Модернизация механизмов взыскания налоговой задолженности в Российской Федерации

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.10, кандидат экономических наук Жалонкина, Ирина Юрьевна

**Год:**

2012

**Автор научной работы:**

Жалонкина, Ирина Юрьевна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Томск

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.10

**Специальность:**

Финансы, денежное обращение и кредит

**Количество cтраниц:**

204

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Жалонкина, Ирина Юрьевна

ВВЕДЕНИЕ.

1 Теоретико-методические основы исполнения обязанности по уплате налогов и сборов: опыт РФ и зарубежная практика.

1.1 Система налогового администрирования в РФ на современном этапе и необходимые пути ее совершенствования.

1.2 Меры по обеспечению исполнения обязанности по уплате налогов и сборов в современном российском законодательстве.

1.3 Обеспечение взыскания налогов и сборов в развитых зарубежных странах.

2 Сравнительный анализ результативности основных способов обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов.

2.1 Методические подходы к анализу эффективности и результативности способов обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов.

2.2 Анализ влияния структуры задолженности на исполнение обязанности по уплате налогов и сборов в РФ.

2.3 Анализ результативности основных способов обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов (на примере регионов СФО).

3. Модернизация механизмов взыскания налоговой задолженности.

3.1 Основные направления повышения результативности взыскания налогов и сборов

3.2 Модернизация механизмов взыскания налоговой задолженности и способов обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов.

3.3 Совершенствование механизма реструктуризации налоговой задолженности в системе способов ее урегулирования.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Модернизация механизмов взыскания налоговой задолженности в Российской Федерации"

Актуальность темы исследования. Приоритетным направлением деятельности российских налоговых органов и главной задачей улучшения налогового администрирования является снижение задолженности по налогам и сборам в бюджетную систему Российской Федерации.

Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налогов и сборов является основанием для применения со стороны государства механизма принудительного взыскания налоговой задолженности. При этом действенный механизм обеспечения уплаты налоговых платежей, с одной стороны, подразумевает эффективное взыскание своевременно не поступивших в казну налоговых платежей, соответствующих пеней и штрафов, а с другой стороны, должен быть направлен на гарантированное соблюдение закреплённых в Конституции РФ неотъемлемых прав и экономических свобод налогоплательщиков.

Вместе с тем действующий в настоящее время механизм взыскания налоговых платежей характеризуется наличием значительной суммы налоговой задолженности. Так по состоянию на 1 января 2012 года налоговая задолженность в консолидированный бюджет РФ составила 1125,8 млрд рублей, из которых 325,6 млрд руб., или более 29 %, приходится на задолженность, приостановленную к взысканию в связи с введением процедур банкротства. Доля задолженности по налоговым платежам, в общей сумме налоговых поступлений в бюджетную систему РФ, по состоянию на 1 января 2012 года составила около 12 %. По экспертным оценкам, государство ежегодно недополучает от 20 до 30 % законно начисленных налогов и сборов, что является негативным экономическим фактором и серьезной проблемой, ограничивающей объем финансовых ресурсов страны.

В этой связи одним из значимых направлений современного налогового администрирования в РФ является снижение задолженности по налогам и сборам и обеспечение роста налоговых поступлений, при одновременной нормализации отношений между налогоплательщиками и налоговыми органами, не позволяющей создавать давление на налогоплательщиков в виде избыточной налоговой нагрузки.

Особую актуальность приобретают теоретико-методические положения по модернизации механизмов взыскания налоговой задолженности и способов обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, обеспечивающих повышение результативности процесса урегулирования налоговой задолженности в РФ, что актуализирует выбранное направление диссертационного исследования.

Степень изученности проблемы. Различные аспекты теории и практики применяемых механизмов обеспечения взыскания налогов и сборов широко исследуются в отечественной и зарубежной научной литературе.

В трудах современных российских ученых Саттаровой H.A., Соколовой И-А., Горского И.В., Князева В.Г., Лыковой J1.H., Павловой Л.П., Панскова В.Г., Романовского Н.В., Черник Д.Г., Шаталова С.Д., Аронова A.B., Кашина В.А., Мироновой O.A., Ханафеева Ф.Ф., Майбурова И.А., Дуканич Л.В., Дадашева А.З., Лобанова A.B., Перонко И.А., Красницкого В.А. исследуются вопросы, посвященные проблемам налогового администрирования.

Изучению институциональных основ деятельности налоговых органов по взысканию задолженности по налогам и сборам, особенности бесспорного и судебного производства по данной категории дел посвящены труды российских ученых-экономистов Карасёвой М.В., Лукаш Ю.А., Пронина С.Б., Стрельникова В.В., Титова A.C.

В работах Брызгалина A.B., Горбуновой О.Н., Мудрых В.В., Панскова В.Г., Пепеляева С.Г., Петровой Г.В., Химичевой Н.И., Черник Д.Г., Кваши Ю.Ф., Кучерова И.И., Орешкина И.А., Соловьёва И.Н. и Судакова 0.10. исследуются аспекты выявления задолженности по налогам и сборам в ходе проведения мероприятий налогового контроля и привлечения нарушителей к налоговой ответственности.

Предлагаемые в научной литературе подходы к определению понятия «налоговая обязанность» рассмотрены в работах Латыповой Е.У., Землина А.И., Кучерявенко Н.П., Грачевой Е.Ю., Ивлиевой М.Ф., Соколовой Э.Д., Имыкшеновой Е.А., Сащихиной Т. 10.

Разработкой общетеоретических проблем исполнительного производства по решениям о взыскании налоговой недоимки, которые принимаются, в том числе, налоговыми органами и судами занимались Жмячкин В.М., Горшенев В.М., Староверова О.В., Эриашвили Н.Д., Гарипов И.Г., Кукушкина С.А., Салюков Б.С., Чемерикин С.М.

Методическим подходам, к анализу эффективности способов исполнения обязанностей по уплате налогов, посвящены труды экономистов Микидзе С.Г., Крылова Д.В., Карташовой Г.Н., Попоновой H.A., Щербинина А.Т., Черника Д.Г., Дорофеевой А.Н., Суворовой A.B.

Однако большинство работ указанных выше авторов посвящено общим вопросам взыскания налоговых недоимок и способов обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов и не рассматривают их специфику.

Отсутствие в российском законодательстве обосновашюго подхода к формированию эффективного механизма взыскания налоговой задолженности и обеспечения ее исполнения делает актуальным выбранное направление.

