

УДК 336.225.64(47)
ББК 65.261.411(2Рос)

А.В. Пирогова
г. Иркутск

Байкальский государственный университет экономики и права
к.э.н., ст. преподаватель кафедры налогов и таможенного дела БГУЭП

ФАКТОРЫ ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ НЕСОСТОЯТЕЛЬНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

A. V. Pirogova

Factors of formation of tax debts of the insolvent organizations

Налоговая задолженность является важнейшим показателем успешности мобилизации налоговых доходов через налоговую систему страны. Величина и темпы изменения налоговой задолженности во многом обусловлены влиянием различных факторов. В данной статье рассматриваются причины формирования налоговой задолженности организаций.

The tax debts is the major indicator of success of mobilization tax incomes through tax system of the country. Size and rates of change tax debts in many respects are caused by influence of various factors. In given article the reasons of formation of tax debts of the organizations are considered.

Ключевые слова: налог, несостоятельные организации, налоговая задолженность
Keywords: the tax, the insolvent organizations, the tax debts

Налоговая задолженность является одним из показателей способности налоговой системы обеспечить своевременность и полноту поступления налоговых платежей в бюджетную систему страны. В настоящее время в России наблюдается увеличение задолженности по налоговым платежам. По данным ФНС РФ¹ задолженность по налогам, сборам, пеням и налоговым санкциям в целом по России по состоянию на 1 сентября 2009 г. достигла 1 070,1 млрд. руб., что составляет 26,4% от величины поступивших налоговых доходов бюджетной системы за восемь месяцев 2009 г. Значительная часть налоговой задолженности приходится на несостоятельные организации: задолженность организаций, находящихся в процедурах банкротства, по налогам, сборам, пеням и налоговым санкциям, и недоимка отсутствующих должников на 01.09.2009 г. составила 323,5 млрд. руб. или 30,3% от уровня всей задолженности по налоговым платежам. Таким образом, уровень налоговой задолженности организаций, в т.ч. несостоятельных в России можно оценивать как значительный.

Налоговая задолженность организаций формировалась под воздействием различных причин, которые в то или иное время в большей или меньшей

¹ Статистический отчет ФНС РФ (форма 4-НМ «Задолженность по налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему РФ» всего по России по состоянию на 01.09.2009 г.) Сайт ФНС РФ www.nalog.ru

степени воздействовали на ее величину. Первоначальной причиной накопления налоговой задолженности хозяйствующих субъектов перед бюджетами всех уровней явилась либерализация цен в 1992-1993 гг. Именно в этот период обесценились оборотные средства, резко ухудшилось финансовое состояние предприятий и организаций, в результате чего значительное их количество перешло в разряд «низкорентабельных и убыточных». Их удельный вес в общем объеме зарегистрированных предприятий составлял в 1992 г. 15,3% и достиг к 1998 г. 53,2%¹. В этой ситуации только две отрасли работали с увеличением объемов производства – электроэнергетика и топливная промышленность, тем самым, играя роль стимулятора увеличения инфляции издержек за счет высокой материалоемкости производимой продукции. В сложившихся неблагоприятных условиях многие хозяйствующие субъекты были вынуждены компенсировать рост издержек за счет неплатежей поставщикам, своим работникам, в бюджет и во внебюджетные фонды, то есть «неплатежи становились средством приспособления к инфляции»².

Кроме того, на возникновение и увеличение налоговой задолженности юридических лиц повлиял высокий уровень налоговой нагрузки. По мнению российских экономистов до начала налоговой реформы 2001-2002 гг. налоговая нагрузка составляла около 45-60% доходов, в зависимости от отраслевой принадлежности хозяйствующего субъекта³. Подобная ситуация сдерживала расширенное воспроизводство и в условиях низкой эффективности деятельности организаций затрудняло погашение возникающих налоговых обязательств.

Росту неплатежей способствовала также низкая эффективность судебной системы. Можно констатировать факт, что большинство дел по налоговым спорам и правонарушениям в России рассматриваются годами (причем по таким делам в редких случаях принимается одно судебное решение), что объясняется, во-первых, большой загруженностью арбитражных судов; во-вторых, относительно низкой квалификацией работников судов или узкой их специализацией в какой-либо области, т.к. решение налоговых споров требует знаний не только арбитражного и гражданского, но и налогового, таможенного, валютного законодательства, а также бухгалтерского и налогового учета; в-третьих, наличием элементов коррупции в работе судебной власти.

Другой причиной роста налоговой задолженности является несовершенство института банкротства. Большинство предприятий и организаций, проходящих процедуры банкротства, имеют значительную задолженность по налоговым платежам. При этом реализация норм законодательства о несостоятельности (банкротстве), теоретически является последней возможностью налоговых органов для взыскания сформированной задолженности по платежам в бюджет и во внебюджетные фонды. Однако на практике процесс банкротства оказывается наименее эффективной мерой взыскания (погашения) налоговой задолженности.

