

УДК 336.2(571.1/5)

Б. Л. Лавровский, И. А. Мурзов, А. С. Мишина

НАЛОГОВАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ: УРОКИ КРИЗИСА (на примере регионов Сибирского федерального округа)

Исследована динамика налоговой задолженности перед бюджетом (по данным Федеральной налоговой службы) по России и Сибирскому федеральному округу за период 2002—2010 гг. Анализ проведен на основе абсолютных и относительных показателей. Показано, что налоговая нагрузка с учетом и без учета задолженности в Сибирском федеральном округе заметно ниже аналогичной характеристики по России. Рассмотрено влияние отдельных отраслей на сводные показатели налоговой задолженности.

Налоговая задолженность, бюджет, кризис, Сибирский федеральный округ, Россия.

Проблемы, касающиеся налоговой задолженности перед бюджетом, нечасто обсуждаются в литературе. На взгляд авторов, это не вполне справедливо, поскольку ее динамика может служить известным индикатором настроения бизнеса, его лояльности государству. Чрезмерная налоговая нагрузка, драконовские методы администрирования повышают предельную склонность бизнеса к недружественному поведению по отношению к государству, и наоборот.

Считается хорошим тоном критически относиться к деятельности прави-

тельства по созданию современного налогового климата. Между тем, есть серьезные факты, свидетельствующие о том, что налоговые обязательства бизнеса перед бюджетом, касающиеся, во всяком случае, компетенции ФНС, в последние годы, в том числе кризисные, не подверглись значительным изменениям. Эти факты в статье подробно обсуждаются.

Авторы отдают себе отчет в известной специфике рассматриваемого материала. Поэтому сочли целесообразным предварить статью некоторыми необходимыми определениями.

Налоговая статистика ФНС, касающаяся задолженности перед бюджетом по налогам и сборам, имеет достаточно сложную, глубоко эшелонированную структуру. Самый верхний ее слой, который, собственно, и является предметом исследования, выглядит следующим образом. Совокупная задолженность перед бюджетом по налогам и сборам распадается на возможную к взысканию задолженность и задолженность, невозможную к взысканию налоговыми органами. В свою очередь возможная к взысканию задолженность состоит из недоимки и урегулированной задолженности. Под недоимкой обычно понимается сумма налога (сбора), не уплаченная в установленный законодательством срок. К урегулированной задолженности относятся начисленные пени за несвоевременную уплату налогов и сборов и штрафные санкции за нарушение налогового законодательства, в отношении которых приняты решения о реструктуризации, отсрочке, рассрочке и т. п.

НАЛОГОВАЯ НАГРУЗКА И НАЛОГОВОЕ ОБРЕМЕНЕНИЕ

В контексте исследования налоговой проблематики вообще, налоговых ресурсов территории в частности, наряду с анализом налоговой нагрузки, чрезвычайный интерес, по мнению авторов, представляет оценка так называемого налогового обременения или совокупной налоговой нагрузки. Часто понятия налоговой нагрузки и налогового обременения используют как синонимы, но не всегда.

Под налоговым обременением будем понимать сумму налоговых поступлений и задолженности. Эта арифметическая сумма имеет вполне определенное финансовое содержание, сводящееся к интегральным налоговым обязательствам перед государством, поскольку (накопленная) задолженность — это совокупность не оплаченных в свое время полностью и вовремя налогов (недоимки, недоплаты) плюс пени и штрафы.

Аналізу именно этого показателя уделяется недостаточное внимание в литературе. Между тем, к одной из ключевых проблем налогообложения — размеру так называемых налоговых тягот — показатель обременения имеет даже, по мнению авторов, большее отношение, чем нагрузка. И связано это

с тем обстоятельством, что включает наряду с текущими реальными отчислениями в пользу государства долги, которые являются в соответствии с законодательством такой же реальностью, подлежащей оплате (погашению).

Ключевые характеристики налогового бремени и налоговой нагрузки в РФ и Сибирском федеральном округе (СФО) приведены в таблице 1.

