Цыдыпова Алена Викторовна. Собираемость налогов и сборов на региональном уровне : 08.00.10 Цыдыпова, Алена Викторовна Собираемость налогов и сборов на региональном уровне (методические подходы) : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 Иркутск, 2006 169 с. РГБ ОД, 61:07-8/1788

**Содержание к диссертации**

Введение

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ВОЗНИКНОВЕНИЯ И ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ 9

1.1. Исследование понятия «обязанность по уплате налогов и сборов 9

1.2. Исполнение обязанности по уплате налогов: формы и методы 25

2.АНАЛИЗ СОБИРАЕМОСТИ НАЛОГОВ И СБОРОВ НА ТЕРРИТОРИИ СУБЪЕКТА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ - РЕСПУБЛИКА БУРЯТИЯ 44

2.1. Влияние исполнения обязанности по уплате налогов на налоговые доходы бюджетной системы субъекта РФ 44

2.2. Способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и оценка их эффективности 80

3. СОБИРАЕМОСТЬ НАЛОГОВ И СБОРОВ И МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ЕЕ ПОВЫШЕНИЮ 102

3.1. Исследование зарубежного опыта взыскания недоимки по налогам и его адаптация к российской экономике 102

3.2. Методические подходы к применению залога для обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов 120

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 140

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ 149

ПРИЛОЖЕНИЯ 164

**Введение к работе**

Вопросы собираемости налогов исследовались многими экономистами, вместе с тем эта тема нуждается в дальнейшем изучении. Она логично вписывается в общероссийскую дискуссию о проблемах совершенствования законодательства о налогах и сборах, налоговой политики, разработки наиболее эффективных методов, обеспечивающих полноту и своевременность поступлений налогов и сборов в бюджетную систему Российской Федерации и отдельных субъектов РФ.

Налоги были и остаются основным источником доходов бюджетной системы России. Изъятие налога представляет собой односторонний процесс и носит обязательный, безвозвратный характер для конкретного налогоплательщика, но при этом значительная часть уплаченных налогов в той или иной форме косвенно возвращается в виде субсидий, дотаций, государственных вложений в различные отрасли экономики, путем обеспечения функционирования здравоохранения, образования, культуры и различных форм социальной помощи. Для обеспечения своевременного и полного финансирования расходов государства и муниципальных образований необходимо обеспечить по лную собираемость налогов.

Условиями проводимой в стране налоговой политики по упрощению системы налогообложения, связанной со снижением налоговой нагрузки, являются повышение собираемости налогов и уменьшение прироста недоимки. Исходя из этого, ключевым остается вопрос укрепления налоговой дисциплины, состояние которой определяется надлежащим исполнением обязанности по уплате налогов и сборов. Налоговая обязанность по уплате налогов и сборов представляет собой один из важнейших элементов налогообложения, относительно которого складываются налоговые правоотношения.

В статье 11 Налогового кодекса РФ недоимка определена как сумма налогов или сумма сборов, не уплаченная налогоплательщиком в установленные законодательством сроки. К причинам возникновения недоимки можно отнести кризис производства, отсутствие средства платежа налога в

условиях широкого применения бартерных сделок и выплаты доходов физическим лицам в натуральной форме, вексельную форму оплаты, но следует иметь в виду и уклонения от исполнения обязанности по уплате налогов и сборов. В процессе осуществления преобразований в налогообложении были выявлены определенные проблемы, одной из которых является необходимость совершенствования механизма взыскания недоимки с целью повышения его эффективности. Это позволит обеспечить выполнение основных экономических задач налоговых органов - полное поступление налогов в бюджетную систему Российской Федерации и отдельных субъектов РФ.

Степень разработанности проблемы. Вопросы своевременного и полного исполнения обязанности по уплате налогов и сборов нашли отражение в работах А. Д. Аюшиева, Ю. М. Березкина, Э.А. Вознесенского, А.И. Козыра, А. П. Киреенко, Б.П. Кузнецова, Г.П.Комаровой, И.И. Малиса, Н.В, Милякова, С.С. Ованесяна, В.Г. Панскова, А.П. Починка, В.М. Пушкарева, А.В. Смирнова, С.Ф. Сутырина, Д. Г. Черника, Т.Ф. Юткиной.

По налоговому праву данной проблеме посвящены работы А.В Брызга-лина, Д.В. Винницкого, Г,В. Петровой, С.Г. Пепеляева, Е.А. Ровинского, А.С. Титова, Ц.А. Ямпольского. Вместе с тем в современной научной литературе вопросам исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов и их обеспечению не уделено должного внимания, поэтому имеется необходимость дальнейшего их изучения.

Цель и задачи диссертационного исследования.

