

УДК 336.225.64

С.В. САЛМИНА,
старший преподаватель
Казанский (Приволжский) федеральный университет

ПОДХОДЫ К ОПРЕДЕЛЕНИЮ ПОНЯТИЯ «НАЛОГОВАЯ ЗАДОЛЖЕННОСТЬ»

Аннотация. В данной статье рассматриваются научные подходы к определению понятия «налоговая задолженность». Актуальность исследования этих подходов с точки зрения закрепления понятийного аппарата налоговой задолженности заключается в том, что в теории вопроса каждый автор или группа авторов обозначают понятие субъективно, что дает возможность постоянно вести дискуссии по поводу самого определения задолженности. На практике же мы сталкиваемся с разделением налоговой задолженности на задолженность по текущим платежам и задолженность, выявленную по результатам налоговых проверок и иных мероприятий налогового контроля. Представляется целесообразным законодательное закрепление понятийной конструкции «налоговая задолженность», что позволит повысить налоговую дисциплину плательщиков налогов и сборов. Проведенный в статье сравнительный анализ подходов к определению урегулированной и неурегулированной налоговой задолженности позволил дать авторскую трактовку указанных понятий. Критериальным признаком урегулированной налоговой задолженности, на наш взгляд, выступает применение налоговыми органами в ее отношении методов бесспорного взыскания. В случае безнадежности взыскания, а также неприменения в данный момент мер бесспорного взыскания в силу объективных или субъективных причин налоговая задолженность должна рассматриваться как неурегулированная.

Ключевые слова: задолженность, недоимка, пени, штраф, урегулированная налоговая задолженность, неурегулированная налоговая задолженность.

Для налоговой системы государства одним из ключевых параметров формирования доходной части бюджета является показатель налоговой задолженности и ее минимальное значение. Стоит отметить, что налоги признаются источниками риска для любого субъекта налоговых отношений, поскольку это безвозмездные платежи, уплачиваемые организациями и физическими лицами в обязательном порядке [11, 12]. Если агрегированным объектом налогового администрирования является система налогов и сборов, то налоговая задолженность выступает в качестве одной из ее составляющих. Налоговым кодексом Российской Федерации (НК РФ) не закреплено понятие налоговой задолженности, но в ст. 11 НК РФ дается определение недоимки как «суммы налога, суммы сбора или суммы страховых взносов, не уплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах срок» [1]. Но при этом в законодательстве о налогах и сборах и методических документах налоговых администраторов понятие налоговой задолженности используется достаточно часто, причем отсутствие

единой трактовки ее содержания не искажает информации, представленной в сервисах общего доступа, однако эффективное исполнение субъектами налогового администрирования возложенных на них полномочий требует однозначности трактовки ключевых дефиниций.

Анализ показывает, что среди представителей органов власти и научного сообщества существует несколько подходов к трактовке задолженности по налогам, сборам и страховым взносам.

Первый подход определяет налоговую задолженность как равную недоимке, исходя из положений п. 4 ст. 69 НК РФ [1]. Так, согласно данному пункту, требование об уплате налога должно содержать сведения о сумме задолженности по налогу, сбору, страховым взносам. Согласно п. 2 данной статьи, требование об уплате налога (сбора, страховых взносов) должно направляться налогоплательщику при наличии у него недоимки [9]. Следовательно, в дословном прочтении данной статьи законодатель сужает понятие налоговой задолженности до определения недоимки, которая

является причиной возникновения задолженности [4]. Стоит отметить, что в Таможенном кодексе Евразийского экономического союза понятие задолженности также приравнивается к недоимке.

Второй подход рассматривает налоговую задолженность как недоимку и начисленные пени [9]. Это, например, позволяет применять данную категорию к физическим лицам, которые нарушили требования законодательства об уплате налога на собственность, не предполагающего предоставления налоговой декларации. Однако в случае применения ареста имущества как обеспечительной меры в отношении физического лица налоговая задолженность будет представлена суммой недоимки, пени и штрафов, что соответствует третьему подходу к ее трактовке (О.А. Бондарь [3], А.В. Галкин [4], А.В. Красюков [7], И.Ю. Жалонкина [5] и др.). При этом начисление пеней и применение штрафов свидетельствует о реализации мер урегулирования со стороны налоговых органов (урегулированная задолженность).

В соответствии с четвертым подходом (С.Б. Пронин [8] и др.) «налоговая задолженность включает недоимку, отсрочки и рассрочки, а также суммы своевременно неуплаченных региональных, местных налогов и налога на прибыль, по которым предоставляется инвестиционный налоговый кредит» [9].

