

В. В. Зябриков¹

СТРАТЕГИЧЕСКОЕ УПРАВЛЕНИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕМ В УСЛОВИЯХ ГЛОБАЛИЗАЦИИ

Общие закономерности развития современных налоговых систем. Налогообложение во многом определяет лицо российской экономики как на макроуровне, обеспечивая более 90 % поступлений бюджета, так и на микроуровне, определяя выбор размера организации и формы выплаты вознаграждения (зарплата или дивиденды). Поэтому определение оптимального размера налоговой нагрузки и структуры деления налогов на прямые и косвенные имеет важнейшее значение.

Глобализация коснулась систем налогообложения большинства стран: наблюдается сближение стран-соседей по величине и структуре налоговой нагрузки, поскольку эффективные налоговые системы заимствуются соседями, а неудачные постепенно исчезают. Таким образом, в результате «естественного отбора» в процессе развития налоговых систем определилось несколько четко выраженных налоговых кластеров: 1) американский кластер с умеренной налоговой нагрузкой и преобладанием прямых налогов; 2) центральноевропейский кластер с умеренной налоговой нагрузкой и балансом между прямыми и косвенными налогами; 3) скандинавский кластер с высокой налоговой нагрузкой и балансом между прямыми и косвенными налогами. Россия традиционно занимает место в центральноевропейском кластере, а налоговая система страны исправно реализует фискальную функцию наполнения бюджета, не справляясь, впрочем, с реализацией регулирующей и стимулирующей функций.

Нам следует позаимствовать из практики центральноевропейских стран культуру налоговых взаимоотношений между налоговыми органами и налогоплатель-

щиками, построенную на принципах идеальной бюрократии, по М. Веберу, что позволит устранить непродуктивный антагонизм в российских налоговых отношениях.

Глобальным ориентиром налоговых платежей, включая прямые и косвенные налоги, а также страховые взносы, стал средний по центральноевропейскому кластеру показатель в 40 % ВВП. В развитых странах наблюдается тенденция сближения налоговой нагрузки. В странах с нагрузкой больше средней (например, Финляндии) в последние десятилетия она постепенно снижается, а в странах с меньшей нагрузкой — напротив, несколько увеличивается (Германия).

Российская налоговая система к 2008 году достигла пика своего развития: налоговые платежи были на близком к оптимальному уровню — 35 % ВВП, поэтому, в частности, и удалось относительно безболезненно пережить финансовый кризис 2008 года. Такой размер налоговых платежей и правила российского налогообложения позволяют реализовать в стране политику фискального нейтралитета, при которой налоговая система выполняет в основном фискальную функцию, практически не играя регулирующей и социальной роли.

Следует отметить еще одну глобальную тенденцию — неуклонное нарастание доли косвенных налогов, взимаемых с налогоплательщиков в замаскированном виде, в структуре налоговой нагрузки. Эти налоги на потребление являются более устойчивыми (по сравнению с прямыми) в ходе кризисного развития экономики. Они продолжают исправно наполнять бюджет даже при резком падении прибыли компаний. Именно поэтому в ходе кризиса 2008 года 18 стран — членов ОЭСР увеличили ставки НДС, 15 оставили их без изменений и только одна (Великобритания) временно снизила в расчете на рост потребления².

¹ Доцент кафедры экономики предприятия и предпринимательства Санкт-Петербургского государственного университета, кандидат экономических наук. Автор около 50 научных публикаций, в т. ч.: «Концепция интеллектуальной организации», «Типология и эволюция организационной культуры», «Русская деловая культура в контексте иностранных типологий», «Единая типология деловой культуры», «Универсальная типология деловых культур», «Культура определяет стратегию и структуру» и др.

² «Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов» (одобрены Правительством РФ 30.05.2013).

Проблемы реформирования взимания страховых взносов в РФ. Одним из достижений глобализации стала развитая система пенсионного и социального обеспечения работников. Наиболее часто встречающаяся ставка страховых взносов в развитых странах составляет весьма значительную величину порядка 12 % от ВВП, что существенно превышает аналогичный наиболее вероятный показатель стран СНГ — около 3 % ВВП. Таким образом, полноценное пенсионное обеспечение и социальное страхование могут позволить себе только страны с развитой экономикой.

В России в 2009 году поступления от страховых взносов (тогда ЕСН) составили лишь 5,4 % ВВП. Вероятно, с учетом опыта развитых стран было предложено изменение системы администрирования единого социального налога через перевод его в страховые платежи и резкое увеличение ставки до значений, характерных для большинства стран Центральной Европы. Но налоговая система страны является по сути вторичной по отношению к производственной системе, в которой происходит генерация доходов, а потому преждевременное заимствование опыта развитых стран может, как показал этот налоговый эксперимент, оказаться вредным.