Область исследования. Диссертационная работа выполнена в рамках раздела «Государственные финансы» паспорта специальности ВАК 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» в соответствии с п. 2.9 «Концептуальные основы, приоритеты налоговой политики и основные направления реформирования современной российской налоговой системы», п. 2.23 «Государственный контроль налоговых правонарушений».

Объектом исследования является действующая система взыскания налоговой задолженности.

Предметом исследования выступают экономические отношения, возникающие между государством и хозяйствующими субъектами в процессе взыскания налоговой задолженности и обеспечения ее исполнения

Целью диссертационного исследования является модернизация механизмов взыскания налоговой задолженности и способов обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, обеспечивающих повышение результативности и эффективности процесса урегулирования налоговой задолженности в РФ.

Для достижения поставленной цели потребовалось решение следующих I основных задач:

- проанализировать мировой и отечественный опыт выстраивания деятельности налоговых органов по взысканию налогов и сборов;

- раскрыть основные параметры, сущность и алгоритм функционирования механизма взыскания налогов и сборов и исследовать опыт его формирования в различных странах;

- провести анализ результативности и эффективности механизма взыскания налоговых платежей и определить основные причины низкого уровня взыскания налогов и сборов на примере Сибирского федерального округа (СФО);

- определить возможные механизмы снижения существующей налоговой задолженности и разработать новые направления по повышению результативности механизма взыскания налогов и сборов;

- сформировать авторскую модель механизма взыскания налоговой задолженности и способов обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов;

- обосновать целесообразность применения реструктуризации налоговой задолженности для обеспечения своевременного и полного поступления в бюджетную систему текущих налоговых платежей и реструктурированной просроченной задолженности.

Теоретической и методологической основой диссертационного исследования является применение научных принципов и методов научного познания, использование положений теории финансов и методики налогообложения.

В процессе исследования проблем по избранной теме были использованы фундаментальная и специальная литература отечественных и зарубежных авторов, публикации по проблематике исследования в тематических страницах Интернета, в научных журналах, материалы научно-практических конференций и семинаров.

В процессе исследования использовались такие общенаучные методы познания, как анализ и синтез, системность и комплексность, абстракция, сравнение и логическое обобщение.

Для получения и обоснования основных положений диссертационной работы применялись диалектический, системный, комплексный и абстрактно-логический подходы.

Методика исследования основывалась на изучении, обобщении, систематизации и критической оценке полученных знаний в области отечественной и зарубежной теории и практики посвященной вопросу механизма обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, а также анализе и апробации отдельных концептуальных положений диссертационной работы.

Информационную основу исследования составили законодательные и нормативно-правовые акты РФ, статистические данные Федеральной службы государственной статистики РФ, опубликованные в официальных сборниках Росстата («Российский статистический ежегодник», «Финансы России»), данные налоговой отчетности, а также материалы, представленные на официальных сайтах ФНС РФ, Министерства финансов РФ, Томского областного комитета государственной статистики, Управления Министерства юстиции России по Томской области.

Нормативно-правовую базу исследования составили Конституция РФ, ГК РФ, НК РФ, федеральные законы, постановления Правительства РФ, нормативные акты Минфина России, ФНС России, Минэкономразвития России и др.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в разработке теоретико-методических положений по формированию более эффективных механизмов взыскания налоговой задолженности и обеспечения их исполнения, направленных на изменение структуры и снижение размера задолженности налогоплательщиков при одновременной реализации принципа справедливости во взаимоотношении налоговых органов и налогоплательщиков.

Научная новизна работы подтверждается следующими научными результатами, выносимыми на защиту:

1. Сформулирован авторский подход к понятиям: «собираемость налогов»; «результативность» и «эффективность» деятельности налоговых органов в части взыскания налогов и сборов как инструмента оценки деятельности налоговых органов, предложено разграничение условий их применения и дополнена система показателей оценки эффективности по взысканию налоговой задолженности.

2. Предложена авторская модель механизма обеспечения взыскания налоговой задолженности, основанная на изменении последовательности применения мер принудительного взыскания и включении в действующий механизм нового финансово-обеспечительного инструмента - банковской гарантии.

3. На основе оценки результативности и эффективности действующих способов обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов был сформирован и предложен авторский подход к модернизации механизмов обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, основанный на изменении условий и методов их применения. В том числе: а) предлагается изменить: условия и порядок процесса предоставления права на отсрочку и рассрочку по уплате налогов и сборов; процедуру взыскания налоговой задолженности посредством приостановления операций по счетам в кредитных учреждениях; условия обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов залогом и поручительством; механизм ареста имущества и обращения взыскания на имущество налогоплательщика-должника; б) доказав, что установленный в РФ размер налоговой пени (значительно превышающий уровень инфляции), искажает стимулирующую и компенсационную функции данного способа обеспечения и провоцирует дальнейший рост недоимки у добросовестных налогоплательщиков, автором разработаны и обоснованы предельные границы начисления пени; в) доказана неэффективность применения способа погашения налоговой задолженности за счет имущества налогоплательщика-должника и обоснована экономическая целесообразность передачи полномочий по взысканию задолженности за счет имущества налогоплательщика частным исполнителям; г) в целях недопущения потерь бюджета при списании безнадежной к взысканию налоговой задолженности автором обосновано и предложено введение конкретного срока исковой давности взыскания налоговой задолженности и установление его предельного срока - 7 лет.

4. Обоснована целесообразность использования механизма реструктуризации налоговой задолженности в системе способов урегулирования проблемы неплатежей в бюджетную систему РФ и разработана новая модель реструктуризации задолженности по налоговым платежам в зависимости от величины недоимки организаций; структуры задолженности; причин ее образования; способов обеспечения, гарантирующих поступление реструктуризированной суммы в бюджет.

Практическая значимость результатов диссертационного исследования заключатся в рекомендациях, которые могут быть положены в основу совершенствования механизма взыскания налоговой задолженности и методики оценки эффективности деятельности налоговых органов в сфере урегулирования этой задолженности.

Методическое обеспечение, созданное в результате исследования, может применяться при корректировке положений НК РФ и других нормативных актов, а также органами власти всех уровней в целях более полного обеспечения доходной части бюджета.

Теоретические результаты диссертационного исследования могут быть использованы в учебном процессе в курсах «Налоги и налогообложение», «Налоговое администрирование» для студентов высших учебных заведений, в системе подготовки и переподготовки руководителей предприятий и специалистов органов власти, а также специальных курсов, посвященных проблемам принудительного исполнения налоговой обязанности.

