

**Г.П. Комарова,
А.В. Цыдыпова,
Г.М. Касаткина**

ОБЯЗАННОСТЬ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ И ЕЕ ИСПОЛНЕНИЕ

В статье рассмотрены теоретические вопросы возникновения обязанностей по уплате налогов и сборов и их исполнение, рассмотрены причины возникновения налоговой задолженности. Указано, что налоговая задолженность включает недоимку, а также задолженность по уплате пени и штрафов за налоговые правонарушения. Сумма недоимки состоит из неурегулированной и урегулированной недоимки. Отмечено, что одним из показателей, позволяющих оценить исполнение обязанности по уплате налогов и сборов является собираемость налогов и сборов с юридических и физических лиц. Выполнен анализ динамики налоговой задолженности, собираемости налогов и сборов в бюджетную систему Российской Федерации. Рассмотрены способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, сложность их применения, изменения в исполнении обязанности по уплате налогов и сборов, позволяющие уплачивать налоги за налогоплательщика иным лицам.

Ключевые слова: недоимка, обязанность по уплате налогов, налоговая задолженность, пени, штрафы, урегулированная задолженность, неурегулированная задолженность, способы обеспечения.

**G. P. Komarov,
A. V. Tsydyпова,
G. M. Kasatkina**

THE OBLIGATION TO PAY TAXES AND FEES AND THE PERFORMANCE

The article considers theoretical questions of duties on payment of taxes and duties and their enforcement, are considered causes of tax debt. Provided that tax arrears includes arrears and arrears on fines and penalties for tax offences. Arrears amount consists of outstanding and resolved arrears. Noted that one of the indicators to assess the fulfillment of the obligation to pay taxes and duties is the collection of taxes and fees from legal entities and individuals. the analysis of dynamics of tax arrears, tax collection and levies to the budget system of the Russian Federation. The methods of enforcement of obligations to pay taxes and fees, the complexity of their applications, changes in the discharge of duty on payment of taxes and fees, allowing you to pay taxes for a taxpayer to other persons.

Keywords: arrears, the duty on tax payment, tax arrears, penalties, fines, settled the debt, unsettled debt, ways to ensure.

Налоговая обязанность – публично-правовая обязанность, определенная Конституцией и законодательством Российской Федерации в интересах всех членов общества. Обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных законодательством, и может быть возложена на налогоплательщика с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора¹.

Понятия «налоговое обязательство», «обязанность по уплате налогов и сборов», «налоговая обязанность» рассматриваются как с правовой, так и с экономической точек зрения. Указанные определения взаимосвязаны и взаимообусловлены. «Налоговое обязательство» включает в себя обязанность исчислять законно установленные налоги и сборы и составлять налоговую отчетность, а также обязанность уплатить налог в бюджетную систему. Каждая из обязанностей отражает экономические отношения, сопряженные с формированием финансовых ресурсов страны. Налоги взимаются на основе государственного принуждения, поэтому, государство устанавливает правила этого принуждения в законах о налогах и сборах. При определении правил государство должно принимать во внимание сбалансированность интересов налогоплательщика и государственной казны, фактическую способность налогоплательщика уплачивать налог.

Для возникновения налоговой обязанности необходимо наличие факта или фактического состава, с наступлением которого закон связывал бы такое последствие. Фактический состав – это «совокупность юридических фактов, наступление которых необходимо для возникновения предусмотренных законом правовых последствий»². Так, элементы налога являются фактическим составом. В соответствии с п. 1 ст. 17 Налогового кодекса Российской Федерации (далее НК РФ), налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, то есть объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога.

Обязанность по уплате налога или сбора возлагается на налогоплательщика с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора, и должна быть выполнена в срок, установленный налоговым законодательством для каждого конкретного налога. Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога в срок, установленный законодательством, ведет к образованию у налогоплательщика задолженности по уплате налога (сбора)³. Порядок исполнения обязанности по уплате налогов и сборов определен ст. 44-60 гл. 8 ч. 1 НК РФ.

¹ Статья 44 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 г. № 46-ФЗ (ред. от 03.04.2017).

² Иоффе О. С., Шаргородский М. Д. «Вопросы теории права», Государственное издательство «Юридическая литература», М., 1961. С. 245.

³ Богданов Е. П. Налоги и налогообложение. Конспект лекций, М., 2010. С. 67.

