес, и население, с единой установкой, нацеленной на ускорение социально-экономического развития; при этом он должен быть системным, радикальным и целеустремленным» [1, с. 42].

Анализ налоговых доходов консолидированного бюджета РФ (табл.) показывает постоянное увеличение доли поступлений от налога на доходы физических лиц, налога на добавленную стоимость и налога на добычу полезных ископаемых.

Последствия первого налогового маневра уже видны в структуре доходов бюджета: рост НДС с 7,75 % в 2009 г. до 13,76 % в 2015 г., сокращение таможенных пошлин с 18,45 до 17,53 % в этот же период. Однако при этом наблюдается рост совокупных доходов бюджета от сырьевого сектора с 26,3 % в 2009 г. до 31,29 % в 2015 г. Таким образом, первый налоговый маневр действительно закрепляет сырьевую направленность бюджета, меняя лишь источник его доходов, перенося налоговое бремя с внешних покупателей на внутренних.

Второй налоговый маневр пока еще не реализован, но рост доли страховых взносов в структуре консолидированного бюджета, относительное сокращение доли прямых налогов доказывают актуальность подобного маневра.

Рассмотрим экономические и социальные эффекты данного реформирования.

Первое. Налоговые поступления от НДС поступают в бюджет и перераспределяются со-

гласно положениям Бюджетного кодекса РФ. Данные потоки планируется увеличить в результате реформы. С позиций наполнения доходной части бюджета следствие положительное, направленное на сокращение дефицита бюджета, а значит, можно предположить, что государство не будет сокращать расходы либо будет сокращать их меньшими темпами, что, потенциально, имеет положительный социальный эффект.

Однако увеличение ставки НДС приведет к росту цен практически на все товары, работы и услуги, что в условиях экономики, не находящейся в условиях «перегрева», отрицательным образом повлияет на объем «эффективного спроса» и повлечет сжатие объемов национального производства. Этот отрицательный эффект необходимо компенсировать как для домашних хозяйств, так и для предпринимательского сектора экономики. Механизмом подобной компенсации является сокращение доли расходов предпринимателей на труд в виде страховых взносов.

Поддержание уровня расходов домашних хозяйств возможно благодаря увеличению выплат из государственного бюджета (различного рода социальных пособий и пенсий), а также увеличению оплаты труда при снижении тарифов страховых выплат предприятий. Рост инвестиционных расходов предприятий также возможен при условии снижения тарифов страховых взносов, которые включаются в прочие расходы предприятия. Предприятия

смогут перераспределить высвободившиеся средства на развитие и модернизацию производства.

Второе. Страховые взносы наполняют внебюджетные фонды, а именно Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования и Фонд обязательного медицинского страхования. Эти фонды имеют целевое назначение. В настоящее время контроль над внебюджетными фондами передан Федеральной налоговой службе (ФНС) в целях увеличения собираемости страховых взносов. Однако этот процесс потребует некоторого времени. Можно предположить, что несмотря на снижение ставок по страховым взносам объемы поступлений останутся на прежнем уровне благодаря возросшей собираемости.

Третье. Снижение ставок по страховым взносам неоднозначно повлияет на развитие разных отраслей. Трудоемкие производства с высокой долей затрат на оплату труда ощутят положительный эффект данного налогового маневра в большей степени, поскольку высокая доля оплаты труда сопровождается более значительными суммами социальных выплат. К этим отраслям относятся и высокоинтеллектуальные производства, что значимо для развития национальной экономики.

В то же время, если анализировать влияние планируемого повышения НДС на развитие экспорто- и внутриориентированных отраслей, то данный аспект налогового маневра губителен для внутриориентированных производств, поскольку их продукция будет дорожать на суммы НДС, вследствие чего будет становиться менее конкурентоспособной, в то время как продукция на экспорт облагается по ставке 0 % и не подвергнется негативному влиянию роста ставки по НДС.

Четвертое. Высокая степень неравенства в обществе никак не регулируется налоговой системой России: «экономическое неравенство налогоплательщиков, оцениваемое до и после уплаты налогов, не сокращается — как это должно быть в прогрессивной системе, а остается в целом неизменным, что характерно для нейтральной налоговой системы» [16, с. 126]. А ведь принцип справедливости является важным принципом налогообложения. Внедрение прогрессивной шкалы налогообложения представляет собой перенос налогового бремени

с производителей на домашние хозяйства. К макроэкономическим последствиям реструктуризации налогов относят: оптимизацию потребительских расходов среднего класса, сокращение сбережений и относительных доходов богатых, увеличение расходов бедных и снижение уровня бедности. Таким образом, в экономике сокращается непроизводительное потребление, что стимулирует производство и инвестиции. В этом случае актуализируется проблема установления шкалы дифференциации налогов, решение которой должно основываться на принципах социального государства.