Именно это неудачно завершившееся реформирование явилось одной из причин отмеченных негативных тенденций развития российской экономики начала 2010-х годов. Бессмысленное переименование единого социального налога в страховые взносы и изменение процедуры его взимания в 2010 году (при сохранении экономической сущности этого налога), а также резкое повышение ставки страховых взносов с 26 % в 2010-м до 34 % в 2011 году (а начиная с 2012 г. — 30 %) привели к снижению доли официальной начисленной оплаты труда в ВВП с 27,3 % в 2009-м до 24,7 % в 2013 году при сохранении суммарных расходов организаций (легальных, включая все налоги, и теневого) на оплату труда.

На первый взгляд существенное повышение ставки страховых взносов, являющихся по своему содержанию прямым налогом на расходы организаций-работодателей, привело к мнимым «положительным» последствиям: повышению доли зарплатных налогов (страховых взносов и НДФЛ) в ВВП с 9,7 % в 2009-м до 10,7 % в 2012 году. Однако, судя по тренду нарастания доли зарплатных налогов в ВВП в период с 2005 по 2009 год, этот результат был бы достигнут и без налогового реформирования.

К отрицательным последствиям реформирования ЕСН следует отнести: рост теневой оплаты труда в общих расходах с 42 % в 2009-м до 45 % в 2012 году и снижению доли суммарной (легальной и теневой) оплаты труда в ВВП с 42,9 % в 2009-м до 39,8 % в 2012 году.

Таким образом, произошло фактическое переложение увеличения тяжести прямого налога (ЕСН) с организаций на физических лиц, получателей доходов, что ставит под сомнение классические методики расчета налоговой нагрузки, которые относят к налогам, влияющим на чистый доход физического лица, только НДФЛ и НДС (как налог на потребление) и дела-

ют актуальным расчет налоговой нагрузки на фирму в целом, включая налоги организации и ее работников.

К числу неудачных налоговых экспериментов следует отнести и шоковое повышение страховых взносов для индивидуальных предпринимателей, приведшее к снижению числа зарегистрированных индивидуальных предпринимателей в 2013 году на полмиллиона по сравнению с 2012 годом. Все это примеры того, как юридическая практика обходится без объективных экономических обоснований, использования теории Лаффера, моделирования деятельности типичных фирм и предпринимателей, игнорируя возможность их реакции.

К сожалению, обезличенное коллективное нормотворчество не предполагает даже моральной ответственности за провальные юридические нововведения. Гармонизация отношений в этой сфере предполагает необходимость в дополнение к юридическим (политическим) аспектам проблемы учета еще и экономических, социокультурных и технологических составляющих (хорошо известные в маркетинге принципы PEST-анализа).

Основными причинами описанных неудач в сфере налогового реформирования являются отсутствие стратегического мышления и короткий горизонт планирования, низкий уровень доверия в отношениях власти и бизнеса, чрезмерная бюрократизация управления, обеспечившая доступ широкому кругу лиц к налоговому законодательству, которое должно быть более консервативным.

Таким образом, проблема из технической перерастает в культурную. Для того чтобы переломить негативные тенденции, сформированные последними десятилетиями и скрытые в прошлые годы за счет высоких цен на нефть, на первый план должны выйти профессионалы, которые могут обеспечить желаемый результат, а не бюрократы, способные контролировать соблюдение правил реализации процесса. Для развития рыночной экономики недостаточно только создать приемлемые условия на макроуровне. Необходимо при установлении «правил игры» моделировать бизнес и на микроуровне, а следовательно, активно использовать опыт развитых европейских стран, теории фирмы и менеджмент в практике государственного управления.

Проблемы налогообложения прибыли организаций. В большинстве развитых стран налог на прибыль является краеугольным камнем налоговой системы. При относительно высоких показателях рентабельности он составляет значительную долю всех налоговых поступлений, в то же время выгодно отличаясь от налога на доход учетом налоговоспособности организаций, то есть резко снижаясь при уменьшении прибыли организации.

К сожалению, в последние годы показатели рентабельности в РФ оказываются крайне низкими, вероятно отражая многолетнюю привычку организаций «прятать прибыль», что делает налогообложение прибыли в РФ непродуктивным с точки зрения наполнения бюджета и громоздкого аппарата расчета близких к нулю показателей — налогового учета. По дан-

ным Федеральной налоговой службы, в период с 2011 по 2014 год, еще до введения санкций, рентабельность активов компаний снизилась с 7,0 до 3,9 % (по сути синхронно с рентабельностью продаж, сократившейся в этот же период с 10,3 до 7,9 %), что делает сегодня кредитование недоступным для большинства организаций.