Таблица 1

Характеристики налогового бремени и налоговой нагрузки

Год	РФ			СФО		
	Налоговое бремя		Налоговая нагрузка, % к ВРП	Налоговое бремя		Налоговая нагрузка, % к ВРП
	объем, млрд руб.	% к ВРП		объем, млрд руб.	% к ВРП	
2004	4210,95	30,2	23,9	431,64	26,5	19,6
2005	5383,2	29,8	25,7	486,48	24,9	20,5
2006	6189,82	27,5	24,2	554,98	22,7	19,3
2007	7530,14	26,9	24,9	646,05	21,6	19
2008	8508,01	25,1	23,5	730,06	21,2	19
2009	6963,68	21,7	19,7	622,7	18,4	15,4
2010	8366,34	н. д.	н. д.	757,44	н. д.	н. д.

Источник: рассчитано по [7].

Относительные масштабы налогового бремени, как и налоговой нагрузки, в СФО меньше, чем в РФ, примерно на 3—4 п. п. Как в РФ, так и в СФО относительный показатель налоговой нагрузки и бремени в течение рассматриваемого периода непрерывно снижается. Это утверждение относится и к кризисному 2009 г.

Доля налоговой задолженности в налоговом бремени, находившаяся примерно на уровне 20% в России в 2004 г. (в СФО — 25%), также ежегодно снижается. И в 2010 г. составляет уже около 8,4% в РФ, 10,6% в Сибири.

Следовательно, снижение доли налогового бремени в ВРП объясняется не только динамикой налоговых поступлений, но и задолженности. Причем прослеживается некая зависимость в тенденции этих двух показателей.

Можно было ожидать, что в кризисном 2009 г. прирост недоимки окажется столь значительным, что станет сопоставимым с естественным сокращением налогов, и в результате относительное бремя мало изменится по отношению к 2008 г. Однако этот сценарий не случился, относительное бремя сократилось весьма существенно, сокращение налога не было компенсировано в сколько-нибудь значительных масштабах ростом недоимки.

Динамика именно показателя задолженности перед бюджетом может служить известной лакмусовой бумажкой, характеризующей настроение бизнеса и его реакцию на налоговое творчество государства [4]. Поэтому измеряемое и иллюстрируемое разнообразными приемами последовательное ее снижение в последние, и не только кризисные, годы является исключительно важной и позитивной тенденцией последних лет (рис. 1).

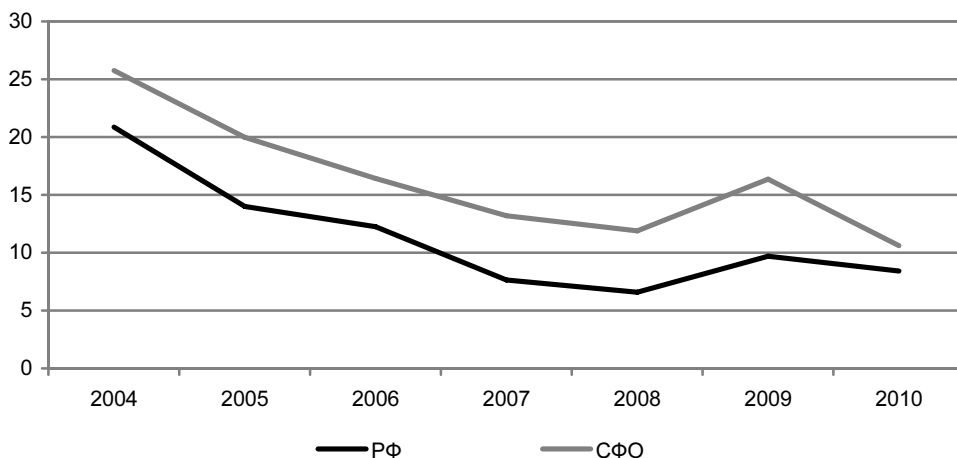


Рис. 1. Доля задолженности в налоговом обременении, %

Источник: рассчитано по [7].

Если, как уже говорилось, еще в 2004 г. в РФ примерно пятая, а в СФО четвертая часть обременения представляла из себя задолженность, то в 2008 г. задолженность составляла соответственно 6,6 и 11,9%. В 2009 г. эти показатели возросли, но уже в следующем году вновь понизились. Причем в СФО в 2010 г. искомый показатель достиг минимального значения за рассматриваемый период. По-видимому, приведенные факты могут служить при всем разнообразии мнений известной иллюстрацией усилий государства, направленных на достижение все более благоприятных условий для осуществления предпринимательской деятельности, в частности, известных антикризисных мер правительства.