Апробация и реализация результатов работы. Отдельные положения и результаты проведенного исследования были представлены и докладывались на десяти научно-практических конференциях: Международной научно-практической конференции «Национальные инновационные системы и инвестиционная политика» (г. Новосибирск, 2008); VII Всероссийская научно-практическая конференция аспирантов и молодых ученых «Модернизация налоговой системы РФ на современном этапе: проблемы и перспективы» (г. Томск, 2010); Всероссийской студенческой научно-практической конференции «Современные тенденции развития налоговых систем» (г. Томск, 2011); I Всероссийской научно-практической конференции в сфере инноваций, экономики и менеджмента с международным участием (г. Томск, 2011); XI Международной научно-практической конференции «Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд» (г. Новосибирск, 2011); Международной научной конференции «Проблемы современной экономики» (г. Челябинск, 2011); Всероссийской научно-практической конференции «Управление бизнес-процессами и экономико-финансовая компонента современных социально-экономических систем» (г. Волгоград, 2011); XV Всероссийской с международным участием конференция студентов, аспирантов и молодых ученых «Наука и образование» (г. Томск, 2011); VIII Всероссийской научно-практической конференции «Проблемы экономики и статистики в общегосударственном и региональном масштабах» (г. Пенза, 2011); Международная научно-практическая конференция «Проблемы противодействия уклонению от уплаты налогов на современном этапе развития российской налоговой системы» (г. Иркутск, 2012).

Идеи диссертационного исследования представлялись и обсуждались в докладах и выступлениях на региональных семинарах с налогоплательщиками, конференциях, а также во время прохождения в 2008-2011 гг. обучения по специальности «Государственное и муниципальное управление» в ФГОУ ВПО «Сибирская академия государственной службы».

Полученные автором новые научные результаты нашли практическое применение, что подтверждается прилагаемыми к диссертации актами о внедрении.

Публикации. По теме диссертации было опубликовано 15 научных работ, в том числе 4 - в изданиях, содержащихся в Перечне ведущих рецензируемых журналов и изданий, рекомендованных ВАК Министерства образования и науки РФ. Общий объем публикаций 6,78 п.л., в том числе авторских - 6,17 п.л.

Структура диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованных источников и литературы, включающего 157 наименований и 15 приложений. Основная часть содержит 156 страниц машинописного текста, 37 таблиц, 19 рисунков, 21 формулы.

## Заключение диссертации по теме "Финансы, денежное обращение и кредит", Жалонкина, Ирина Юрьевна

Выводы по главе 3

Автором доказана необходимость соответствующих изменений в налоговом механизме применения способов обеспечения обязанностей по уплате налогов и сборов и предложена авторская модель механизма обеспечения взыскания налоговой задолженности, основанная на изменении последовательности применения мер принудительного взыскания и включении в действующий механизм нового финансово-обеспечительного инструмента - банковской гарантии.

2. На основе оценки результативности и эффективности действующих способов обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов был сформирован и предложен авторский подход к модернизации механизмов обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, основанный на изменении условий и методов их применения: а) предлагается изменить условия и порядок процесса предоставления права на отсрочку и рассрочку по уплате налогов и сборов; процедуру взыскания налоговой задолженности посредством приостановления операций по счетам в кредитных учреждениях; условия обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов залогом и поручительством; механизм ареста имущества и обращения взыскания на имущество налогоплательщика-должника; б) доказав, что установленный в РФ размер налоговой пени (значительно превышающий уровень инфляции), искажает стимулирующую и компенсационную функции данного способа обеспечения и провоцирует дальнейший рост недоимки у добросовестных налогоплательщиков, автором разработаны и обоснованы предельные границы начисления пени, что позволит в целом снизить совокупную налоговую задолженность и обеспечит фактическую способность налогообязапного лица к уплате начисленной пени; в) доказана недостаточная эффективность применения способа погашения налоговой задолженности за счет имущества налогоплательщика-должника и обоснована экономическая целесообразность передачи полномочий по взысканию задолженности за счет имущества налогоплательщика частным исполнителям, предусмотрев оплату вознаграждения исполнителя не более 7 % из фактически взысканной с должника денежной суммы; г) так как сумма налоговой задолженности со сроком образования более 36 месяцев, которая не может быть взыскана налоговыми органами, в среднем составляет 20-23 % от общей суммы задолженности, в целях недопущения потерь бюджета при ее списании, автором обосновано и предложено введение предельного срока исковой давности взыскания 7 лет.

3. Обоснована целесообразность использования механизма реструктуризации налоговой задолженности в системе способов урегулирования проблемы неплатежей в бюджетную систему РФ и разработана новая модель реструктуризации задолженности по налоговым платежам, которая имеет следующие отличительные особенности:

- при условии своевременной и полной оплаты налогоплательщиком текущих налоговых платежей предусмотрено дифференцированное начисление процентов исходя из действующей ставки ЦБ РФ на дату уплаты процентов;

- максимальный срок погашения налоговой задолженности ограничен во времени исходя из суммы задолженности, структуры, причин ее образования, способов обеспечения, гарантирующих поступление реструктурированной суммы в бюджет, но с учетом сроков погашения, указанных налогоплательщиком в заявлении о реструктуризации;

- предоставлена возможность получения права на реструктуризацию налоговой задолженности для всех категорий налогоплательщиков с учетом фактической платежеспособности должника;

- при погашении реструктуризированной задолженности в течение 3,5 лет и полном и своевременном внесении текущих налоговых платежей предусмотрено полное списание задолженности по штрафам, что позволит исключить дополнительные потери бюджета при инфляционном процессе за счет быстрой собираемости налоговых платежей;

- в случае не исполнения (ненадлежащего исполнения) налогоплательщиком обязанностей по договору о реструктуризации, налоговый орган имеет право расторгнуть договор и начать принудительное взыскание налоговой задолженности обращая взыскание на заложенное имущество налогоплательщика; представления гаранту требования об уплате денежной суммы по банковской гарантии; взыскание реструктурированной задолженности с поручителя.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Налоговые доходы являются основным источником бюджетной системы, поэтому от полноты и своевременности их собираемости зависит эффективность всей финансовой деятельности государства. Однако анализ статистических данных налоговой задолженности свидетельствует о том, что по состоянию на 1 января 2012 года сумма налоговой задолженности в консолидированный бюджет РФ составила 1125,8 млрд рублей. Наличие значительной налоговой задолженности является негативным экономическим фактором и серьезной проблемой, ограничивающей объем финансовых ресурсов страны.