Ст. 59 НК РФ термин «задолженность» применяется в отношении пеней, штрафов по ним. Но в ряде случаев законодатель использует понятие «задолженность», содержание которого аналогично понятию недоимки. При определении содержания требования об уплате налога и сбора в п. 4 ст. 69 НК РФ указано, что требование об уплате налога должно содержать сведения о «сумме задолженности по налогу». При этом в п. 2 данной статьи указано, что требование об уплате налога направляется налогоплательщику при наличии у него недоимки.

Согласно определению, данному в ст. 11 НК РФ, недоимка – сумма налога или сумма сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок.

С. Г. Пепеляев определяет недоимку следующим образом: «недоимку можно рассматривать и как налоговое правонарушение, как противоправное, виновное действие или бездействие, посредством которого не исполняются или ненадлежащим образом исполняются обязанности, нарушаются права и законные интересы участников налоговых отношений (прежде всего государства как основного получателя налоговых поступлений), и за которое установлена юридическая ответственность».

Образование недоимки является процессом, параллельным процессам ведения, сбора и учета налоговых и неналоговых платежей. Из этого следует, что причины образования недоимок имеют правовые, экономические, исторические и психологические корни.

Контроль за полнотой и своевременностью уплаты налогов в бюджетную систему в Российской Федерации возложен на Федеральную налоговую службу России (ФНС России) и территориальные налоговые органы.

В отличие от недоимки задолженность отражает сумму налога и сбора, неуплаченного в бюджетную систему в сроки, установленные налоговым законодательством, без учета их изменений. Задолженность по налогам и сборам включает кроме недоимки реструктуризированную задолженность, приостановленные платежи и суммы налогов, по которым изменен срок уплаты.

Налоговая задолженность, образовавшаяся в связи с изменением срока исполнения налоговой обязанности, представляет собой сумму неуплаченных налогов, сборов, а также сумму начисленных процентов.

Некоторые исследователи вводят в состав понятия задолженности помимо недоимки пени, начисленные за несвоевременную уплату налога, а также суммы неуплаченных штрафов¹.

Налоговая задолженность создается под влиянием ряда различных факторов, которые в разное время и в разной степени влияют на ее величину. В экономической литературе наиболее детально исследованы общие факторы, влияющие на образование налоговой задолженности, но кроме этого существует целый ряд специфических факторов. Анализ причин образования налоговой

¹ Тараканов С. А. Порядок взыскания налогов, пеней, штрафов у налогоплательщиков-организаций // Российский налоговый курьер. 2010. № 22. С. 47–51.

задолженности дает возможность выработать эффективные способы ее снижения и наметить меры по стабилизации ситуации.

К налоговой задолженности кроме неуплаченных в срок сумм налога относятся также пени, начисляемые на сумму неуплаченного налога за каждый день просрочки платежа. Пени нужно рассматривать как дополнительные платежи, призванные компенсировать потери государственного бюджета в результате недополучения налоговых сумм в срок в случае задержки уплаты налога. Данная категория платежей регламентирована ст. 75 НК РФ.

Кроме того, существует такая категория налоговой задолженности, как налоговые санкции (штрафы), которые могут быть начислены налогоплательщику по результатам налоговой проверки за нарушение норм законодательства о налогах и сборах либо за нарушение норм, связанных с государственной регистрацией организаций и индивидуальных предпринимателей.

На основании рассмотренных определений можно сделать следующие выводы:

1. Налоговая задолженность сокращает поступления в доходную часть бюджетов разных уровней. Предприятия-недоимщики в условиях финансовых затруднений в первую очередь предпочитают погасить задолженность перед поставщиками и подрядчиками, чем перед бюджетом и внебюджетными фондами, что приводит к сокращению расходной части бюджета, недофинансированию принятых программ, мероприятий, государственных заказов.

2. Налоговая задолженность оказывает негативное воздействие на финансово-хозяйственные результаты деятельности организаций. Влияние этого фактора различно в зависимости от длительности, характера и объема задолженности, а также ее сопряженности с другими формами задолженности (к примеру, задолженностью поставщикам и подрядчикам). В случаях временных затруднений в погашении задолженности хозяйствующий субъект, как правило, самостоятельно находит возможности исполнения своих обязательств перед бюджетом.