Пятое. В результате понижения ставок страховых взносов предприятия смогут легализовать оплату труда. В результате увеличатся суммы налога на доходы физических лиц, которые являются источником доходной части региональных и муниципальных бюджетов. В условиях, когда у данного уровня бюджетов набор налоговых поступлений невелик, данное следствие будет особенно актуально. Это следствие, скорее, связано с пространственной, региональной структурой экономики в виде выравнивания экономической базы развития регионов и усиления налогов как инструмента развития бизнеса и предпринимательских структур.

Анализ практики налогового маневрирования позволяет заключить, что налоговый маневр представляет собой изменение элементов двух налогов с целью перераспределения налоговой нагрузки на экономических агентов. Налоговый маневр может выполнять как стимулирующую, так и фискальную функцию. Основываясь на выводах А. Лаффера [8, с. 64] о том, что «в идеале система налогообложения ... должна быть гибкой, ... должна предусматривать возможность быстрого изменения налоговых ставок», можно заключить, что именно налоговый маневр придает налоговой системе гибкость, обеспечивает соответствие налоговой политики сложившейся экономической ситуации, фазе делового цикла. Особенности практической реализации налогового маневра в России показывают, что налоговый маневр становится все более активным инструментом налоговой политики государства. При этом налоговый маневр представляет собой совокупность текущих мероприятий по наполнению бюджета или нивелированию его дефицита.

Список источников

1. Аганбегян А. Г. О налоговом маневре // Деньги и кредит. — 2012. — № 7. — С. 37–42.
2. Горбунова Е. Н. Налоговый маневр в нефтяной отрасли России // Налоги и финансовое право. — 2014. — № 9. — С. 126–129.

3. Гринкевич Л. С. «Налоговый манёвр», деофшоризация экономики и другие направления современной налоговой политики России // Вестник Томского государственного университета. Экономика. — 2015. — № 1 (29). — С.138–150.
4. Землякова А. В. Схема «налогового маневра» и его практическая реализация // Научный вестник ЮИМ. — 2017. — № 1. — С.10–14.
5. Зозуля В. В., Журавлев П. Д. Гармонизация налоговых систем как способ ограничения налоговой конкуренции в условиях интеграции // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. — 2014. — № 23. — С. 33–39.
6. Зубарев А. В., Полбин А. В. Оценка макроэкономических эффектов от снижения экспортной пошлины на нефть // Экономическая политика. — 2016. — Т. 11. — № 6. — С. 8–35. — DOI: 10.18288/1994-5124-2016-6-01.
7. Кормишкина Л. А., Королева Л. П. Оценка налогового маневра с позиции парадигмы неоиндустриального развития России // Национальная безопасность / nota Bene. — 2015. — № 3. — С. 427–441. DOI: 10.7256/2073-8560.2015.3.15620.
8. Лаффер Артур Б. Руководство по налогообложению табачных изделий: теория и практика // Экономическая политика. — 2016. — № 5. — С. 50–67.
9. Липатова И. В. Тенденции формирования налоговых систем в условиях глобализации экономики // Международный бухгалтерский учет. — 2013. — № 40. — С. 45–51.
10. Лыкова Л. Н. Налоговая политика России в условиях кризиса // Журнал НЭА. — 2016. — № 1 (29). — С. 186–192.
11. Майбуров И. А. Налоги и налогообложение: учебник. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. — 591 с.
12. Одинокова Т. Д. Прогрессивное налогообложение доходов как возможность решения проблемы социального неравенства граждан в России // Известия УрГЭУ. — 2015. — № 1 (57). — С. 15–23.
13. Пансков В. Г. Налоговая нагрузка на экономику: нужен налоговый маневр // Экономика. Налоги. Право. — 2016. — № 5. — С. 130–138.
14. Татаркин А. И., Гребенкин А. В., Татынов С. И. Искажение фискальной и регулятивной функций налогов в российской экономике и их влияние на региональные бюджеты // Финансовая аналитика: проблемы и решения. — 2011. — № 20. — С. 2–10.
15. Тюрина Ю. Г. Налоговые реформы в системе экономических преобразований: теоретический аспект // Инновационное развитие экономики. — 2016. — № 3–1 (33). — С. 138–141.
16. Шешукова Т. Г., Баленко Д. В. Развитие налогового контроля: опыт зарубежных стран // Вестник Пермского университета. Экономика. — 2013. — Вып. 3(18). — С. 122–128.
17. Robert W. McGee. Taxation and Public Finance in Transition and Developing Economies. Springer, 2008. — 680 p. — DOI: 10.1007/978-0-387-25712-9.
18. Hans-Werner Sinn. Tax Harmonization and Tax Competition in Europe // European Economic Review. — May 1990. — Vol. 34. — No. 2/3. — P. 489–504.