¹ Романенко Л.М. Еще раз о неплатежах / Л.М. Романенко // Финансы. – 1997. – № 4. – С. 23

² Зубов В.М. От неплатежей к развитию / В.М. Зубов. – М.: Экономика, 1999. – С. 13-23

³ Пансков В.Г. Организационные вопросы налоговой реформы / В.Г. Пансков // Финансы. – 2000. – № 1. – С.33-37

На величину и динамику налоговой задолженности оказывают влияние различные факторы, в т.ч. территориальная мобильность предприятий и их налоговый потенциал; уровень налоговой дисциплины предприятий-налогоплательщиков; степень корпоративности предприятий региона; уровень налоговой оптимизации предприятий и степень использования ими фирм-однодневок и др. В экономической литературе различные авторы по разному классифицируют причины образования налоговой задолженности. Так, Аушев Т.А.¹ причины образования налоговой задолженности разделяет на внутренние и внешние. Внутренние причины разделены в свою очередь на субъективно-психологические и организационные. Внешние – на экономические, политические, правовые, институциональные, общесоциальные и криминальные.

Пронин С.Б.² выделяет следующие причины образования налоговой задолженности:

1) Макроэкономические причины – спад производства в стране; преобладание «ресурсорасточительных» технологий, которые сокращают платежеспособный спрос на отечественную продукцию; наличие дебиторской задолженности.

2) Психолого-экономические причины – отсутствие у многих руководителей современного экономического мышления либо наличие на крайне низком уровне налогового правосознания в обществе.

3) Причины экономико-правового характера – высокий уровень налоговой нагрузки на добросовестных налогоплательщиков, с одной стороны, и наличие возможностей уклонения от уплаты налогов с помощью различных схем. При этом действующее законодательство не дает налоговым органам действенных рычагов для обеспечения более полного сбора налогов, а предусмотренная законом ответственность за уклонение от их уплаты далеко не соответствует социальной опасности таких преступлений.

4) Причины организационно-управленческого характера, связанные с несвоевременно принятыми мерами, направленными на формирование элементов механизма ликвидации недоимок, совершенствование законодательной базы, мерами по урегулированию задолженности путем ее реструктуризации.

Другие специалисты³ в дополнение к вышеназванным причинам образования задолженности по налоговым платежам, выделяют факторы, потенциально воздействующие на величину налоговой задолженности. Это: темп экономического роста; удельный вес убыточных предприятий в экономике; номинальная фискальная нагрузка на предприятия; масштаб экспортных операций.

¹ Аушев Т.А. Организационно-экономические предпосылки возникновения налоговой задолженности и пути ее сокращения. Автореф. дис. на соиск. уч. ст. к.э.н.. – М. РАГС, 2004. – 21 с.

² Пронин С.Б. Обращение взыскания по налогам и другим обязательным платежам в бюджет и внебюджетные фонды на имущество организаций. – М.: ЗАО «Бухгалтерский бюллетень». – 1998. – 110 с.

³ Балацкий Е. Факторы формирования задолженности по налоговым платежам / Е. Балацкий // Общество и экономика. – 2004. – № 9. – С. 33.

В результате проведенного Институтом экономики переходного периода исследования зависимости «налоговая задолженность – убыточность экономики» в интервале 1999-2002 гг. (когда имел место экономический рост) было установлено, что действовала следующая зависимость: чем больше доля убыточных предприятий, тем меньше относительная величина налоговой задолженности. Механизм действия данного эффекта, который Балацкий Е. назвал «эффектом вытеснения», таков: «чем сильнее нажим государства на предприятия, направленный на обеспечение максимально полного погашения ими своих налоговых обязательств, тем меньше остается свободных средств у предприятий, тем меньше у них прибыль и тем большая доля предприятий оказывается в числе потенциальных и реальных банкротов. Если же государство снижает давление на предприятия и довольствуется меньшей собираемостью налогов, то это послабление дает возможность некоторым предприятиям за счет экономии на налогах выйти в число прибыльных. Фактически в данном случае речь идет о процессе взаимного переливания прибыли в налоги и налогов в прибыль. Возможность таких финансовых переливов и приводит в действие рассмотренный нами «эффект вытеснения» налоговой задолженностью прибыльных предприятий в группу убыточных»¹. С макроэкономической точки зрения цена уменьшения налоговой задолженности довольно высока. При этом даже при самых благоприятных обстоятельствах налоговая задолженность не может быть полностью ликвидирована, поскольку при определенных условиях приводится в действие «эффект вытеснения», вследствие чего причина и следствие в экономике и фискальном процессе меняются местами. Так, если первоначально рост доли убыточных предприятий является первичным фактором, который вызывает рост налоговой задолженности, то впоследствии попытка государства уменьшить налоговую задолженность превращается в ведущий фактор и в непосредственную причину того, что доля убыточных предприятий растет.

Таким образом, в соответствии с данной кривой в России действует следующая альтернатива: высокая доля убыточных предприятий в экономике и высокая относительная налоговая задолженность – разновидности зла, но любое из них может быть уменьшено только за счет увеличения другого.