Исследование мирового и отечественного опыта выстраивания деятельности налоговых органов по взысканию налогов и сборов позволило сделать вывод о необходимости внесения изменений в действующий механизм взыскания налоговой задолженности, направленных на повышение результативности процесса урегулирования налоговой задолженности в Российской Федерации

В качестве основного критерия оценки результативности налогового администрирования принято считать показатель собираемости налоговых платежей в бюджетную систему, который рассчитывается как отношение объема налоговых платежей, поступивших в отчетном периоде, к объему налоговых обязательств, которые должны быть исполнены в этот же период в соответствии с законом. При этом в составе фактических налоговых поступлений за отчетный финансовый год отражаются поступления от погашения задолженности прошлых лет, что способствует тому, что уровень собираемости иногда оказывается выше 100%.

На взгляд автора, наиболее корректным показателем результативности функционирования системы налогового администрирования является расчет показателя собираемости налогов, определяемый путем отнесения суммы фактических поступлений налоговых платежей за тот же период и суммы совокупной задолженности по налоговым платежам прошлых лет к максимальной сумме начислений за рассматриваемый период, так как данный показатель напрямую зависит от показателя совокупной задолженности.

Нами произведен сравнительный расчет показателя собираемости налоговых платежей по РФ за период с 2006 года по 2011 год на основе предложенного коэффициента исполнения налоговых обязательств и показателя собираемости используемого налоговыми органами. Из данного расчета следует, что коэффициент собираемости налоговых платежей, рассчитываемый налоговой службой, значительно выше фактического коэффициента собираемости, рассчитанного по методике автора.

Несмотря на положительную динамику снижения налоговой задолженности, повышения уровня собираемости налоговых поступлений в абсолютных значениях, объем задолженности остается высоким, процедуры взыскания задолженности не приносят ожидаемых результатов.

Анализируя динамику показателей налоговых поступлений и задолженности по налогам и сборам в бюджетную систему за 2006 - 2011 гг. по РФ и отдельным регионам, автор приходит к следующему выводу: изменение динамики данных показателей тесно связано как с общеэкономической ситуацией в стране, стабильностью финансово-хозяйственного состояния налогоплательщиков, так и непосредственно с результативностью и эффективностью деятельности налоговых органов по взысканию налоговой задолженности в бюджет.

При этом на современном этапе остаются практически неизученными понятия эффективности и результативности деятельности налоговых органов по взысканию налогов и сборов, отсутствует также методический инструментарий, позволяющий качественно оценить результативность и эффективность этих действий в системе налогового администрирования.

Применительно к системе администрирования взыскания налогов в диссертационном исследовании сформулирован авторский подход к понятиям «результативность» и «эффективность» деятельности налоговых органов по взысканию налоговой задолженности. Предложено следующее определение термина «результативность деятельности налоговых органов по взысканию налоговой задолженности» - это степень точности выполнения поставленных задач, определяемая как количественная характеристика, отражающая результат от проведения контрольной работы по взысканию налогов и сборов, а также меру достигнутой ею эффективности. Так как данный показатель не учитывает затраты, понесенные в процессе взыскания налоговой задолженности, он не является оценочным показателем деятельности налоговых органов по взысканию налоговой задолженности, однако показатель результативности применим при прогнозировании налоговых поступлений и налогового потенциала субъектов РФ.

Под эффективностью деятельности налоговых органов по взысканию налогов и сборов предлагается понимать относительную величину, выражающую экономический эффект от суммы взысканных налоговых платежей к текущим затратам, понесенным в процессе налогового контроля и надзора за поступлениями налогов и сборов, мер принудительного взыскания налоговой задолженности, а также ее урегулирования. Показатель эффективности взыскания налоговой задолженности применяется для комплексной оценки эффективности деятельности территориальных налоговых органов по взысканию налогов и сборов. Вместе с тем данный показатель эффективности, применяемый налоговыми органами, рассчитывается без учета затрат, понесенных в процессе взыскания, что не отвечает требованиям экономической эффективности.

На основе изучения и систематизации существующих подходов к оценке эффективности деятельности налоговых органов автором дополнена система показателей оценки эффективности деятельности налоговых органов по взысканию налоговой задолженности, учитывающая расходы, понесенные налоговыми органами при независимом и последовательном применении способов взыскания налоговой задолженности.

Все методы реализации механизма обеспечения исполнения обязанностей по уплате налоговых платежей автором разделены на добровольно-заявительные, уведомительно-предупредительные, принудительные и обеспечительные; кроме того, проведен анализ результатаивности и эффективности каждого метода.

Проведенные исследования показали, что добровольно-заявительный метод был востребован в 1997-2002 годах, когда в условиях кризиса налоговых неплатежей правительством принимались различные меры, направленные на смягчение влияния кризиса на налоговые поступления в бюджетную систему с помощью введения таких инструментов, как реструктуризация налоговой задолженности, отсрочки и рассрочки по налогам и сборам.

Однако анализ статистической отчетности по предоставлению налоговыми органами данных инструментов добровольно-заявительного метода позволяют сделать вывод о том, что нормы налогового законодательства, устанавливающие как условия и порядок предоставления отсрочки и рассрочки по уплате налогов, так и реструктуризацию налоговой задолженности, на современном этапе являются недействующими. Так, по результатам аналитических исследований за 2006-2010 годы по СФО отсрочки и рассрочки, а также реструктуризация налоговой задолженности налогоплательщикам не предоставлялись даже при наличии предусмотренных законодательством оснований.

Анализ динамики показателей налоговых поступлений и задолженности по налогам и сборам в РФ за 2006 - 2011 гг. свидетельствуют о том, что наиболее результативным из методов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов является уведомительно-предупредительный метод. Применение способов и инструментов данного метода взыскания позволило обеспечить повышение результативности по исследуемым регионам СФО за 2010 год по сравнению с 2006 годом в среднем с 7,1% до 29,6%.

Действенность способов и инструментов принудительного метода обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов по исследуемым регионам СФО выражается в показателе результативности за 2010 год, равном 12,3%.

Результативность таких способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов, как залог и арест имущества, поручительство, приостановление операций по счетам, в полной мере рассчитать достаточно сложно, так как данные способы обеспечения исполнения по уплате налогов направлены на повышение результативности других мер взыскания.