ТЕНДЕНЦИИ ЗАДОЛЖЕННОСТИ ПЕРЕД БЮДЖЕТОМ

Изменение абсолютных масштабов задолженности перед бюджетом в целом по России и СФО до 2009 г. включительно в течение рассматриваемого периода носит, вообще говоря, сходный характер — тенденция к сокращению до 2008 г. включительно, заметное увеличение в 2009 г.

В 2010 г. характер динамики принципиально расходится — в СФО наблюдается заметное сокращение задолженности, в РФ продолжается рост (рис. 2).

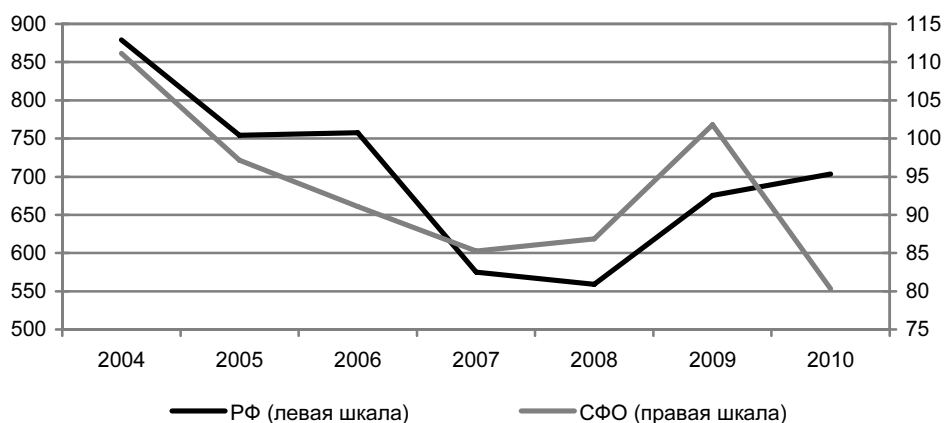


Рис. 2. Динамика задолженности по Сибири и России, млрд руб.

Источник: рассчитано по [7].

Однородный характер динамики задолженности до 2009 г. прослеживается не только применительно к показателям в номинальном выражении, но также и в относительных показателях по отношению к ВРП (табл. 2).

Таблица 2

Задолженность перед бюджетом по налогам и сборам всего, % к ВРП

Территория	2004	2005	2006	2007	2008	2009
РФ	6,3	4,2	3,4	2,1	1,6	2,1
СФО	6,8	5	3,7	2,9	2,5	3

Источник: рассчитано по [7].

Особый интерес представляет эволюция задолженности в кризисный период (рис. 3).

Обращает на себя внимание следующее обстоятельство. Сибирский федеральный округ, занимая скромную, примерно 10%, долю налогового поля России, тем не менее обнаруживает весьма схожую с общероссийской тенденцию задолженности. Различие касается только интенсивности в ряде случаев, но отнюдь не общей конфигурации процесса. Например, снижение (кумулятивной) задолженности в обоих случаях во втором квартале 2009 г., резкое нарастание задолженности с третьего квартала 2009 г. до пер-

вого квартала 2010 г. включительно, стабилизация во втором и третьем кварталах 2010 г. и т. д.

Можно полагать, что тенденции задолженности перед бюджетом инвариантны (безразличны) по отношению к территориальному фактору. Более обоснованные суждения требуют, разумеется, выявления схожих тенденций по многим другим территориям.

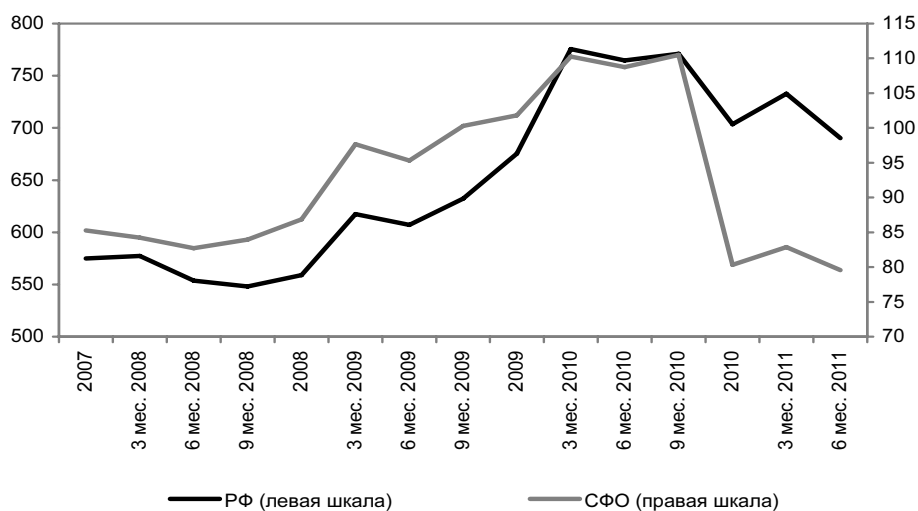


Рис. 3. Динамика задолженности перед бюджетом по налогам и сборам в квартальном измерении, млрд руб.