Странно, что при падении рентабельности продаж не снижается налоговая нагрузка на бизнес: по данным ФНС РФ, она составляла 9,7 % в 2011-м и 9,8 % в 2014 году, то есть налог на прибыль, который по традиции является базовым в российской налоговой системе, фактически не играет смягчающей роли при снижении прибыльности организаций.

В результате исчерпания потенциала ресурсной модели развития страны в период с 2008 по 2014 год рентабельность активов в среднем по коммерческим организациям РФ не превышала 7 %, что ниже доходности по банковским депозитам. Следовательно, в этот период формально декларируемая в уставах этих организаций цель — получение легальной прибыли — не была для большинства организаций значимой. Ее заменило выполнение требований многочисленных контрольных органов в легальном сегменте при сохранении теневого дохода.

Косвенным подтверждением несвоевременности акцента на налогообложении *прибыли* в современных российских условиях служит неуклонное нарастание популярности варианта налогообложения *доходов* по упрощенной системе налогообложения. Так, в 2014 году этот вариант выбрали 680 тыс. российских организаций, что составляет наибольшую по сравнению с другими режимами долю малых предприятий — 32 %.

Налоговое законодательство накладывает негативный отпечаток на возможности выбора организацией организационно-правовой формы. Нарастает тенденция примитивизации структуры коммерческих организаций: доля ООО выросла с 92,6 % в 2011-м до 95,5 % на конец 2015 года. В то же время численность товариществ, которые представляют собой естественную форму развития фирмы на пути ее жизненного цикла, составляет лишь доли процентов, поскольку они предполагают полную ответственность собственников по долгам юридического лица, но при этом в России не освобождаются от уплаты на прибыль, что по меньшей мере странно.

Следует отметить, что зарубежные партнерства типа LLC, популярные среди российских предпринимателей, ведущих внешнеэкономическую деятельность, предполагают одновременно и ограничение ответственности, и освобождение от уплаты налога на прибыль.

Успехи в налогообложении российского малого бизнеса. Положительную динамику развития на этом фоне, во многом благодаря использованию специ-

альных налоговых режимов, демонстрирует российский малый бизнес. Численность малых предприятий в РФ неуклонно растет и составила на конец 2014 года 2,1 млн единиц (или 53 % числа всех коммерческих организаций), а число постоянно занятых в них — 11,8 млн человек (26 % от среднесписочной численности работников).

Число малых предприятий в Санкт-Петербурге в расчете на тысячу жителей является рекордно высоким по стране и находится в последние годы в диапазоне 35–40, что более чем в два раза превосходит средний по РФ показатель и практически соответствует европейскому уровню. С 1 января 2015 года в Санкт-Петербурге установлена льготная ставка 7 % (вместо стандартной ставки 15 %) для организаций и индивидуальных предпринимателей, использующих УСН с режимом налогообложения «доходы минус расходы». Интересно отметить, что именно ставка 7 % использовалась в 2014 году в Ленинградской области. Это действительно работающие налоговые льготы, позволяющие развивать малое предпринимательство.

Такое налоговое реформирование позволяет всем организациям, имеющим рентабельность продаж ниже 42 % (большинство организаций), применять режим налогообложения «доходы минус расходы» как более выгодный по сравнению с режимом налогообложения «доходы».

Хотя российские специальные налоговые режимы играют не слишком большую роль в наполнении бюджета страны (поступления по всем специальным режимам составили всего 0,4 % ВВП в 2014 г.), важно то, что они обеспечивают легализацию бизнеса малых предприятий и индивидуальных предпринимателей.

Налоговое стимулирование процесса импортозамещения в РФ. Серьезной проблемой российской экономики остается рост масштабов фирмы: превращение успешных малых предприятий в средние, а затем крупные, то есть естественное движение по жизненному циклу. Как только предприятие превращается в среднее, в частности численность персонала превышает сто человек, оно теряет налоговые преимущества, предназначенные для субъектов малого бизнеса, а других не приобретает.

В этой ситуации могут уцелеть фирмы, имеющие поддержку государственных органов и (или) внешнеэкономический сегмент, которые могут диверсифицировать свою деятельность по отношению к изменению валютного курса рубля. Поэтому необходимо стимулировать деятельность средних инновационных предприятий для того, чтобы наладить процесс коммерциализации инноваций в стране. Именно с этого может начаться процесс импортозамещения высокотехнологичной продукции. Актуальным с этой точки зрения является возвращение в налоговое законодательство льготного обложения прибыли, направляемой на капиталовложения организаций.