3. Наличие долговременной и объемной налоговой задолженности существенно сокращает инвестиционные возможности предприятий. Налоговая задолженность тормозит необходимую модернизацию производства и реализацию стратегии экономического роста, осуществление инвестиционных проектов, увеличивает вероятность инвестиционных рисков и снижает инвестиционную привлекательность объектов.

Таким образом состав налоговой задолженности по налогам, включающая в себя недоимку, включая суммы отсроченных и рассроченных платежей, а также суммы платежей, временно приостановленных к взысканию, в полной мере отражает экономическое содержание налоговой задолженности.

Важное направление исследования налоговой задолженности составляет рассмотрение взыскания задолженности с точки зрения издержек налогообложения как налоговых органов (расходы на оплату труда сотрудников, расходы на содержание и др.), так и налогоплательщиков (например, пени, налоговые штрафы, претензионные расходы при урегулировании споров с налоговыми органами и др.).

При исследовании налоговой задолженности учеными экономистами особое внимание уделяется причинам образования налоговой задолженности. Так, в диссертационных исследованиях А. В. Пироговой, Р. И. Шумяцкого можно встретить подробную классификацию причин и факторов роста налоговой задолженности. Однако несмотря на разнообразие классификационных признаков причин возникновения налоговой задолженности, их можно разделить на политические, экономические, психологические, организационные и иные. По мнению авторов, для практического устранения причин налоговой задолженности необходима их конкретизация. Например, Б. Х. Алиев предлагает для борьбы с налоговой задолженностью классифицировать налогоплательщиков по признаку соблюдения налогового законодательства и применять к каждой категории конкретные мероприятия для повышения эффективности администрирования налоговой задолженности. На рис. 1 приведена классификация причин образования налоговой задолженности по С. Б. Пронину.

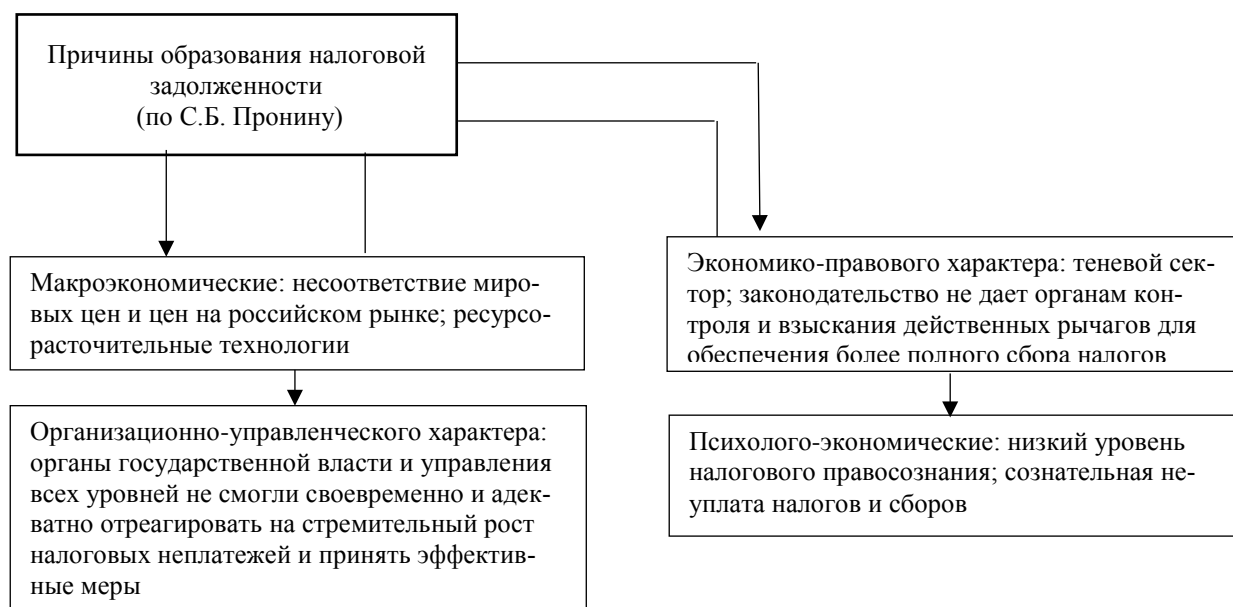


Рис. 1. Классификация причин образования налоговой задолженности по С. Б. Пронину