Проведенное исследование показывает, что трактовка содержания дефиниции «налоговая недоимка» зависит от субъектного состава отношений по поводу ее возникновения и порядка взыскания. В соответствии с НК РФ (ст. 11) «недоимка – это сумма налога, сбора, страховых взносов, не уплаченная в срок, установленный законодательством о налогах и сборах» [1]; с позиции субъекта хозяйствования это кредиторская задолженность перед соответствующим бюджетом (Н.Я. Коняхин [6] и др.); с позиции государства это результат действия (бездействия) плательщика налогов и сборов, не соблюдающего нормы налогового законодательства, что становится причиной возникновения ущерба для бюджетной системы. Последнее позволяет квалифицировать ее как противоправное деяние в налоговой сфере.

Анализ различных подходов к трактовке налоговой задолженности позволил нам сделать вывод, что она включает в себя сумму невыполненных обязательств по уплате налогов, сборов, страховых взносов, начисленных пеней, а также штрафных санкций за нарушение налогового законодательства [10, 13]. Применение вышеуказанного определения налоговой задолженности позволит налоговому органу полнее выявить причины и следствия совершения нарушений законодательства о налогах, сборах, страховых взносах.

Рассматривая налоговую задолженность, нельзя не учитывать позицию субъектов налогового администрирования в отношении содержания данного показателя. Налоговая задолженность может быть урегулирована в досудебном или судебном порядке. Задолженность принимает неурегулированный характер, если в ее отношении (или в отношении ее части) не применялись меры по урегулированию или она является безнадежной к взысканию.

Стоит отметить, что в НК РФ ни один из названных выше видов задолженности не закреплён, что представляет трудности для изучения налоговой задолженности и работы с ней на практике. Кроме того, нет связи не только между НК РФ и отчетностью ФНС России, но и отчетностью Росстата, в которой также содержится информация о налоговой задолженности. Таким образом, ввиду отсутствия единообразного подхода к определению налоговой задолженности целесообразно дать авторскую трактовку указанных понятий.

Критериальным признаком урегулированной налоговой задолженности выступает применение налоговыми органами в ее отношении методов бесспорного и судебного взыскания. Следовательно, «урегулированная налоговая задолженность» может быть определена как налоговая задолженность, в отношении которой налоговыми органами применены методы бесспорного и судебного взыскания. В случае же безнадежности взыскания, а также неприменения в данный момент мер бесспорного взыскания в силу объективных или субъективных причин налоговая задолженность должна рассматриваться как неурегулированная. Таким образом, понятие «неурегулированная

налоговая задолженность» может быть определено следующим образом: налоговая задолженность, в отношении которой невозможно применение мер бесспорного взыскания в силу объективных или субъективных причин. Представляется целесообразным законодательное закрепление указанных дефиниций с целью уточнения содержания инструментария администрирования налоговой задолженности и повышения эффективности его использования.

Обобщение различных подходов к классификации факторов возникновения налоговой задолженности показывает, что традиционно выделяют факторы внутреннего и внешнего характера (Т.А. Аушев [2] и др.). Согласно позиции А.В. Галкина, в качестве оснований для возникновения текущей задолженности по налогам, сборам и страховым взносам выступают:

- неисполнение обязанности по уплате налогов и сборов: нарушение срока уплаты, неуплата, неполная уплата налога (сбора);
- изменение срока уплаты налога, сбора уполномоченным органом [4].

В работах С.Б. Пронина [8] выделены макроэкономические и психолого-экономические факторы, а также факторы экономико-правового и организационно-управленческого характера. В зарубежной литературе указываются несколько причин, в том числе процентные ставки, финансовые инновации, более высокие цены на жилье и пр. [14].

Налоговая задолженность является причиной снижения поступлений в бюджеты разных уровней, что свидетельствует о неэффективности функционирования налоговой системы государства и становится причиной бюджетного дефицита [13, 15]. Это, в свою очередь, препятствует финансированию программных мероприятий государства, направленных на стимулирование инвестиционной и инновационной активности, развитие социальной сферы, реализацию структурной трансформации экономики и др. Сокращение поступлений в бюджет вызывает необходимость сокращения государственных расходов, использования эмиссионных инструментов, внутренних и внешних займов, а также усиления налогового бремени, что препятствует росту совокупного спроса и положительной динамике основных

экономических и социальных индикаторов. Последнее находит отражение в падении уровня и качества жизни населения. Кроме того, долговременная налоговая задолженность оказывает негативное влияние на показатели финансово-хозяйственной деятельности предприятий, снижает их инвестиционный потенциал.

