Мешков Роман Анатольевич. Развитие механизма регулирования налоговой задолженности организаций : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Мешков Роман Анатольевич; [Место защиты: Всерос. заоч. финансово-эконом. ин-т].- Москва, 2008.- 132 с.: ил. РГБ ОД, 61 09-8/715

**Содержание к диссертации**

Введение

Глава 1 Налоговое регулирование в системе налогового администрирования: сущность и механизмы функционирования 10

1.1. Сущность, структура и механизмы налогового администрирования и налогового регулирования 10

1.2. Формирование налоговой задолженности и механизма ее регулирования 25

Глава 2. Деятельность налоговых органов по взысканию налоговой задолженности организаций и ее результативность 55

2.1. Деятельность налоговых органов по взысканию налоговой задолженности в рамках уведомительно-предупредительной формы механизма ее регулирования 55

2.2. Деятельность налоговых органов по взысканию налоговой задолженности в рамках принудительной формы механизма ее регулирования 64

2.3. Деятельность налоговых органов по взысканию задолженности при решении вопросов о несостоятельности (банкротстве) 84

Глава 3. Оценка результативности механизма регулирования налоговой задолженности в контексте совершенствования системы налогового администрирования 104

3.1. Критерии и показатели результативности механизма регулирования налоговой задолженности

3.2. Методические подходы к оценке деятельности налоговых органов по снижению уровня налоговой задолженности

Заключение

Список использованной литературы

**Введение к работе**

Актуальность темы исследования. Реформирование российской налоговой системы, начатое с принятием части первой Налогового кодекса РФ, способствовало снижению налогового бремени хозяйствующих субъектов, оставляя в их распоряжении относительно возросшую долю добавленной стоимости (в части чистой прибыли и амортизации). Удельный вес рента-бельных организаций в российской экономике постоянно увеличивался, а доля убыточных организаций уменьшалась, характеризуя тем самым расширяющиеся возможности хозяйствующих субъектов в своевременном осуществлении платежей и расчетов между собой и исполнении налоговых обязательств перед государством.

Неспособность организации в полном объеме удовлетворить требования кредиторов по денежным обязательствам и (или) исполнить обязанность по уплате обязательных платежей в бюджетную систему означала финансовую несостоятельность должника со всеми вытекающими последствиями в отношении его будущего статуса как юридического лица. Функции органа, уполномоченного представлять интересы государства как кредитора по обязательным платежам и денежным обязательствам перед Российской Федерацией, с середины 2004 г. выполняет Федеральная налоговая служба вместо упраздненной Федеральной службы по финансовому оздоровлению (банкротству). Концентрация «в одних руках» вопросов урегулирования налоговой задолженности хозяйствующих субъектов и участия в делах о банкротстве и процедурах банкротства неплатежеспособных организаций предоставляет налоговым органам возможности в комплексе решать интересы (законные требования) государства, при необходимости оставляя шанс для финансового оздоровления жизнеспособных структур.

По результатам проверки Министерства РФ по налогам и сборам Главное контрольное управление президента РФ в начале 2003 г. отметило, что «МНС России не принимает исчерпывающих мер по взысканию задолженности по налоговым платежам, налоговым санкциям и пеням в бюджетную систему» . С тех пор задолженность хозяйствующих субъектов по налогам в бюджетную систему возросла: на начало 2007 г. суммарная задолженность по налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему страны составила 1833 млрд. руб., из которых 737,6 млрд. руб. или более 40% приходится на задолженность, приостановленную к взысканию в связи с введением процедур банкротства.

В последние годы основное внимание федеральных властей отводится вопросам повышения качества налогового администрирования. С 2007 г. на практике реализуются существенные изменения, предусмотренные Федеральным законом от 27.07.2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования». На заседании Правительства Российской Федерации 21 июня 2007 г., где рассматривались результаты и основные направления деятельности Федеральной налоговой службы на 2008-2010 годы, в числе основных задач налоговых органов выделено совершенствование работы по взысканию налоговой задолженности и участию в процедурах банкротства".

Вышеизложенные факты и соображения предопределили тему диссертационной работы, логику и структуру исследования.