В частности, он выделяет следующие причины:

1. Макроэкономические причины. Безусловно, основная среди них – продолжающийся уже длительное время спад производства в стране, вызванный, прежде всего, несоответствием складывающейся под воздействием мировых цен конкуренции импортных товаров, с одной стороны, и системы относительных цен в российской экономике – с другой. Все еще господствуют ресурсорасточительные технологии, которые сокращают платежеспособный спрос на отечественную продукцию. В настоящее время многие предприятия, даже если хотят заплатить налоги, не могут сделать этого из-за огромной дебиторской задолженности. Основной предпосылкой этого является невыполнение множеством финансово-кредитных учреждений правил, установленных законами о банковской деятельности.

2. Психолого-экономические причины. Прежде всего, речь идет об отсутствии у многих руководителей современного экономического мышления либо о крайне низком уровне налогового правосознания в обществе. Руководители многих крупных предприятий, привыкшие работать на государственный заказ, оказались просто не готовы трудиться в новых условиях, когда необходимо руководствоваться экономическим расчетом и ориентироваться на потребителя.

3. Важную роль в возникновении кризиса налоговых платежей сыграли и играют причины экономико-правового характера. В настоящее время собираемые налоги составляют примерно треть от валового внутреннего продукта (далее – ВВП). В то же время, как показывают экспертные расчеты, в других странах с переходной экономикой этот показатель равен приблизительно 26–27 % от ВВП. Если же учесть, что эта треть приходится в основном на добросовестных налогоплательщиков, то давление на предприятия, аккуратно уплачивающие налоги, оказывается просто огромным. С другой стороны, в России очень много субъектов рынка, уходящих от налогов в теневой сектор с помощью различных способов укрытия финансовых средств. При этом существующее законодательство не дает органам контроля и взыскания 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. Следует выделить и группу причин организационно-управленческого характера. Необходимо признать, что органы государственной власти и управления всех уровней не смогли своевременно и адекватно отреагировать на стремительный рост налоговых неплатежей и принять эффективные меры по его пресечению. И только тогда, когда задолженность по налогам и другим обязательным платежам в бюджет и государственные внебюджетные фонды приняла угрожающий размах и начала оказывать ощутимое негативное влияние практически на все сферы жизни нашего общества, стали постепенно формироваться элементы механизма ликвидации недоимок, налаживаться межведомственные связи, совершенствоваться нормативная база, накапливаться и анализироваться опыт этой работы.