Многообразие факторов, определяющих образование налоговой задолженности, вызывает необходимость разработки действенного механизма ее урегулирования. В целях эффективного и объективного функционирования механизмов администрирования налоговой задолженности налоговым органам рекомендуется соблюдать принципы прозрачности (доступность информации), нейтральности и независимости налоговой службы, стабильности (неизменность системы урегулирования задолженности и регламентирующих ее правовых норм), эффективности (максимизация положительного эффекта использования методов урегулирования), эластичности (адаптивность налоговой системы и инструментария налогового администрирования к изменениям факторов внешней среды) и оптимальности (сочетание принудительной и добровольной форм урегулирования долгов с учетом изменений внешней и внутренней среды).

Таким образом, в результате проведенного сравнительного анализа многообразных подходов к трактовке налоговой задолженности представляется целесообразным законодательное закрепление понятийной конструкции «налоговая задолженность». Сравнительный анализ трактовок урегулированной и неурегулированной налоговой задолженности позволил дать авторскую трактовку указанных понятий. Критериальным признаком урегулированной налоговой задолженности, на наш взгляд, выступает применение налоговыми органами в ее отношении методов бесспорного взыскания. В случае безнадежности взыскания, а также неприменения в данный момент мер бесспорного взыскания в силу объективных или субъективных причин налоговая задолженность должна рассматриваться как неурегулированная. Представляется целесообразным законодательное закрепление указанных дефиниций с целью уточнения содержания инструментария нало-

гового администрирования и повышения эффективности его использования.

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 1) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 29.11.2021) (с изм. и доп., вступившими в силу 01.01.2022). – URL: <http://base.garant.ru/10900200/a9a754f9362cc6d913de8ff6886b8c4c>.
2. Аушев Т.А. Налоговая задолженность: возможности ее сокращения. – Ставрополь: Издательство Ставропольского государственного университета, 2004. – 28 с.
3. Бондарь О.А. Совокупная задолженность по налоговым обязательствам: предпосылки возникновения и проблемы ее снижения // Власть и управление на Востоке России. – 2011. – № 1. – С. 55–62.
4. Галкин А.В. Понятие налоговой задолженности по российскому законодательству // Финансовое право. – 2009. – № 10. – С. 4–8.
5. Жалонкина И.Ю. Модернизация механизмов взыскания налоговой задолженности в Российской Федерации: дис. ... канд. экон. наук. – Томск, 2012. – 204 с.
6. Коняхин Н.Я. Несуществующая налоговая недоимка перед бюджетом // Бухгалтерский учет. – 2016. – № 12. – С. 102–104.
7. Красюков А.В. Правовой режим списания безнадежных долгов по налогам и сборам: дис. ... канд. юрид. наук. – Воронеж, 2005. – 199 с.
8. Пронин С.Б., Пронин М.С. Взыскание задолженностей по налогам с организаций // Горячая линия бухгалтера. – 2006. – № 9. – 216 с.
9. Славянская В.А. О некоторых вопросах налоговой задолженности и налоговой недоимки // Вестник Ростовского государственного экономического университета (РИНХ). – 2015. – № 4 (52). – С. 151–158.
10. Троянская М.А. Теоретические основы возникновения налоговой задолженности // Известия Дальневосточного федерального университета. Экономика и управление. – 2018. – № 2. – С. 27–37.
11. Artemenko D.A., Aguzarova L.A., Aguzarova F.S., Porollo E.V. Causes of tax risks and ways to reduce them // European Research Studies Journal. – 2017. – Vol. 20. – Is. 3. – P. 453–459.
12. Balabanova Yu.N., Nugaev F.S., Khafizova A.R. Perspectives of tax control development for individuals in Russia // AD ALTA: Journal of Interdisciplinary Research. – 2018. – Vol. 8. – Is. 1. – P. 31–34.
13. Orlova M.E., Adigamova F.F., Nasyrova V.I., Salmina S.V. Tax debt and ways of reducing it // 3C TIC. Cuadernos de desarrollo aplicados a las TIC. – 2019. – Spec. Is. – P. 330–345.
14. Park J., Lee Y. Corporate income taxes, corporate debt, and household debt // International Tax and Public Finance. – 2019. – Vol. 26. – Is. 3. – P. 506–535.
15. Uchida Y., Ono T. Political economy of taxation, debt ceilings, and growth // European Journal of Political Economy. – 2021. – Vol. 68. – P. 101996.