Автором произведен расчет общей эффективности деятельности налоговых органов по взысканию налоговой задолженности по исследуемым регионам СФО, который показал недостаточно эффективное использование средств, направленных на обеспечение исполнений обязанности по уплате налогов и сборов. При этом при расчете эффективности каждого способа взыскания налоговой задолженности автором было доказано, что эффективность взыскания выше при одновременном применении всех способов принудительного взыскания задолженности, чем при последовательном их применении.

Проведенный расчет оценки деятельности ФПС России по контролю в области соблюдения налогового законодательства показал, что по СФО и отдельным регионам за рассматриваемый период возросла результативность взыскания налогов и сборов в рамках налогового контроля, в том числе взыскание на одного сотрудника отдела урегулирования задолженности и обеспечение процедур банкротства. В то же время наблюдается снижение эффективности взыскания доначисленных в рамках налогового контроля платежей, показатель которого в 2010 году снизился по сравнению с 2006 годом с 47 до 16,5 рублей налоговых платежей на 1 рубль затрат, понесенных при применении мер обеспечения взыскания.

Причины недостаточной результативности и эффективности деятельности налоговых органов по взысканию налоговой задолженности связаны с:

- несвоевременно принятыми мерами, направленными на формирование элементов механизма ликвидации недоимок, несовершенством законодательной базы

- неприменением мер по урегулированию задолженности путем ее реструктуризации

- несовершенством реализации процедур банкротства.

Данные факты свидетельствуют о необходимости изменений в механизме действий налоговых органов по взысканию налогов и сборов. Одним из таких направлений является изменение последовательности мер принудительного взыскания налоговой задолженности.

Исследуя опыт зарубежных стран по взысканию налоговой задолженности, мы установили, что в большинстве зарубежных стран, в случае неисполнения добровольного погашения налоговой задолженности, действует одновременный порядок применение всех способов принудительного взыскания задолженности. В России же законодательноопределена последовательная очерёдность применения способов взыскания задолженности. При этом НК РФ устанавливает для каждого способа соответствующий порядок действий и сроки для взыскания недоимки по налогам, при нарушении налоговым органом установленных законодательством сроков решение налогового органа о взыскании признается недействительным (за некоторыми исключениями).

Учитывая, что эффективность взыскания выше при одновременном применении всех способов принудительного взыскания задолженности, нами предложена новая модель механизма обеспечения взыскания налоговой задолженности, основанная на изменении последовательности применения мер принудительного взыскания налоговой задолженности.

В современном российском законодательстве предусмотрены дополнительные меры, направленные на создание условий для гарантированного взимания налогов, восполнения ущерба от неуплаты, неполной или несвоевременной уплаты налогов, а также побуждение налогоплательщика к точному и полному выполнению своих обязанностей. К таким способам механизма обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов относятся: пеня, приостановление операций по счетам (обеспечивающие исполнение обязательства); залог и арест имущества (обеспечивающие исполнение обязательства и защиту интересов кредитора при неисправности должника); поручительство (обеспечивающее защиту имущественных интересов кредитора при нарушении обязательства должником).

Отличительной особенностью обеспечительных средств в налоговом законодательстве является их исчерпывающий перечень. Применение налоговыми органами этих способов может иметь место во всех случаях, когда налогоплательщики не исполняют свои налоговые обязанности.

Нами предложено расширить действующий в настоящее время закрытый перечень способов обеспечения, предусмотренных гл. 11 НК РФ, включив в него «банковскую гарантию» в качестве самостоятельного способа обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов (сборов), пеней и штрафов, что является надежным способом обеспечения интересов государства в лице налогового органа в случае невыполнения организацией своих налоговых обязательств.

Кроме того, анализируя результативность действующих способов обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, мы неизбежно приходим к выводу о необходимости изменения положений, регулирующих процесс предоставления права на отсрочку и рассрочку по уплате налогов и сборов; процедуру взыскания налоговой задолженности посредством приостановления операций по счетам в кредитных учреждениях; условия обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов залогом и поручительством; отношения в сфере ареста и обращения взыскания на имущество налогоплательщика-должника.

На основании предложенных новых условий использования данных способов обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов предложены поправки в НК РФ.

Кроме того, оценивая влияние соответствующих сумм пени, начисленных к дополнительно к причитающимся к уплате суммам налога, автор предлагает ввести предельные границы начисления пени. Нами установлено, что налогоплательщикам финансово выгоднее уплачивать пени за несвоевременную уплату налогов, чем заключать кредит в коммерческом банке и направлять его на погашение задолженности.

Это объясняется следующим:

1) начисленные суммы пени на недоимку всегда будут меньше, чем сумма процентов, начисленных по коммерческому кредиту;

2) неуплата в течение продолжительного времени сумм налоговой задолженности в конечном итоге приведет к истечению процессуальных сроков для принятия решения о принудительном взыскании, тем самым данная налоговая задолженность будет признана как безнадежная к взысканию налоговыми органами;

3) при умышленном непогашении некоторыми недобросовестными налогоплательщиками задолженности по пеням, начисленным в предыдущих периодах, и отсутствии недоимки по налогам включается инфляционный процесс, и фиксированная сумма начисленной, но неуплаченной пени обесценивается, что приводит к потерям для бюджета.

С другой стороны, действующий механизм начисления пени без ограничения максимального размера ее начисления ведет к дискриминации добросовестных налоготателыциков.

Изменение механизма начисления пени на сумму налоговой недоимки в части ограничения предельного размера ее начисления свидетельствует, с одной стороны, об экономической обоснованности ее компенсационной функции, с другой стороны, предоставляет возможность снижения уровня совокупной налоговой задолженности, не применяя такой негативный способ урегулирования задолженности, как списание безнадежной к взысканию налоговой задолженности, а такэ!се обеспечивает возможность, не создавая дополнительной налоговой нагрузки на добросовестных налогоплательщиков, более полное ее поступление в бюджет.

Расчеты, произведенные автором на основании данных статистической отчетности ФНС России, показали, что такой способ погашения задолженности, как взыскание за счет имущества налогоплательщика-должника, является самым затратным, трудоемким и неэффективным способом воздействия на недоимщиков.

Несмотря на то, что налоговые органы законодательно наделены правом на применение данного способа взыскания налоговой задолженности, фактически процедура взыскания налоговой задолженности за счет имущества осуществляется структурными подразделениями службы судебных приставов, которые обращают взыскание на имущество должника в том размере и объеме, которые необходимы не только для исполнения постановления налогового органа, но и для погашения исполнительского сбора и расходов по совершению исполнительных действий.