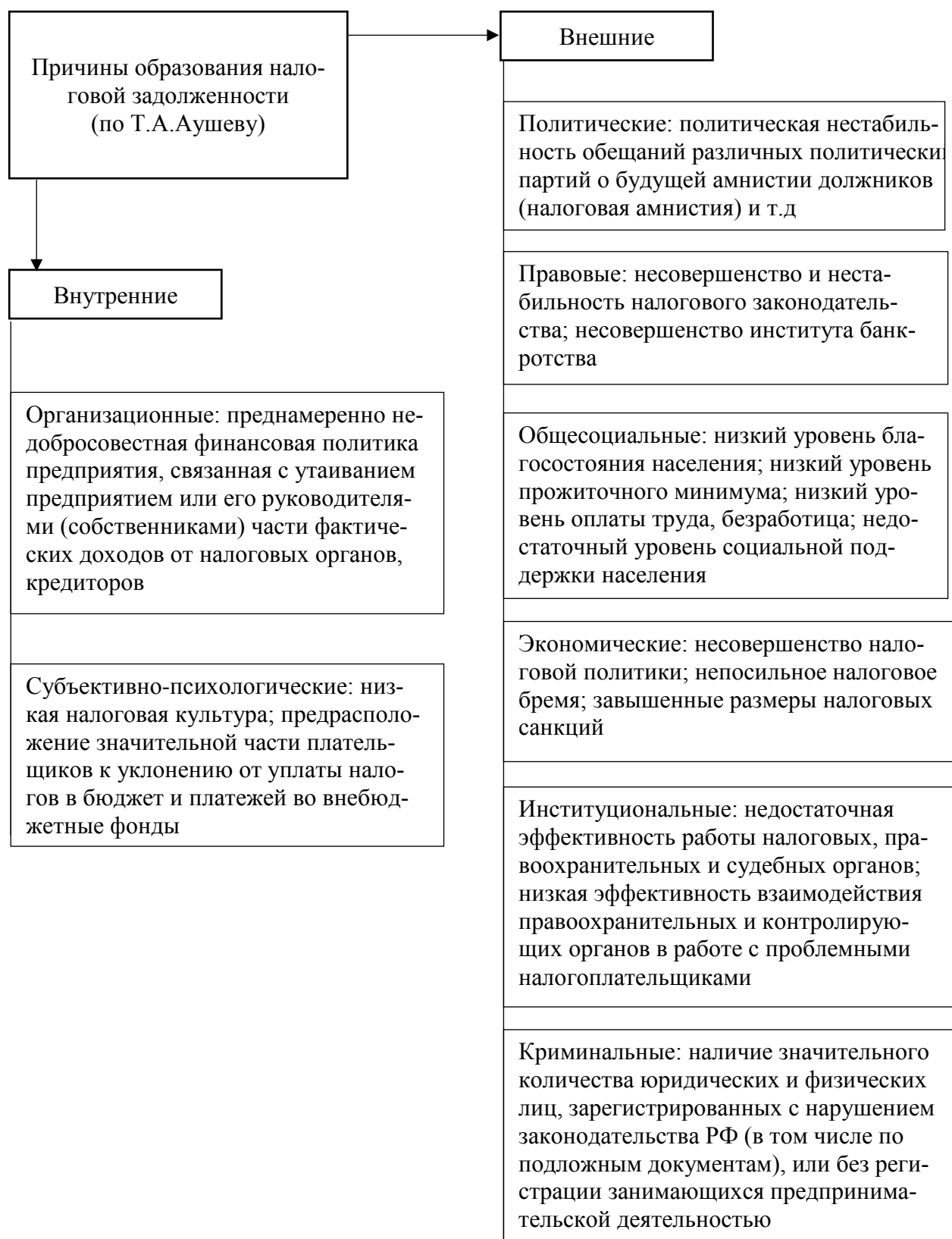


Рис. 2. Классификация причин образования налоговой задолженности по Т. А. Аушеву

Многие авторы подразделяют причины возникновения налоговой задолженности на три группы: экономические, организационно-правовые и причины морально-психологического характера.

Экономические причины – к ним можно отнести макроэкономические, внутриотраслевые и микроэкономические причины. Основной макроэкономической причиной является неоднородность экономического развития отдельных отраслей экономики России, регионов и видов хозяйственной деятельности в части получаемых ими доходов. Причины микроэкономического уровня кроются в деятельности самой организации и вызваны, прежде всего, неудовлетворительным руководством и слабым финансовым контролем, низким качеством бухгалтерского и налогового учета¹. Также следует отметить ограничение возможности многих предприятий платить налоги вследствие низкой рентабельности производства, сложного финансового состояния, неудовлетворительной платежной дисциплины.

Организационно-правовые причины – отсутствие достаточной численности специалистов и технической оснащенности структур, участвующих в процессе взыскания задолженностей, по-прежнему существующие сложности взаимодействия этих структур, а также разный, нередко очень низкий уровень работы территориальных налоговых органов, влияющих на налоговую дисциплину и собираемость налогов. В первую очередь сюда можно отнести несовершенство правовой базы. В последнее время сложилась неблагоприятная для государства и доходов бюджета судебная практика, когда удовлетворяется большинство исков организаций к налоговым органам по спорным вопросам.

Причины морально-психологического характера – отсутствие внутренней налоговой культуры, отсутствие осознания неотвратимости взыскания задолженностей, где достаточно большое число руководителей предприятий и организаций считают, что полная уплата налогов и успешный бизнес – понятия несовместимые друг с другом.

Наличие задолженности, право на взыскание, которой утрачено налоговыми органами, является самым негативным фактором в системе налогового администрирования. Основной причиной утраты права на взыскание задолженности, является нарушение сроков предусмотренных Налоговым Кодексом, как при направлении требований об уплате в соответствии со ст. 69, 70 НК РФ, так и при принятии решений о взыскании налога, сбора, пени, штрафа в соответствии со ст. 46, 47, 48 НК РФ.

Таким образом, многообразие причин формирования налоговой задолженности требует комплексного подхода к их устранению, в том числе изменений в налоговом законодательстве. При этом государство, используя различные механизмы, может и должно регулировать размер налоговой задолженности, во избежание отрицательных последствий для экономики страны. Анализ причин возникновения налоговой задолженности дает возможность не только классифицировать причины возникновения и роста неплатежей, но и определить некоторые меры по их устранению.