Целью диссертационного исследования является обобщение научного и практического опыта обеспечения собираемости по налогам и сборам, разработка методических рекомендаций по своевременному и полному исполнению обязанности по уплате налогов и сборов в бюджетную систему России и отдельных субъектов РФ, позволяющая повысить собираемость налогов и сборов.

Реализация цели исследования потребовала решения следующих задач:

- обосновать взаимосвязь понятий « налоговое обязательство», «налоговая обязанность», «обязанность по уплате налога и сбора»;

- изучить методы принудительного взыскания недоимки по налогам и сборам и оценить эффективность их применения налоговыми органами РФ;

- проанализировать состав и структуру налоговых доходов, мобилизуемых в бюджетную систему РФ на территории Республики Бурятия, и динамику недоимки, а также её влияние на налоговые доходы;

- исследовать принудительные методы взыскания недоимки по налогам и сборам в РФ и зарубежный опыт с целью его адаптации в РФ.

Объект диссертационного исследования - налоговые доходы бюджетной системы РФ и субъекта РФ.

Предмет исследования - экономические отношения, возникающие в процессе исчисления и уплаты налогов и сборов.

Наиболее существенные результаты, полученные автором:

- исследовано с современных позиций понятие «обязанность по уплате налогов и сборов» для оценки его исполнения;

- оценена собираемость налогов и сборов в бюджетную систему РФ и Республики Бурятии для принятия необходимых мер по снижению сумм недоимки;

- выявлено влияние форм и методов исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов на коэффициент собираемости по налогам и сборам;

- обоснована необходимость разработки новых способов обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов для повышения собираемости налогов и сборов.

Степень обоснованности научных положений, выводов и рекомендаций, содержащихся в диссертации.

Обоснованность и глубина выводов и рекомендаций в работе достигнута благодаря использованию научных трудов отечественных и зарубежных ученых, исследовавших вопросы по исполнению обязанности по уплате на логов и сборов, а также обширной информационной базы, включающей нормативные правовые акты, инструктивный и методический материал.

Информационно-статическую базу исследования составили данные Министерства по налогам и сборам РФ, Федеральной налоговой службы России, Управления Федерапьной налоговой службы Республики Бурятии по налоговым платежам, недоимке, собираемости налогов и сборов. При разработке темы исследования использовались материалы научно-практических конференций, в рамках которых обсуждались актуальные вопросы исполнения обязанности по уплате налогов и сборов. Исследование проведено в рамках пункта 2.10 Паспорта специальности ВАК, код 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит».

Научная новизна диссертационного исследования заключается в обосновании теоретических положений и разработке методических рекомендаций по повышению эффективности методов, применяемых при взыскании недоимки и способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, при этом:

- уточнено понятие «налоговая обязанность по уплате налога и сбора», отражающее ее правовую обоснованность и неотвратимость исполнения;

- предложено применение метода взыскания недоимки за счет задолженности третьих лиц перед налогоплательщиком, с целью обеспечения полноты поступления налогов в бюджетную систему РФ и субъектов РФ;

-обосновано расширение применения способа обеспечения обязанности по уплате налога и сбора в виде залога, при систематическом наличии недоимки по налогам и сборам;

- даны методические рекомендации по определению стоимости имущества, являющегося залоговым.

Сведения о реализации и целесообразности практического использования результатов исследования. Практическая значимость диссертационного исследования заключается в возможности широкого применения разработанных теоретических и методических положений по совершенство ванию методов взыскания недоимки и повышению собираемости налогов и сборов. Полученные в ходе исследования результаты могут быть использованы при разработке учебных курсов по налогообложению для студентов, а также для слушателей курсов подготовки аудиторов и профессиональных бухгалтеров.

Теоретические положения и практические материалы диссертационной работы используются в учебном процессе на кафедре « Налоги и налогообложение» Байкальского Государственного Университета экономики и права, на кафедре «Финансы» Бурятской Государственной Сельскохозяйственной Академии им. В.Р. Филиппова при подготовке учебно-методического комплекса по курсам «Налоги и налогообложение», «Налоговая система РФ», «Финансы руководства».

Методические рекомендации определения стоимости имущества для залога как обеспечение исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов нашли практическое применение в деятельности управления ФНС России по Республике Бурятии, комитета Народного хурала Республики Бурятия по бюджету, налогам, финансам. Материалы и результаты диссертационной работы могут использоваться в аналитических целях Министерством финансов Республики Бурятия при подготовке закона о республиканском бюджете на очередной год и УФНС по Республике Бурятии при составлении планов контрольной работы налоговых органов.