Источник: рассчитано по [7].

Нельзя не отметить одновременно лавинообразное снижение задолженности в СФО в четвертом квартале 2010 г., уровень которой в результате достиг минимального значения за рассматриваемый период.

Сопоставление налоговых поступлений, а также задолженности в РФ и СФО свидетельствует о следующем. В каждом рубле российских налогов доля, имеющая сибирское происхождение, довольно стабильная и составляет в течение рассматриваемого периода примерно 8—9,5 коп. Аналогичная доля, касающаяся задолженности, во-первых, всегда больше, например, в 2006 г. один рубль российской задолженности включал 12 коп. сибирского происхождения; во-вторых, эта доля нестабильна, образует своеобразный «горб» в 2007—2009 гг. (рис. 4).

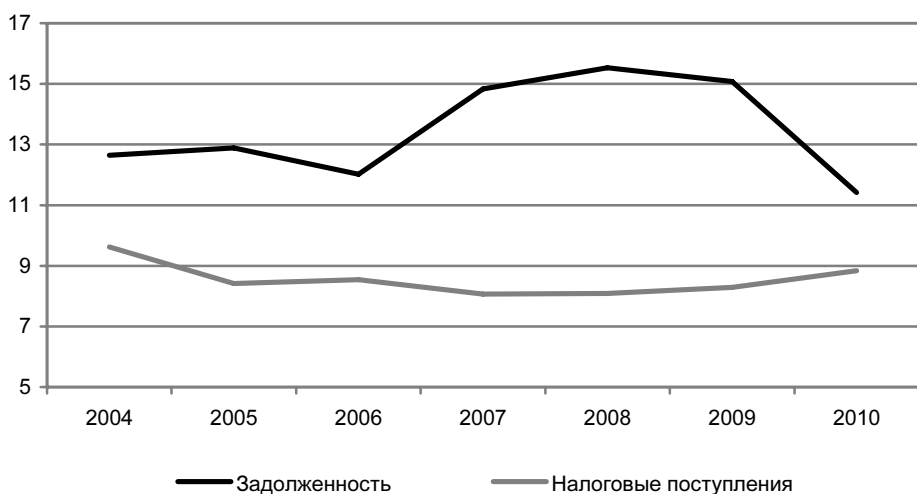


Рис. 4. Доля СФО в некоторых показателях России, %

Источник: рассчитано по [7].

Его происхождение чисто арифметически связано с тем, что среднегодовая задолженность за 2007—2009 гг. сократилась в целом по России по отношению к 2006 г. примерно на 20%, в СФО осталась на прежнем уровне.

Причем в разных регионах, хотя бы и в одной и той же отрасли, ситуация может быть различной. Например, в целом по РФ задолженность в добыче полезных ископаемых сократилась примерно на 20%, в СФО увеличилась более чем в 3 раза; в оптовой и розничной торговле по РФ увеличилась в 3,7 раза, в СФО — в 4 раза. В последнем случае важно обратить внимание на то обстоятельство, что доля торговли исключительно высока в совокупных показателях задолженности.

ОТРАСЛЕВОЙ СЛЕД И НЕ ТОЛЬКО

За резкими изменениями в уровне задолженности, наряду с объективными обстоятельствами, различной отраслевой структурой экономики и пр., стоят особенности налоговой статистики и учета, законодательства [5]. Проиллюстрируем этот тезис на примере Забайкальского края, которому принадлежала рекордная величина задолженности. Его доля в совокупной задолженности СФО в 2007—2009 гг. составляла около 25% (задолженность по отношению к ВРП за этот же период — примерно 18%). В 2010 г. масштабы задолженности края сократились едва ли не на порядок. Это обстоятельство является предметом специального анализа.