Из денежной суммы, взысканной судебным приставом с должника, в первую очередь оплачивается исполнительский сбор, установленный в размере семи процентов от взыскиваемой (указанной в постановлении) суммы; погашаются штрафы, наложенные на должника в процессе исполнения исполнительного документа; возмещаются расходы по совершению исполнительных действий (перевозка, хранение, розыск и реализация имущества должника, достигающие порой 25% стоимости арестованного имущества). Оставшаяся денежная сумма используется для удовлетворения требований взыскателя - налогового органа. Часто налогоплательщик, лишившись принадлежащего ему имущества, в итоге так и не погасит налоговую задолженность перед бюджетом.

По мнению диссертанта, более целесообразным является частичная передача функций по взысканию задолженности за счет имущества налогоплательщика частным исполнителям, как это предусмотрено во Франции, Канаде, Китае, Великобритании, Италии и других развитых зарубежных странах.

Данное изменение в налоговом администрировании позволит снизить финансовую, кадровую и временную нагрузку органов ФЫС; снизит риск причинения убытков от неправомерных действий или непрофессионализма исполнителя, поскольку возможный риск должен покрываться обязательной страховкой деятельности частного агентства.

Кроме того, неэффективность данного способа обеспечения исполнения обязанности по уплате налоговой задолженности обусловлена и оплатой исполнительского сбора, установленного в размере семи процентов от взыскиваемой, а не от фактически взысканной суммы.

Автором произведен расчет эффективности взыскания при погашении задолженности за счет имущества налогоплательщика исходя из фактически взысканной суммы, согласно которому при изменении условий оплаты вознаграждения исполнителя, в частности, не более 7 % из фактически взысканной с должника денежной суммы возможно увеличение эффективности взыскания в среднем на 2,7 %.

Статистические данные свидетельствуют, что сумма налоговой задолженности со сроком образования более 36 месяцев, которая не может быть взыскана налоговыми органами, в среднем составляет 20-23 % от общей суммы задолженности.

Кроме того, в отношении просроченной к взысканию недоимки налоговый орган не вправе начислять пеню, поэтому после истечения срока взыскания задолженности по налогу пеня не может служить способом обеспечения исполнения обязанности по уплате налога и с этого момента не начисляется.

В действующем налоговом законодательстве не установлен срок давности взыскания налоговой задолженности, поэтому налоговые органы по истечении трехлетнего срока после принятия решения о взыскании налоговой задолженности признают просроченную недоимку безнадежной к взысканию.

В данном случае, с учетом мировой практики, обосновано и предложено введение предельного срока исковой давности по взысканию налоговой задолженности - 7 лет, что исключает вероятность действий недобросовестных налогоплательщиков по уклонению от уплаты налоговых платежей с конечной целью, направленной на списание налоговой недоимки.

Кроме того, установление срока исковой давности по взысканию налоговой задолженности обеспечит неотражение на лицевых счетах налогоплательщиков сумм, нереальных к взысканию, и предоставит дополнительные гарантии добросовестным налогоплательщикам, в частности, возможность получения кредитов, участие в тендерах, получение дополнительных инвестиций и т.д.

Автором обосновано и доказано, что списание сумм безнадежной задолженности, не подлежащей взысканию налоговыми органами в связи с истечением семилетнего срока исковой давности, обеспечит планомерное поэтапное снижение уровня совокупной налоговой задолженности, с одновременным обеспечением дополнительных поступлений в бюджетную систему РФ.

Обоснована целесообразность использования реструктуризации налоговой задолженности юридических лиц перед бюджетами различных уровней, которая заключается в обеспечении своевременного и полного поступления текущих налоговых платежей, а также гарантированном пополнении бюджета на сумму реструктуризированнойпросроченной задолженности и начисляемых на неё процентов.

Автором разработана и предложена новая модель реструктуризации задолженности по налоговым платежам в зависимости от величины недоимки организаций, структуры задолженности, причин ее образования и способов обеспечения, гарантирующих поступление реструктурированной суммы в бюджет.

Авторская модель учитывает фактическую платежеспособность должника для оплаты имеющейся задолженности в зависимости от различных категорий рисков неуплаты реструктурированной суммы в бюджет, но с учетом сроков погашения, указанных налогоплательщиком в заявлении о реструктуризации. При этом максимальный срок погашения реструктурированной задолженности не должен превышать 7 лет, в противном случае, при сроке погашения задолженности более 7 лет, не будут компенсированы потери бюджета в результате обесценивания денежных средств.

Следующее направление в механизме применения реструктуризации, предложенное автором, - дифференцированное начисление процентов на остаток непогашенной реструктурированной налоговой задолженности, исходя из действующей ставки ЦБ РФ на дату уплаты процентов.

Действующий механизм начисление пеней на сумму реструктурируемой задолженности предусматривает со дня принятия решения о реструктуризации задолженности прекращение их начисления, а также приостановление применения мер принудительного взыскания в отношении этой задолженности. На непогашенную реструктурируемую задолженность начисляются проценты, как правило, из расчета одной десятой нлн одной четвертой годовой ставки рефинансирования ЦБ РФ, а в некоторых случаях не предусматривалось начисление дополнительных процентов.

Данный порядок дополнительного начисления процентов на реструктурированную задолженность (либо их неначисления), несомненно, был выгоден налогоплательщикам, при этом потери бюджета в виде обесценивания денежной задолженности были значительными.

Предложенный автором подход к начислению процентов на остаток непогашенной реструктурированной налоговой задолженности предположительно спровоцирует налогоплательщиков на возможное максимальное погашение задолженности в начальные периоды предоставления права на реструктуризацию, а также, учитывая, что ставкаЦентрального банка РФ всегда выше, чем размер инфляции, позволит перекрыть процент обесценивания денежной массы.

Данный порядок начисления процентов на реструктурированную задолженность выгоден не только государству, но и добросовестным налогоплательщикам, реально оценивающим свою платежеспособность. В случае, если налогоплательщику не предоставлено право на реструктуризацию налоговой задолженности, на сумму недоимки по налогам будут начислены пени в размере 1/300 ставки рефинансирования Центрального банка РФ, что значительно выше предложенного автором порядка начисления процентов.

Кроме того, при предоставлении права на реструктуризацию налоговой задолженности всегда рассматривался вариант списания налоговыми органами задолженности по пеням и штрафам при досрочном погашении недоимки по налогам.