Апробация результатов диссертации. Материалы и результаты диссертационного исследования докладывались на научно-практических конференциях преподавателей, сотрудников, аспирантов БГУЭП в 2002-2005гг. (г. Иркутск), на экономическом факультете БГСХА им В.Р. Филиппова (г. Улан-Удэ), на региональной научной конференции «Тенденции современной аграрной политики России» (г. Новосибирск).

Публикации. Результаты исследования изложены в 9 печатных работах общим объемом 3,25 п. л., из них авторских 2,5 п. л., в том числе одна

публикация в ведущем рецензируемом научном журнале «Известия Бурятского Университета»

Объем и структура диссертационной работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографического списка и приложений.

Во введении обоснована актуальность темы диссертационного исследования, определены цель и задачи, объект и предмет исследования, сформулированы основные элементы научной новизны, практическая значимость результатов работы, раскрыта научная новизна и практическая значимость проведенного исследования.

В первой главе представлен материал, связанный с понятиями «налоговая обязанность по уплате налога и сбора», «налоговое обязательство», «налоговая обязанность», также определены формы и методы исполнения обязанности по уплате налога и сбора.

Во второй главе проведен анализ поступлении налогов и сборов в бюджетную систему РФ и Республики Бурятия, анализ задолженности по налогам и сборам и их причины. Дана оценка эффективности применения способов обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов.

В третьей главе выполнен анализ методов собираемости налогов и сборов, применяемых в зарубежной практике, и возможности их применения в РФ. В качестве теоретической новизны автором предложено расширение применения залога и методические рекомендации по определению суммы залога для обеспечения обязанностей по уплате налогов и сборов и взыскание недоимки за счет задолженности третьих лиц перед налогоплательщиком.

В заключении изложены основные выводы и предложения по результатам проведенного диссертационного исследования.

## Исследование понятия «обязанность по уплате налогов и сборов

Государство, независимо от формы правления, государственного устройства, вида осуществляемой государственной политики не может обходиться без собственных финансовых средств, позволяющих осуществлять возложенные на него функции. Финансирование государственных программ, обеспечение деятельности органов государственной власти осуществляется за счет средств государственного бюджета. Для того чтобы государство располагало этими средствами, достаточными для осуществления им своих функций, должны существовать источники финансовых ресурсов государства. Мировой опыт и российская практика показывают, что свыше 70% доходов бюджетной системы страны составляют налоги.

В годы второй мировой войны государство аккумулировало в бюджетную систему СССР около 15% национального дохода, а в 1980гг.- уже 40 -50%. Доля национального дохода, перераспределяемого через систему налогов и сборов, зависит от задач и функций государства, при этом интересы государства никогда не совпадают с интересами налогоплательщиков. Экономическая сущность налогов проявляется по-разному, с точки зрения различных участников налоговых отношений. С позиции налогоплательщика - это изъятие части его собственного дохода, изъятие принудительное и неэквивалентное. Государство заинтересовано в увеличении налогов, а налогоплательщик - в их снижении. Но при этом необходимо учесть фактическую платежеспособность налогоплательщика, с одной стороны, и коллективные потребности членов общества, для удовлетворения которых и взимается налог с другой стороны.

Российский экономист Н.И. Тургенев в 1818 году в своей работе «Опыт теории налогов» писал, что подданные государства должны давать средства к достижению цели общества или государства каждый по возможности и соразмерно своему доходу по заранее установленным правилам (сроки платежа, методы взимания) удобным для налогоплательщика [158, С.20]. Немецкий экономист Адольф Вагнер также руководствовался теорией коллективных потребностей, он отмечал, что система налогообложения должна учитывать интересы и возможности налогоплательщика и государства с приоритетом последнего. Насколько учтены интересы каждой из сторон будет зависеть исполнение обязанностей, возложенных на стороны.

Единая комплексная система налогов в России установлена Налоговым кодексом РФ. В ст.57 Конституции РФ установлено, что каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения [п.2. ст. 3, п. I, НК РФ].

Обязанность по уплате налогов и сборов представляет собой главную конституционную обязанность лиц, выступающих в налоговых отношениях в качестве налогоплательщиков и плательщиков сборов, и заключается в наличии у налогоплательщика (плательщика сбора) обязанности уплатить законно установленный, правильно исчисленный, в определенном размере, с соблюдением установленного порядка, в установленный срок налог или сбор. Среди обязанностей налогоплательщиков (плательщиков сборов) в статье 23 Налогового кодекса Р.Ф. также установлена обязанность уплачивать законно установленные налоги.

## Влияние исполнения обязанности по уплате налогов на налоговые доходы бюджетной системы субъекта РФ

Налоги представляют собой один из основных методов мобилизации государственных доходов. В условиях частной собственности и рыночных отношений налоги становятся главным методом сбора доходов в государственный бюджет. Как часть, распределительных отношений общества, налоги всегда отражают закономерности производства. Каждое юридическое или физическое лицо должно участвовать в формировании бюджета и государственных внебюджетных фондов по законодательству установленному государством, путем внесения обязательных платежей. Взимание налогов предполагает использование основных принципов налогообложения, которые создают одинаковые правила уплаты обязательных платежей в бюджет.