При исследовании зависимости между величиной налоговой задолженности и номинальным налоговым бременем в российской экономике была выявлена зависимость, которая была названа «эффектом сопряжения» налогового бремени и налоговой задолженности. Суть ее состоит в том, что чем больше уровень номинального налогового бремени, тем больше относительная налоговая задолженность. Эту зависимость можно наблюдать в настоящее время в российской экономике – снижается уровень налоговой нагрузки на предприятия (это одно из направлений налоговой политики России), сокращается уровень налоговой задолженности.

Еще одним важным фактором формирования величины налоговой за-

¹ Там же

долженности выступает показатель доли величины экспорта минеральных продуктов, включая экспорт сырой нефти, в ВВП (Е). В 2002-2008 гг. в российской экономике существовала следующая зависимость: рост доли экспорта минеральных продуктов приводил к росту относительной величины налоговой задолженности. Тем самым мы наблюдаем важную закономерность: чрезмерный «разогрев» экспорта природных ресурсов ведет к падению собираемости налогов и росту налоговой задолженности. Выявленный факт по своему экономическому содержанию означает следующее: экспортный сектор страны не только «дает» налоги, но и активно «укрывается» от них. Известно, что экспортно-сырьевой сектор страны служит главным источником пополнения государственного бюджета, однако слишком напряженная экспортная динамика требует, по-видимому, повышенных затрат, в том числе за счет уменьшения уровня налоговой отдачи. По мнению Балацкого Е., в этом случае проявляется эффект «опрокидывания» причинно-следственных связей. Так, если в режиме умеренной экспортной активности рост масштабов экспорта способствует повышению прибыльности экспортирующих предприятий и тем самым способствует сокращению налоговой задолженности, то в режиме экспортного перегрева дальнейший рост экспорта требует повышенных затрат, которые изыскиваются, прежде всего, за счет недоплаты налогов. Таким образом, в условиях современной России наращивание вывоза минеральных ресурсов уже не только не улучшает ситуацию в сфере налоговой задолженности, но наоборот – ухудшает ее.

На формирование налоговой задолженности промышленных предприятий влияют несколько иные факторы. В частности исследователями, были выявлены следующие закономерности. Во-первых, рост доли экспорта сырой нефти благотворно сказывался на налоговой задолженности (эффект вытеснения), в то время как рост доли экспорта остальных минеральных ресурсов действовал в противоположном направлении и лишь усугублял ситуацию с задолженностью по налоговым платежам (эффект сопряжения). Во-вторых, позитивный эффект вытеснения, идущий со стороны нефтяных потоков, почти все время перекрывал негативный эффект сопряжения, идущий со стороны потока прочих минеральных продуктов. Таким образом, два вида потока экспортируемого российской промышленностью сырья оказывают принципиально разнонаправленное действие на налоговую задолженность. Данный факт отражает приоритеты в экспортной политике страны. Так, повышенный контроль со стороны государства за нефтяными потоками обеспечивал своевременное пополнение бюджета страны, в то время как вывоз прочих минеральных продуктов носил в основном бесконтрольный характер, что способствовало росту налоговой задолженности.

Таким образом, исследователи¹ приходят к выводу, что все факторы, оказывающие значимое влияние на процесс формирования налоговой задолженности в российской экономике, являются слабо регулируемыми. Такие

¹ Балацкий Е. Факторы формирования задолженности по налоговым платежам / Е. Балацкий // Общество и экономика. – 2004. – № 9. – С. 36.

показатели, как темп экономического роста, удельный вес числа убыточных предприятий в экономике, доля величины экспорта минеральных продуктов в ВВП, «нефтяная» структура экспорта минеральных продуктов, сами складываются под воздействием множества факторов. Исключение составляет лишь номинальное налоговое бремя, которое связано с непосредственным воздействием государства на производителя.

Помимо общих факторов, воздействующих на величину налоговой задолженности, по нашему мнению, существует также ряд специфических факторов, которые влияют на величину и качество налоговой задолженности несостоятельных организаций, в том числе отсутствующих должников. К таким факторам можно отнести следующие:

- возможность «миграции» предприятий-должников из одного субъекта РФ в другой, вследствие отсутствия целостной системы учета учредителей организаций (единой базы данных) на территории всей страны и как следствие, несвоевременное реагирование ФНС РФ на этапе регистрации таких предприятий;

- легкость регистрации предприятий (минимальные требования к размеру уставного капитала организации) – с одной стороны и отсутствие действенных механизмов привлечения к ответственности учредителей и руководителей организаций-налогоплательщиков за ненадлежащее исполнение своих обязанностей;

- отсутствие механизма списания задолженности отсутствующих должников, в результате чего ухудшается структура налоговой задолженности;

- разный уровень экономического развития регионов России (оценить который можно по показателю ВРП). Здесь проявляется следующая закономерность: чем более высокий уровень экономического развития субъекта РФ, тем он более привлекателен для предпринимательской деятельности. Данная закономерность находит свое отражение в показателях демографии предприятий.

Таким образом, многообразие причин формирования налоговой задолженности требует комплексного подхода к их устранению, в т.ч. законодательных нововведений. При этом государство, используя те или иные механизмы, может и должно регулировать размер налоговой задолженности, во избежание отрицательных последствий для экономики страны.