Однако в данном случае государство несло значительный ущерб, так как сумма списанной задолженности по пеням и штрафам в связи с выполнением условий реструктуризации значительно превышала сумму начисленных и поступивших процентов на сумму реструктурированной задолженности.

На наш взгляд, применительно к штрафам должен применяться более либеральный режим реструктуризации, чем по отношению к основному долгу. Нами обоснован и предложен следующий механизм списания штрафов при полном и своевременном внесении текущих налоговых платежей: при погашении реструктурированной задолженности в течение трех с половиной лег полное списание задолженности по штрафам. Данный алгоритм списания позволит исключить дополнительные потери бюджета при инфляционном процессе за счет быстрой собираемости налоговых платежей.

Кроме того, необходимо предусмотреть возможность предоставления права на реструктуризацию налоговой задолженности по упрощенной процедуре, при этом в качестве обеспечения, гарантирующего полное погашение реструктурируемой задолженности и уплату текущих платежей, в случае неисполнения условий реструктуризации следует предусмотреть возможность применения залога, поручительства или банковской гарантии.

Установление залога, поручительства или банковской гарантии должно носить не обязательный характер, а определяться в зависимости от суммы реструктурированного долга (чем выше относительный размер реструктурированного долга, тем более весомым должно быть его обеспечение).

Важным инструментом осуществления погашения долгов юридических лиц является предоставление государством возможности реструктурирования задолженности по налоговым платежам по самостоятельно разработанному графику погашения с учетом оценки его финансовой возможности: ежемесячно, ежеквартально либо в конце года. Такое право уплаты реструктурированной задолженности является актуальным для тех отраслей промышленности, доходы которых носят сезонный характер (сельское хозяйство, дорожное строительство, торговля и общественное питание и тд.), а также для тех организаций, получение доходов которых напрямую зависит от определенного срока финансирования при выполнении работ (проектных, НИОКР, выполнение контракта, реализация государственного заказа и тд.). Данный порядок положительно повлияет па налоговые отношения между налоговым органом и налогоплательщиком, направленные на исполнение налоговых обязанностей.

Таким образом, в диссертационном исследовании разработаны теоретико-методические положения и рекомендации по формированию эффективного механизма взыскания налоговой задолженности и способов обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, направленного на снижение налоговой задолженности, потери бюджета по списанной безнадежной к взысканию налоговой задолженности в связи с истечением срока давности принятия решения о ее взыскании, повышению предпринимательской активности добросовестных налогоплательщиков, а также обеспечению фактической способности налогообязанного лица к уплате начисленной пени.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Жалонкина, Ирина Юрьевна, 2012 год

1. Об основах налоговой системы в РФ : Закон Рос. Федерации от 27 дек. 1991 г. № 2118-1 (ред. от 21 июля 1997 г.) // Рос. газ. 1992. - 10 марта.

2. Об утверждении Методических рекомендаций по порядку наложения ареста на имущество налогоплательщика в обеспечение обязанности по уплате налога Электронный ресурс. : Приказ МНС России от 31 июля 2002 г. № БГ-3-29/404 //

3. BestPravo : информ.-правовой портал. Электрон, дан. - Б. м., 2007-. - URL: http://www.bestpravo.ru/federalnoje/jb-gosudarstvo/zla.htm (дата обращения: 04.02.2011).

4. Сведения о прохождении реструктуризации налоговой задолженности в соответствии с постановлениями Правительства РФ (отчет по форме № 4-РЕС)

5. Основные направления налоговой политики в РФ на 2008-2010 гг. Электронный ресурс. // КонсультантПлюс : справ, правовая система. Версия Проф, сетевая. - Электрон, дан. - М., 2011. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

6. Постановление ФАС Уральского округа от 18.06.2009 г. № Ф09-3963/09-СЗ Электронный ресурс. // КоисультантПлюс : справ, правовая система. Версия Проф, сетевая. - Электрон, дан. - М., 2009. - Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

7. Об итогах работы ФНС России за 2010 год и основных задачах на 2011 год Электронный ресурс. : докл. М. В. Мишустин // Министерство финансов РФ. -Электрон, текст, дан. М., 2011. - URL: http://www.minfin.gov.ru (дата обращения: 21.02.2012).

8. Российский статистический ежегодник Электронный ресурс. : сборник. -М., 2003-2011. Электрон, версия печат. публ. - URL: http://www.gks.ru (дата обращения: 12.02.2012).

9. Абдурахманов О. К. Налоговые системы зарубежных стран : монография / О. К. Абдурахманов. М. : Палеотип, 2005. - 356 с.

10. Анфилатов В. С. Системный анализ в управлении / В. С. Анфилатов, А. А. Емельянов, А. А. Кукушкин. М. : Финансы и статистика, 2002. - 368 с.

11. Аронов А. В. Налоговая политика и налоговое администрирование / А. В. Аронов, В. А. Кашин. -М. : Экономистъ, 2006. 589 с.

12. Артемьева А. Н. Имущественные налоги: взыскание по принципу экономии / А. Н. Артемьева // Налоговая политика и практика. 2010. - № 6 - С. 44-46.

13. Баренбойм П. Д. Правовые основы банкротства : учеб. пособие / П. Д. Баренбойм. М. : Белые альвы, 1995. - 200 с.

14. Берсенева Jl. П. Проблема уклонения от уплаты налогов актуальна не только в нашей стране / JI. П. Берсенева // Налоговый вестник. 2001. - № 5. - С. 36-39.

15. Бизнес-иммиграция в Италию Электронный ресурс. // BARTON Investments & Management SrL. Электрон. дан. - M., [б. г.]. - URL: http://www.movetoitaly.ru/index.php (дата обращения: 17.04.2009).

16. Бондарь О. А. Совокупная налоговая задолженность: понятие, структура и принципы ее снижения / О. А. Бондарь // Актуальные вопросы экономики и управления : материалы междунар. заоч. науч. конф. (г. Москва, апрель 2011 г.). М., 2011.-T. 1.-С. 64-67.

17. Вараксина II. М. Некоторые аспекты реструктуризации задолженности / И. М. Вараксина // Российский налоговый курьер. 1999. - № 7. - С. 31-35.

18. Васильев Е. А. Практикум по гражданскому и торговому праву зарубежных государств / Е. А. Васильев. М. : Междунар. отношения, 2005. - 44 с.