Соответствие темы диссертации требованиям паспорта специальностей ВАК Минобрнауки России. Исследование проведено в рамках специальности 08.00.10 - Финансы, денежные обращения и кредит, п.2.9. «Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной Российской налоговой системы».

Цель диссертационной работы состоит в проведении научного анализа механизма регулирования налоговой задолженности и разработке системы показателей характеризующих действенность форм, методов и инструментов реализации механизма и которые могут быть использованы для оценки деятельности налоговых органов в сфере регулирования налоговой задолженности организаций.

Для достижения поставленной цели решались следующие взаимосвязанные задачи:

• раскрыть содержание и взаимосвязи понятий «налоговое регулирование» и «налоговое администрирование»;

• исследовать тенденции развития и структуру механизма регулирования налоговой задолженности организаций в бюджетную систему;

• разработать систему показателей, характеризующих действенность механизма регулирования налоговой задолженности организаций;

• разработать методические подходы к оценке деятельности налоговых органов в сфере регулирования налоговой задолженности организаций.

Объектом исследования выступает совокупность отношений между организациями и государством по поводу задолженности по налогам и сборам в бюджетную систему.

Предметом исследования являются формы, методы и инструменты, применяемые в сфере регулирования налоговой задолженности организаций и участия налоговых органов в процедурах банкротства.

Теоретической базой проведенного исследования послужили научные разработки содержащиеся в трудах, посвященных теории государственного регулирования экономики (Л.И. Абалкин, Дж. Кейнс, Дж. Стиглиц и др.) и проблемам налогового администрирования (СВ. Барулин, И.В. Горский, А.З. Дадашев, В.А. Кашин, В.Г. Князев, Л.Н. Лыкова, Л.П. Павлова, А.Б. Паска-чев, В.Г. Пансков, Н.В. Романовский, С.Н. Хурсевич, Д.Г. Черник, С.Д. Шаталов, Т.Ф. Юткина и др.).

При написании диссертации были использованы публикации в научных журналах, материалы научно-практических конференций и семинаров.

Методологическую основу диссертационной работы составили такие методы научного познания объекта и предмета исследования как диалектический, системный, формально-логический, анализа и синтеза.

Нормативно-правовую базу исследования составили Конституция Российской Федерации, Гражданский кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ, федеральные законы, постановления Правительства РФ, нормативные акты Минэкономразвития России, Минфина России, ФНС России и др.

Информационной базой исследования послужили статистические данные, опубликованные в официальных сборниках Росстата («Российский статистический ежегодник», «Финансы России»), данные налоговой отчетности, а также материалы, представленные на официальных сайтах федеральных органов государственной власти, и прочие источники.

Научная новизна проведенного исследования состоит в исследовании результативности действующего механизма регулирования налоговой задолженности на основе системы обобщающих и частных показателей и разработке методических подходов к оценке деятельности налоговых органов в сфере регулирования налоговой задолженности.

На защиту выносятся следующие научные положения и рекомендации, содержащие элементы новизны проведенного исследования:

- уточнены понятия «налоговое регулирование» и «налоговое администрирование» и на этой основе раскрыты их структура и соотношение между собой как части и целого;

- дополнена формула расчета экономичности налогового администрирования, определяемой соотношением бюджетных ассигнований на финансовое обеспечение деятельности ФНС России и налоговых поступлений, админист-рируемых этим уполномоченным органом, путем добавления к налоговым поступлениям суммы недоимки, являющейся следствием налогового контроля;

- раскрыто содержание механизма регулирования налоговой задолженности, включающего формы, методы, инструменты регулирующего воздействия на совокупность отношений между организациями и государством по поводу задолженности по налогам и сборам в бюджетную систему;

- систематизированы методы и инструменты механизма регулирования налоговой задолженности, сгруппированные по формам реализации механизма - добровольно-заявительный, уведомительно-предупредительный, принудительный, - и целям функционирования этого механизма;

- разработана система частных, обобщающих и сводного показателей, характеризующих действенность форм, методов и, инструментов механизма регулирования налоговой задолженности, с использованием которых проведены соответствующие расчеты и оценка вклада каждого метода и инструмента в достижение целей функционирования механизма;

- обоснованы методические подходы к оценке деятельности налоговых органов в сфере регулирования налоговой задолженности, включающие критерии оценки, показатели и методику их расчета, которые могут быть использованы в системе материального стимулирования работников налоговых органов.