Информация об авторе

Салмина Светлана Витальевна, старший преподаватель, Казанский (Приволжский) федеральный университет.

E-mail: svetask21@yandex.ru

S.V. SALMINA,
Senior Lecturer,
Kazan (Volga region) Federal University

APPROACHES TO THE DEFINITION OF THE CONCEPT “TAX DEBT”

Abstract. This article discusses the scientific approaches formulated by the authors in relation to the concept of “tax debt”. The relevance of the study of approaches from the point of view of fixing the conceptual apparatus of “tax debt” lies in the fact that, in the theory of the issue, each author or group of authors denotes the concept subjectively, which makes it possible to constantly discuss the very definition of debt. In practice, we are faced with the division of tax debt into debt on current payments and debt identified as a result of tax audits and other tax control measures. It seems appropriate to legislate the conceptual structure of “tax debt”, which will improve the tax discipline of payers of taxes and fees. A comparative analysis of approaches to the definition of settled and unsettled tax debts allowed us to give the author’s interpretation of these concepts. The criterion sign of the settled tax debt, in our opinion, is the use by the tax authorities in relation to it of the methods of indisputable collection.

In case of hopelessness of collection, as well as the non-application at the moment of undisputed collection measures due to economic, social or other reasons, the tax debt should be considered as unsettled.

Keywords: debt, arrears, penalties, fines, settled tax debt, unsettled tax debt.

References

1. Tax Code of the Russian Federation (Part 1) dated July 31, 1998 No. 146-FZ (as amended on November 29, 2021) (with amendments and additions that entered into force on January 1, 2022. – URL: <http://base.garant.ru/10900200/a9a754f9362cc6d913de8ff6886b8c4c/>).
2. *Aushev T.A.* Tax debt: the possibility of its reduction. – Stavropol: SSU Publishing House, 2004. – 28 p.
3. *Bondar O.A.* Total debt on tax liabilities: prerequisites for the emergence and problems of its reduction // Power and management in the East of Russia. – 2011. – No. 1. – P. 55–62.
4. *Galkin A.V.* The concept of tax debt under Russian legislation // Financial law. – 2009. – No. 10. – P. 4–8.
5. *Zhalonkina I.Yu.* Modernization of mechanisms for collecting tax debts in the Russian Federation: thesis of PhD in economy sciences. – Tomsk, 2012. – 204 p.
6. *Konyakhin N.Ya.* Non-existent tax arrears to the budget // Accounting. – 2016. – No. 12. – P. 102–104.
7. *Krasyukov A.V.* Legal regime for writing off bad debts on taxes and fees: Thesis of PhD in Legal Sciences: 12.00.14. – Voronezh, 2005. – 199 p.
8. *Pronin S.B.* Collection of tax debts from organizations / S.B. Pronin, M.S. Pronin. – M.: Journal “Accountant Hot Line”, 2006. – 216 p.
9. *Slavyanskaya V.A.* On some issues of tax debt and tax arrears // Bulletin of the Rostov State Economic University (RINH). – 2015. – No. 4 (52). – P. 151–158.
10. *Troyanskaya M.A.* Theoretical foundations for the emergence of tax debt. News of the Far Eastern Federal University // Economy and management. – 2018. – No. 2. – P. 27–37.
11. *Artemenko D.A., Aguzarova L.A., Aguzarova F.S., Porollo E.V.* Causes of tax risks and ways to reduce them // European Research Studies Journal. – 2017. – Vol. 20, Is. 3. – P. 453–459.
12. *Balabanova Yu.N., Nugaev Fatih S., Khafizova A.R.* Perspectives of tax control development for individuals in Russia // AD Alta-Journal of Interdisciplinary Research. – 2018. – Vol. 8, Is. 1. – P. 31–34.
13. *Orlova M.E., Adigamova F.F., Nasyrova V.I. & Salmina S.V.* Tax debt and ways of reducing it // 3C TIC. Cuadernos de desarrollo aplicados a las TIC. – 2019 (October). – Special Issue. – P. 330–345.
14. *Park J., Lee Y.* Corporate income taxes, corporate debt, and household debt // International Tax and Public Finance. – 2019. – 26(3). – P. 506–535.
15. *Yuki Uchidaa, Tetsuo Onob.* Political economy of taxation, debt ceilings, and growth // European Journal of Political Economy. – 2021 (June). – Vol. 68. – P. 101996.