Оценкой исполнения обязанности по уплате налогов и сборов является собираемость налогов. Понятие «собираемость налогов» законодательно не закреп-

¹ Богданов Е. П. Налоги и налогообложение. Конспект лекций. М., 2010. 160 с.

лено. В работах, которые посвящены рассмотрению проблемы собираемости налогов, у разных ученых высказано единое мнение по вопросам определения теоретической основы данного понятия – «Собираемость налогов как показатель эффективности реализации фискальной функции налоговой системы. В этом случае, безусловно, достоверно определить данное понятие как степень полноты исполнения налоговых обязательств, определяемых действующим законодательством, и рассчитывать отношение объема налоговых платежей, поступивших в определенный период, к объему налоговых обязательств, которые должны быть исполнены в этот же период в соответствии с действующим законодательством».

Обязанность по уплате налогов и сборов должна быть исполнена налогоплательщиком добровольно в установленный срок, а с 30 ноября 2016 г. данную обязанность за налогоплательщика может исполнить иное лицо. В случае, если обязанность не исполнена, налоговый орган имеет право на применение методов принудительного взыскания (рис. 3).

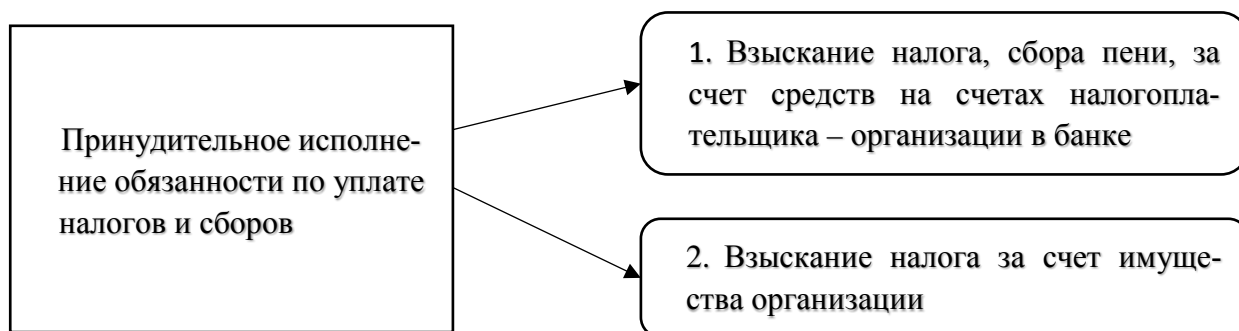


Рис. 3. Принудительное исполнение обязанности по уплате налогов и сборов организации

Оценкой исполнения обязанности по уплате налогов и сборов является коэффициент собираемости налогов. Принято считать, что чем выше собираемость налогов, тем эффективнее работает налоговая система.

Показатели исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов рассмотрены на примере Иркутской области, входящей в состав Сибирского федерального округа. В состав области входят 467 муниципальных образований.

Таблица 1
Состав и структура задолженности по налоговым платежам в консолидированный бюджет РФ за 2012–2016 гг.

Наименование	01.01.2013		01.01.2014		01.01.2015		01.01.2016		01.01.2017	
	млн р.	%	млн р.	%	млн р.	%	млн р.	%	млн. р.	%
Задолженность перед бюджетом (1010)	1051	100	1241,6	100	1248,9	100	1196,6	100	1484,7	100
Недоимка (1020)	600,1	57,09	797,6	64,24	807	64,62	654,8	54,72	874,3	58,89

Наименование	01.01.2013		01.01.2014		01.01.2015		01.01.2016		01.01.2017	
	млн р.	%	млн р.	%	млн р.	%	млн р.	%	млн. р.	%
Приостановлен- ные платежи (1220)	61,3	5,83	48,3	3,89	13,6	1,09	15,8	1,32	25,9	1,74
Урегулирован-ная задолженность (1045)	448	42,62	439,4	35,39	427,9	34,26	537,4	44,91	600,1	40,42
Задолженность, приостановленная к взысканию с проведением про- цедур банкрот- ства (1140)	239,8	22,81	227,9	18,36	235,9	18,89	375,6	31,39	412,5	27,78
Задолженность, взыскиваемая су- дебными приста- вами, по поста- новлениям о воз- буждении испол- нительного про- изводства (1190)	1051,1	100	1241,6	100	1248,9	100	1196,6	100	1484,7	100

Примечание: Составлено автором на основе данных: отчеты ФНС РФ 4-НМ «О поступлении налогов сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему РФ».