Практическая значимость исследования заключается в рекомендациях, которые могут быть положены в основу совершенствования механизма регулирования налоговой задолженности и методики расчета показателей оценки деятельности налоговых органов в сфере регулирования этой задолженности.

Кроме того обоснованы предложения по внесению изменений в ст. 64 НК РФ «Порядок и условия предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налога и сбора», направленные на. увеличение в составе налоговой задол женности организаций ее урегулированной части (доли), путем предоставления:

а) отсрочки до одного года, закрепив это право за налоговым органом, где состоит на учете налогоплательщик, а до трех лет - за ФНС России;

б) рассрочки на период до шести лет - закрепив это право за ФНС России и территориальными налоговыми органами.

Основные положения диссертации могут быть использованы в учебном процессе при преподавании специальной дисциплины «Налоговое администрирование в Российской Федерации» (специальность «Налоги и налогообложение»).

Апробация результатов исследования. Отдельные положения и результаты проведенного исследования были:

- представлены и докладывались на трех научно-практических конференциях: ВГНА Минфина России, апрель 2005 г.; ВЗФЭИ, ноябрь 2006 г.; ВЗФЭИ, апрель 2008 г.,

- использованы при подготовке в Минэкономразвития России «Методических указаний по организации работы уполномоченного органа с целью выдачи заключения о наличии угрозы возникновения несостоятельности (банкротства) хозяйствующего субъекта в результате единовременной уплаты всех обязательных платежей в бюджет и государственные внебюджетные фонды», и при разработке в ВЗФЭИ по заказу Рособразования НИР на тему «Исследование проблем налогового стимулирования капитальных вложений в обновление основных производственных фондов предприятий» (подраздел «Инвестиционный налоговый кредит как инструмент государственной поддержки инвестиций в основной капитал»).

Публикации. Результаты исследования опубликованы в восьми научных работах общим объемом 3,52 п.л., в том числе три статьи в журналах, входящих в Перечень изданий, рекомендуемых ВАК Минобрнауки России.

Логика и структура диссертации. Логика исследования определила последовательность изложения материала и структуру работы, состоящей из введения, трех глав (шесть параграфов), заключения и списка использованной литературы. Диссертация содержит 12 таблиц и 4 рисунка.

## Сущность, структура и механизмы налогового администрирования и налогового регулирования

Переход от централизованной плановой экономики к рыночной системе хозяйствования потребовал радикальной трансформации социалистической налоговой системы, в особенности той ее части, которая связана с налогообложением предприятий и организаций. Реализация установки верховной власти РСФСР на ускоренную подготовку законодательной базы национальной системы налогообложения была обеспечена в беспрецедентно короткие сроки: в течение октября-декабря 1991 г. Верховным Советом РСФСР были приняты необходимые законы по основным налогам, а также Закон РСФСР от 21.03.1991 г. «О государственной налоговой службе РСФСР» и Закон РФ от 27.12.1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

Так было положено начало процесса становления российской налоговой системы на базе совокупности родственных законов, призванных обеспечивать формирование и функционирование налоговых отношений как составной части общественных отношений.

В налоговых отношениях проявляются властные (императивные) отношения по поводу установления, введения и взимания налогов и сборов, а также отношения, возникающие в связи с контролем за исполнением обязанности по уплате налогов и сборов, привлечением к ответственности за совершение налогового правонарушения, обжалованием актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц. В связи с этим отметим характер проявления и цели реализации налоговых отношений как составной части общественных отношений: 1) властный (императивный) характер налоговых отношений предопределяет участие государства в качестве обязательной стороны этих отношений, устанавливающей основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов;

2) налоговые отношения реализуются в процессе воспроизводства общественного продукта, обеспечивая при этом формирование значительной части общественных (государственных, муниципальных) финансовых ресурсов, аккумулируемых в бюджетной системе страны.