Чрезвычайно высокий уровень задолженности в Забайкальском крае до 2009 г. включительно обусловлен не просто отраслевой структурой, но ее специфическим характером. Если в СФО доля такого вида деятельности, как «обработка древесины и производство изделий из дерева» в обрабатывающих производствах составляет 2,4%, то в Забайкальском крае — 3,2% (в РФ — 1,5%). При этом львиная доля совокупной задолженности края связана как раз с деятельностью в деревообрабатывающей промышленности (обработка древесины и производство изделий из дерева и пробки, кроме мебели), а именно составляет 88,2% в 2009 г.

В регионе сложилась чрезвычайная ситуация по теневому (нелегальному) обороту древесины, срубленной в лесах Забайкальского края без оформления разрешительной лесозаготовительной документации и массово поставляемой на экспорт. Это вынуждает власть вводить все более жесткий порядок организации деятельности пунктов приема и отгрузки древесины на территории Забайкальского края, позволяющий эффективнее контролировать законность происхождения сдаваемых на пункты приема, хранения и отгрузки древесных ресурсов.

В свою очередь выездные налоговые проверки, другие меры выявления так называемой скрытой задолженности чаще всего заканчиваются инициированием процедур банкротства и признанием данной задолженности безнадежной к взысканию, что влечет рост задолженности перед бюджетом. Например, в ходе реализации процедур банкротства за 3 года (с 01.01.2007 г. по 01.01.2009 г.) в бюджетную систему и внебюджетные фонды по Забайкальскому краю поступило 18 млн руб. налогов и сборов, что составляет 0,006% от задолженности, безнадежной к взысканию [2; 3].

Практически вся задолженность в 2009 г. в деревообрабатывающей отрасли края состояла из недоимки отсутствующих должников, относящейся к федеральным налогам и сборам, и в основном она была списана в 2010 г.

Небольшая часть задолженности связана все же с ситуацией вокруг организаций оборонно-промышленного комплекса. Об этом может свидетельствовать постановление правительства Забайкальского края от 29.06.2010 № 276, связанное с реструктуризацией задолженности перед бюджетом Забайкальского края, списанием пеней и штрафов [6].

Устойчивая система сокрытия нелегального оборота древесины сложилась не только в Забайкальском округе. Скажем, в Республике Алтай недоимка отсутствующих должников к возможной к взысканию задолженности в секторе обрабатывающей отрасли возросла с 3,1% в 2009 г. до 63,6% в 2010 г. Рост искомой недоимки произошел исключительно в деревообработке.

Для более полного анализа налоговой задолженности — выявления причин изменений в тренде — рассмотрим задолженность по видам экономической деятельности.

Две отрасли в последние годы играют решающую роль в формировании

характера задолженности перед бюджетом — «Обрабатывающие производства» и «Оптовая и розничная торговля; ремонт автотранспортных средств, мотоциклов, бытовых изделий и предметов личного пользования». Но роль эта принципиально разная. Абсолютное значение задолженности в отрасли «Обрабатывающие производства» на протяжении 2007—2009 г. менялось незначительно, а к 2010 г. даже заметно сократилось. Удельный вес отрасли в совокупной задолженности в целом по РФ сократился примерно с 25% в 2007 г. до 18% в 2010 г.; в СФО — с 47 до 23% (рис. 5).

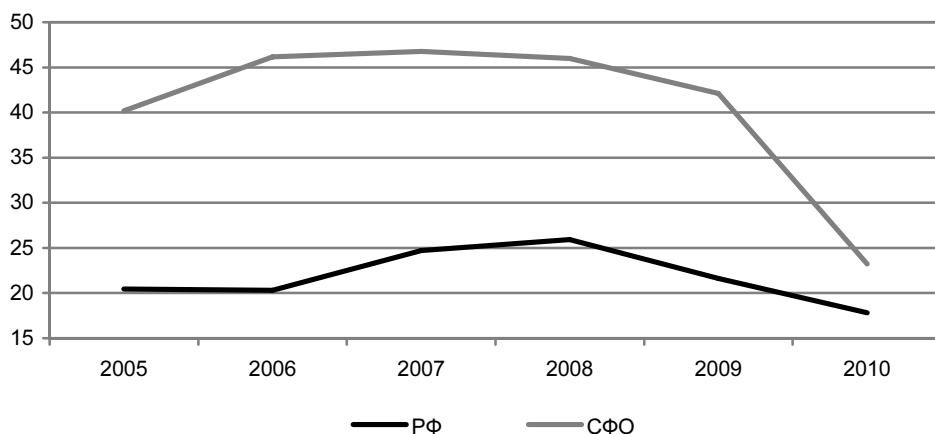


Рис. 5. Уровень задолженности в отрасли «Обрабатывающие производства», % в совокупной задолженности

Источник: рассчитано по [7].