В 2016 г. задолженность составила 14 84,7 млн р., а в 2012 г. 1051,1 млн р., то есть увеличилась почти в полтора раза. Приостановленные платежи в 2016 г. составили 25,9 млн р. или 1,75 % из общей суммы задолженности по налогам и сборам, в 2015 г. – 25,9 млн р. или 1,32 % из общей задолженности по налогам и сборам. Задолженность, приостановленная к взысканию с проведением процедур банкротства по сравнению с 2015 годом в 2016 г., сократилась с 31,39 % до 27 %. Недоимка составила в 2016 г. 58,8 %, почти как на уровне 2012 г. (57 %).

Урегулированная задолженность подразумевает ту задолженность, в отношении которой применены все меры бесспорного взыскания и в судебном порядке: реструктурируемая задолженность; сумма задолженности отсроченной или рассроченной на основании решения арбитражного суда или вышестоящего налогового органа; сумма задолженности приостановленная до принятия решения арбитражного суда по существу; задолженность, взыскиваемая Службой судебных приставов; задолженность, в отношении которой инициирована процедура банкротства. Неурегулированная задолженность состоит из задолженности невозможной к взысканию в связи с пропущенным сроком и недоимки, то есть величины налога неуплаченного в установленный срок.

Собираемость налогов и сборов на территории Иркутской области представлена в табл. 2.

**Динамика коэффициента собираемости налогов и сборов
на территории Иркутской области**

Годы	Поступило, млн. р.	Начислено, млн. р.	Коэффициент собираемости
2006	4672,5	3341,1	1,4
2007	6120,9	4376,2	1,4
2008	7118	4829,3	1,47
2009	6092,2	3848	1,58
2010	6296,2	3786,5	1,66
2011	12564,7	9496,7	1,32
2012	14609,5	11268,4	1,3
2013	14301,9	10998,9	1,3
2014	18736,9	14578,1	1,29
2015	19745	16100,1	1,23
2016	24491,1	23427,2	1,05

Примечание: Составлено автором на основе данных: отчеты ФНС РФ по Иркутской области 1-НОМ.

В 2016 г. коэффициент собираемости снизился до 1,05 по сравнению с 2015 г. (1,23), самый высокий показатель приходился на 2010 г, и составлял 1,66, что было выше 2016 г. на 0,61.

Коэффициент собираемости налогов и сборов по Иркутской области превышает 1, что указывает на несовершенство метода определения данного коэффициента. В частности, при расчете следует учитывать недоимку на начало календарного года.

Таким образом, на основании выполненного исследования можно сделать вывод, что обязанность по уплате налогов и сборов у налогоплательщика возникает в случаях, установленных налоговым законодательством и подлежит добровольному исполнению в установленные для уплаты сроки.

Информация об авторах

Комарова Галина Петровна – кандидат экономических наук, профессор, кафедра налогов и таможенного дела, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, komarovaGP@bgu.ru.

Цыдыпова Алена Викторовна – кандидат экономических наук, доцент, кафедра финансов и кредита, Бурятская государственная сельскохозяйственная академия, 670024, г. Улан-Удэ, ул. Пушкина, 8, finance@bgsha.ru.

Касаткина Галина Михайловна – аспирант, кафедра налогов и таможенного дела, Байкальский государственный университет, 664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11, kasatkinagm@bgu.ru.

Authors

Komarova Galina Petrovna – candidate of economic Sciences, Professor, chair of taxes and customs, Baikal state University, 664003, Irkutsk, Lenin str., 11, komarovaGP@bgu.ru.

Tsydypova Alena Viktorovna – candidate of economic Sciences, associate Professor, Finance and credit Department, Buryat state agricultural Academy, 670024, Ulan-Ude, Pushkin str., 8, finance@bgsha.ru.

Kasatkina Galina Michailovna – postgraduate student, Department of tax and customs, Baikal state University, 664003, Irkutsk, Lenin str., 11, kasatkinagm@bgu.ru.