Участниками налоговых отношений от имени государства выступают уполномоченные им органы исполнительной власти, а со стороны налогоплательщиков (плательщиков сборов) и налоговых агентов - организации, индивидуальные предприниматели и физические лица. Состав уполномоченных органов неоднократно менялся и в настоящее время представлен федеральными органами исполнительной власти:

1) Федеральная налоговая служба, которая в соответствии с налоговым законодательством уполномочена осуществлять контроль и надзор в области налогов и сборов;

2) Федеральная таможенная служба, которая в соответствии с налоговым и таможенным законодательством уполномочена осуществлять контроль и надзор в области таможенного дела, в т.ч. в составе таможенных платежей за косвенными налогами - НДС и акцизами.

В ст. 11 Налогового кодекса РФ (далее - НК РФ), где приводятся понятия и термины, отсутствуют такие распространенные на практике понятия как налоговая система, налоговое администрирование. Однако в п. 2 ст. 1 НК РФ отмечается, что настоящий Налоговый кодекс устанавливает систему налогов и сборов, т.е. систему налогообложения организаций, индивидуальных предпринимателей и физических лиц. В таком случае участники налоговых отношений со стороны государства, уполномоченные осуществлять контроль и надзор в области налогов и сборов, таможенных платежей представляют собой органы, ответственные за администрирование налоговых и таможенных платежей, и являются в соответствии со ст.6 Бюджетного кодекса РФ администраторами доходов бюджета1. Таким образом, субъектами налогового администрирования являются Федеральная налоговая служба (ФНС России) и ее территориальные органы и Федеральная таможенная службы (ФТС России) и подчиненные ей таможенные органы (в части администрирования НДС и акцизов на ввозимые по импорту товары).

С учетом вышеизложенного налоговая система «представляет собой сложное образование, включающее две органически взаимосвязанные подсистемы: подсистему налогообложения и подсистему налогового администрирования»". В таком случае налоговое администрирование - это деятельность уполномоченных органов по обеспечению контроля за соблюдением организациями, индивидуальными предпринимателями и физическими лицами законодательства о налогах и сборах.

## Деятельность налоговых органов по взысканию налоговой задолженности в рамках уведомительно-предупредительной формы механизма ее регулирования

Деятельность налоговых органов по взысканию налоговой задолженности организаций в сфере, находящейся за пределами добровольно-заявительной формы механизма регулирования, охватывает две другие хронологически взаимосвязанные формы взыскания неисполненных налоговых обязательств - уведомительно-предупредительная и принудительная.

В рамках уведомительно-предупредительной формы работа по регулированию налоговой задолженности конкретной организации предусматривает возможность ее погашения (полного, частичного) путем зачета излишне уплаченных сумм налоговых платежей.

Если переплата произошла из-за технической ошибки при перечислении налога, то в налоговую инспекцию подается письменное заявление зало-гоплателыцика о зачете или возврате излишне уплаченных сумм. Если же причиной переплаты стала ошибка в расчете самого налога, то одновременно с заявлением о зачете или возврате подается уточненная декларация за соответствующий налоговый период.

В соответствии с НК РФ налогоплательщики имеют право на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных, либо излишне взысканных налогов, сборов, пеней, штрафов.

Налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику о каждом ставшем известным налоговому органу факте излишней уплаты налога и сумме излишне уплаченного налога в течение 10 дней со дня обнаружения такого факта. Зачет суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей налогоплательщика осуществляется на основании письменного заявления налогоплательщика по решению налогового органа. При подаче заявления налогоплательщик обязан указать, по каким налогам произошла переплата и в счет каких предстоящих платежей ее надо направить. Зачет может быть произведен только в тот бюджет, в который была направлена излишне уплаченная сумма. Сумма излишнего уплаченного налога может быть также направлена на уплату пени, начисленной в тот же бюджет.

Решение о зачете суммы излишне уплаченного налога принимается налоговым органом в течение 10 дней со дня получения заявления налогоплательщика или со дня подписания налоговым органом и налогоплательщиком акта совместной сверки расчетов, если такая сверка проводилась.

Зачет суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и (или) штрафам, подлежащих уплате или взысканию, производится налоговым органом самостоятельно. В этом случае решение о зачете суммы излишне уплаченного налога принимается налоговым органом в течение 10 дней со дня обнаружения им факта излишней уплаты налога или со дня акта совместной сверки.

Налоговый орган обязан сообщить в письменной форме налогоплательщику о принятом решении о зачете сумм излишне уплаченного налога или решении об отказе в осуществлении зачета в течение 5 дней со дня принятия соответствующего решения.

Сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату по письменному заявлению налогоплательщика в течение одного месяца со дня получения налоговым органом такого заявления. Возврат налогоплательщику суммы излишне уплаченного налога при наличии у него недоимки по иным налогам соответствующего вида или задолженности по соответствующим пеням, а также штрафам, подлежащим взысканию, производится только после зачета суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки. Решение о возврате суммы излишне уплаченного налога принимается налоговым органом в течение 10 дней со дня получения заявления налогоплательщика о возврате суммы излишне уплаченного налога или со дня подписания налоговым органом и этим налогоплательщиком акта совместной сверки. До истечения этого срока налоговый орган обязан направить в территориальный орган Федерального казначейства поручение на возврат суммы излишне уплаченного налога и сообщить в письменной форме налогоплательщику о принятом решении в течение 5 дней со дня принятия соответствующего решения.

Сумма излишне взысканного налога подлежит возврату налогоплательщику. Возврат суммы излишне взысканного при наличии у него недоимки по иным налогам, пеням, а также штрафам производится только после зачета этой суммы в счет погашения указанной недоимки.

Решение о возврате суммы излишне взысканного налога принимается налоговым органом в течение 10 дней со дня получения письменного заявления налогоплательщика о возврате суммы излишне взысканного налога. Сумма излишне взысканного налога подлежит возврату с начисленными на нее процентами в течение одного месяца со дня получения письменного заявления о возврате суммы излишне взысканного налога. Проценты на сумму принимаются равной действующей в эти дни ставке рефинансирования ЦБ РФ со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата. Если налоговую задолженность нельзя покрыть за счет переплаты, то налоговый орган готовит и направляет налогоплательщику требование об уплате налога.

## Критерии и показатели результативности механизма регулирования налоговой задолженности

В обширном письме председателя Правительства РФ «О первоочередных мерах по реформированию налоговой системы Российской Федерации»1, направленном в Государственную Думу Федерального Собрания РФ 26 мая 2000 г. в соответствии с посланием Президента РФ Федеральному Собранию РФ от 23 мая 2000 г. были поставлены следующие цели:

- снижение налогового бремени экономики;

- выравнивание условий налогообложения для всех налогоплательщиков;

- упрощение налоговой отчетности и сокращение количества налогов;

- укрепление системы налогового администрирования за счет наделения налоговых органов необходимыми полномочиями и инструментами, позволяющими обеспечить существенное повышение уровня собираемости налогов и сборов.

Было признано, что «те изменения, которые чуть ли ежегодно на протяжении 1993-1999 гг. вносились в законодательство о налогах и сборах, решали лишь некоторые узкие вопросы, не затрагивая, однако, ее основ».

В 2001-2005 гг. были осуществлены меры по совершенствованию сложившейся в 90-е годы XX века налогообложения, включающие снижение налогового бремени экономики, сокращение числа налогов и упрощение налоговой отчетности. На завершающем этапе налоговой реформы (2005 г. - н.в.) основное внимание властей уделяется мерам по совершенствованию системы налогового администрирования. Были приняты федеральные законы, существенно обновившие нормы части первой НК РФ (федеральный закон от 04.11.2005 г. № 137-ФЗ и федеральный закон от 27.07.2006 г. № 137-ФЗ), на-правленные на пресечение практики уклонения лиц от налогообложения и на повышение защищенности налогоплательщиков от неправомерных действий налоговых органов.

В рамках реформирования налоговой системы необходимо было осуществить меры по созданию компетентной и продуктивной системы налогового администрирования, способной обеспечить повышение уровня собираемости налогов и сборов при относительном снижении стоимости налогового администрирования, который в РФ был ниже среднего показателя по странам ОЭСР.

Относительная стоимость налогового администрирования в процентном отношении к сборам налогов (терминология зарубежных специалистов) по состоянию на 1999 год составляла 1,1% при минимальном уровне показателя 0,49% в США и максимальном - 1,71% в ФРГ (табл. 8). В Российской Федерации этот показатель в 1999 г. составлял 0,72% и по мере увеличения финансирования органов уполномоченных администрировать в налоговой сфере, его значение стало возрастать и достигло в 2001 г. 1,15%.