При этом из общей величины задолженности в отрасли «Обрабатывающие производства» СФО в 2007 г. около 40 млрд руб. более половины приходится на подотрасль «Обработка древесины и производство изделий из дерева и пробки, кроме мебели». Сокращение задолженности в подотрасли к 2010 г. более чем на порядок в основном и объясняет падающий тренд в 2010 г. в целом по обрабатывающей отрасли.

В торговле, наоборот, наблюдались растущие тренды. Доля торговли в совокупной задолженности заметно возросла в кризисный период: в РФ с 17% в 2007 г. до 24% в 2010 г., в СФО — с 13 до 23%.

Любопытная ситуация наблюдалась в отрасли «Добыча полезных ископаемых». Задолженность здесь в РФ в 2005 г. по отношению к совокупному показателю превышала 30%. В 2007 г. доля отрасли составляла уже 11,7% и в 2010 г. — около 5% (рис. 6).

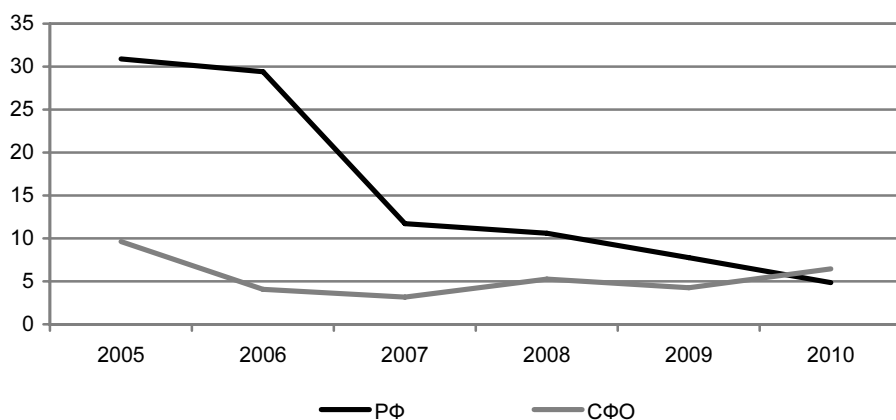


Рис. 6. Уровень задолженности в отрасли «Добыча полезных ископаемых», % к совокупной задолженности

Источник: рассчитано по [7].

Столь стремительная динамика порождена ситуацией в подотрасли «Добыча сырой нефти и нефтяного (попутного) газа». Задолженность в этой подотрасли сократилась с 2007 по 2010 г. примерно с 40 до 17 млрд руб.¹

Структура задолженности по другим отраслям экономики в 2010 г. представлена на рисунке 7.

Структура налоговой задолженности по отраслям экономики в России и СФО довольно схожа, хотя в ряде случаев прослеживаются заметные отличия. Возможно, причина заключается в *теневой* деятельности предприятий.

Так, существуют организации (отсутствующие должники), которые сдают нулевую отчетность или не отчитываются вовсе, но пока не исключены из ЕГРЮЛ, компании в процессе банкротства, ликвидированные общества, по которым еще остались долги, и др. По данным налоговых органов, уже в 2001 г. в РФ более 1,5 млн юридических лиц (53,6% от общего числа зарегистрированных) представили в налоговые инспекции «нулевые балансы» или не представили вообще сведения, необходимые для осуществления налогового контроля [1]. Напомним еще раз, что в соответствии с налоговой отчетностью долги этих должников составляют часть возможной к взысканию задолженности.

¹ Возможно, это связано со следующими обстоятельствами. В 2003 г. (тогда еще) Министерство Российской Федерации по налогам и сборам возбудило расследование по поводу уклонения НК «ЮКОС» от уплаты налогов в 2000–2003 гг. На середину июля 2006 г. подтвержденная задолженность компании «Юганскнефтегаз» и «Роснефть» бюджету составляла 491,6 млрд руб., в том числе ФНС — 353,8 млрд руб. Общая сумма вырученных денег в 2007 г. за счет продажи имущества ЮКОСа в рамках конкурсного производства в счет погашения задолженности составила 859,0 млрд руб. [<http://ru.wikipedia.org/wiki/Юкос>; http://lj.rossia.org/users/iv_g/tag/Роснефть].