По данным ФНС России, примерно один из шести налогоплательщиков относительно исправно и в полном объеме платит в бюджет причитающиеся налоги. Примерно половина налогоплательщиков платит налоги, но всеми доступными законными, а чаще незаконными способами минимизируют свои налоговые обязательства. По различным оценкам в российской экономике от 25 до 40% валового внутреннего продукта создается в теневом секторе экономики, основная часть которого не охватывается налогами. По данным Минфина России, из-за сокрытия доходов и объектов налогообложения в консолидированный бюджет России не допоступает ежегодно от 30 до 50% налогов. В результате этого законопослушные налогоплательщики производят отчисления в бюджетную систему в виде налогов, составляющих около половины ВВП. В среднем получается, что в бюджете отчисляется около 1/3 ВВП.

На показатель налогового изъятия ВВП в России влияет в значительной мере и показатель собираемости налогов, так как доля изъятия ВВП через налоги рассчитывается исходя из уплаченных в бюджет налогов. Следует иметь в виду, что налоговая обязанность и ее фактическое выполнение налогоплательщиком в российской экономике не одно и то же.

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

Повышение собираемости налогов в большей степени зависит от улучшения общей экономической ситуации.

Во-первых, любое увеличение собираемости налогов приводит к повышению расходов федерального, региональных и местных бюджетов;

Во-вторых, рассматривая уровень собираемости налогов как один из критериев бюджетной безопасности, неправомерно абстрагироваться от того, за счет какой категории налогоплательщиков достигается повышение собираемости налогов.

## Исследование зарубежного опыта взыскания недоимки по налогам и его адаптация к российской экономике

В результате диссертационного исследования установлено, что основной причиной не полной собираемости налогов в 1999 -2005гг является не только отсутствие денежных средств для их уплаты, но и уклонения от исполнения своих обязанностей. Так при направлении налогоплательщикам -должникам предупреждений о применении к ним принудительных методов около 30 % налогоплательщиков производят погашение недоимки.

В данный период интенсивно развивалась концепция, согласно которой существует законный способ снижения налогов за счет предоставленных за счет представленных законодательством налоговых освобождении, а также выбор между различными вариантами деятельности юридического лица и размещения его активов для достижения возможно более низкого уровня возникающих при этом налоговых обязательств 69, С.100].

Конечно, невозможно ожидать общего добровольного законопослуша-ния налогоплательщиков, а потому каждому правительству и в каждой стране необходимы определенные процедуры и правомочия для того, чтобы эффективно бороться с уклонением от уплаты налогов.

С введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации действия и полномочия налоговых органов в части применения к налогоплательщикам принудительных методов взыскания налогов в определенных случаях регламентируются, но многие нормы данных налоговых правоотношений требуют изменения законодательства.

Применение налоговыми органами различных методов повышения коэффициента собираемости налогов и сборов имеет место только при наличии недоимки у налогоплательщика. В отношении налогоплательщиков и плательщиков сборов, уплативших налоговые платежи в установленные сроки добровольно, применение различных методов принуждения необоснованно.

Рассмотрим некоторые правомочия налоговой администрации в отдельных странах, позволяющие обеспечить полноту и своевременность уплаты налогов или сборов и возможность их применения в России. Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) по принудительному обеспечению и исполнению обязанностей налогоплательщиков по уплате налогов и сборов в случае их уклонения от добровольного исполнения данных обязанностей. Большинство стран, входящих в ОЭСР рассматривают задолженность по уплате налоговых платежей в качестве долгового обязательства по отношению к государству, вследствие чего налоговая администрация может взыскать налоговую задолженность. Налоговые администрации наделяются специальными полномочиями, позволяющими взыскивать задолженность, не обращаясь в суд (таблица 3.1).

Особо следует обратить внимание на полномочия налоговой администрации погашать недоимку налогоплательщиков за счет сумм, которые третье лицо должно налогоплательщику. Такая практика имела место в России в начале 90-х годов XX века. Налоговые органы России имели право выставить инкассовые поручения (распоряжения) на счета организаций - должников (дебиторов) налогоплательщика.

Указом Президента Российской Федерации « О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней» от 22 декабря 1993 г. № 2270 (пункт 29) было установлено, что к плательщикам налогов могут применяться меры бесспорного взыскания недоимки по платежам в бюджеты в виде обращения взыскания на суммы, причитающиеся недоимщику от его дебиторов».