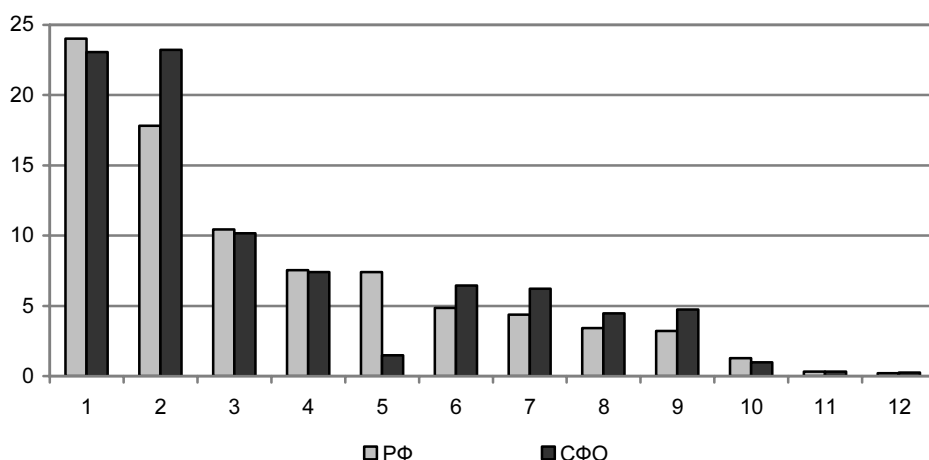


Рис. 7. Структура задолженности по видам экономической деятельности в 2010 г.:

1 — оптовая и розничная торговля; 2 — обрабатывающие производства;

3 — строительство; 4 — операции с недвижимым имуществом;

5 — финансовая деятельность; 6 — добыча полезных ископаемых; 7 — транспорт и связь;

8 — производство и распределение электроэнергии, газа и воды; 9 — сельское хозяйство;

10 — предоставление коммунальных и прочих услуг; 11 — гостиницы и рестораны;

12 — здравоохранение

Источник: рассчитано по [7].

Недоимка отсутствующих должников к возможной к взысканию задолженности в целом по стране сократилась с 11% в 2009 г. до 6,7% в 2010 г., в СФО — с 27,5 до 5,6%. Несмотря на то, что ситуация по регионам и отраслям различна, в 2009—2010 гг. доминирует понижающий тренд.

В заключение отметим, что при оценке динамики роста налоговой задолженности необходимо критически подходить к предоставляемым данным. Неполнота или двусмысленность законодательства может кардинальным образом изменить общую картину.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Белоус В. И. Практика работы по выявлению и пресечению деятельности фирм-однодневок (обналичивающих фирм) // Право и безопасность. 2003. № 1—2 (6—7). Июнь. URL: http://www.dpr.ru/pravo/pravo_5_9.htm (дата обращения: 25.12.2011).

2. Бондарь О. А. Системность урегулирования налоговой задолженности в субъекте Российской Федерации. URL: www.dvags.ru/download/rio/j2010-2/2.doc (дата обращения: 10.01.2012).

3. Бондарь О. А. Совокупная задолженность по налоговым обязательствам: предпосылки возникновения и проблемы ее снижения. URL: www.dvags.ru/download/rio/j2011-1/6.doc (дата обращения: 14.12.2011).

4. *Лавровский Б. Л., Жигульский Г. В., Мурзов И. А.* Кризис и налоговые ресурсы // Вопросы экономики. 2010. № 7. С. 39—51.

5. *Лавровский Б. Л., Уварова Е. В.* Структура сибирской экономики в зеркале налоговой статистики // Регион. 2009. № 1. С. 24—39.

6. О порядке проведения реструктуризации задолженности организаций оборонно-промышленного комплекса — исполнителей государственного оборонного заказа, включенных в перечень стратегических предприятий и организаций, по налогам, сборам, начисленным пеням и штрафам перед бюджетом Забайкальского края, образовавшейся по состоянию на 1 января 2009 года, и списания этих пеней и штрафов: пост. Правительства Забайкальского края от 29.06.2010 № 276 // Азия-Экспресс. № 45. 05.07.2010. URL: <http://www.regionz.ru/index.php?ds=837407> (дата обращения: 29.12.2011).

7. Федеральная налоговая служба России. URL: <http://www.nalog.ru> (дата обращения: 26.12.11).