19. Величина индекса инфляции Электронный ресурс. // Группа компаний VS. -Электрон, текст, дан. Киев, 2012. - URL: http://www.vs.com.ua/index.php? pageid=4239 (дата обращения: 10.01.2009).

20. Витрянский В. В. Пути совершенствования законодательства о банкротстве /

21. B. В. Витрянский. М. : ЮРИТ-Вестник, 2001. - 93 с. - (Вести. Высш. Арбитраж. Суда Рос. Федерации; № 3).

22. Гогин А. А. Способы обеспечения исполнения обязательств в сфере налогового законодательства / А. А. Горин // Финансовое право. 2004. - № 1.1. C. 38-41.

23. Грачева Е. 10. Налоговое право : учебник / Е. Ю. Грачева, М. Ф. Ивлиева, Э. Д. Соколова. М. : Юристь, 2005. - 223 с.

24. Дадашев А. 3. Налоговое администрирование в РФ : учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальности 351200 Налоги и налогообложение / А. 3. Дадашев, А. В. Лобанов. М. : Кн. мир, 2002. - 369 с.

25. Демин А. В. Налоговое право России : учеб. пособие / А. В.Демин. -Красноярск : РУМЦ100, 2006. 382 с.

26. Денишенко M. Н. Содержание налогового администрирования, его формы и методы Электронный ресурс. / M. Н. Денишенко // Сб. научных трудов СевКавГТУ.

27. Сер. Экономика. 2005. - № 1. - Электрон, версия печат. публ. - URL: http://science.ncstu.ru/articIes/econom (дата обращения: 10.01.2011).

28. Долгополов О. И. О взыскании пени / О. И. Долгополов // Налоговый вестник.-2007.-№ 12.-С. 160-162.

29. Дорофеева II. А. О показателях оценки эффективности деятельности налоговых инспекций / II. А. Дорофеева, А. В. Суворов // Бухгалтерский учет в строительных организациях. 2010. - № 7. - С. 62.

30. Дуканич JI. В. Налоги и налоговый менеджмент в России / JI. В. Дуканич. -Ростов н/Д : Феникс, 2008. 605 с.

31. Зарубежный опыт правового регулирования налоговых отношений и защиты прав их участников Электронный ресурс. // Налоги и налогообложение. Электрон, текст, дан. - [Б. м.], 2012. - URL: http://nalogpro.ru (дата обращения: 26.07.2009).

32. Землин А. И. Налоговое право : учебник / А. И. Землпн. М. : ФОРУМ : ИНФРА-М, 2005.-304 с.

33. Иванов М. А. Институционально-правовой механизм рассмотрения налоговых споров во Франции : автореф. дис. . канд. юрид. наук / М. А. Иванов. -М., 2006.-26 с.

34. Имыкшенова Е. А. Обеспечение исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов по налоговому законодательству Российской Федерации : дис. .канд. юрид. наук / Е. А. Имыкшенова. Тюмень, 2004. - 145 с.

35. Карасева М. В. Финансовое правоотношение. / М. В. Карасева. М. : НОРМА-ИНФРА-М, 2007. - 282 с.

36. Карташова Г.Н. К вопросу о разработке методики оценки эффективности работы налоговых органов / Г.Н. Карташова // Налоговый вестник. 1999 - № 11.-С. 12-15

37. Кинсбурская В. А. Пеня за нарушение срока уплаты налога: правовая природа, спорные вопросы начисления и взыскания / В. А. Кинсбурская // Налоги и налогообложение. 2009. - № 10. - С. 15-27.

38. Комментарий к Налоговому кодексу РФ. Часть 1 (постатейный) / под ред. А. II. Козырин. М.: Проспект, 2005. - 648 с.

39. Конторович В. К. Собираемость налогов в РФ : автореф. дис. . канд. экон. наук / В. К. Конторович. М., 2002. - 28 с.

40. Крохина 10. А. Финансовое право России : учебник для вузов / 10. А. Крохина. М. : Норма, 2004. - 692 с.

41. Крылов Д. В. Экономическая оценка организации налогового администрирования : автореф. дис. . канд. экон. наук / Д. В. Крылов. Ижевск, 2000. - 27 с.

42. Кустова М. В. Налоговое право России. Общая часть : учебник / М. В. Кустова, О. А. Ногина, Н. А. Шевелева. М. : Юристъ, 2001. - 221 с.

43. Кучерявенко Н. П. Налоговое право : учебник / Н. П. Кучерявенко. М. : Консум, 1997.-432 с.

44. Латыпова Е. У. Обеспечение исполнения обязанности по уплате налогов и сборов / Е. У. Латыпова. М.: Юриспруденция, 2006. - 128 с.

45. Лермонтов Ю. М. Планирование поступлений налога на прибыль в федеральный бюджет /10. М. Лермонтов // Налоговая политика и практика. 2004. -№ 1.-С. 41^3.

46. Линовицкий 10. А. Практика налогового контроля в зарубежных странах / Ю. А. Линовицкий // Налоги и налогообложение. 2009. - № 11. - С. 40-44.

47. Мешков Р. А. Развитие механизма регулирования налоговой задолженности организаций: дис.канд. экон. наук / Р. А. Мешков. М., 2008. - 132с.

48. Миронова О. А. Налоговое администрирование : учеб. пособие для студентов, обучающихся по специальности «Налоги и налогообложение» / О. А. Миронова, Ф. Ф. Ханафеев. М. : Юрайт, 2005. - 473 с.

49. Мишустин М. В. Повышение качества и эффективности налогового администрирования Электронный ресурс. / М. В. Мишустин // Российский налоговый портал. Электрон, текст, дай. - М., 2011. - иКЬ: http://www.taxpravo.ru/analitika (дата обращения: 29.08.2011).

50. Морозов М. С. Научно-методические аспекты оценки результативности налогового контроля : автореф. дис. . канд. экон. наук / М. С. Морозов. М., 201025 с.

51. Налоговое право России в вопросах и ответах : учебное пособие /М. Ю. Орлов и др. ; под общ ред. А. А. Ялбулгапова. М. : Юстицинформ, 2007. - 407 с.

52. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1 : постатейный комментарий / под ред. В. И. Слома. М. : Статут, 1999. - 396 с.

53. Нарежный В. Институт поручительства в налоговых правоотношениях / В. Нарежный // Финансовая газ. 2002. - № 2. - С. 78, 79.

54. Овчарова Е.В. Реструктуризация задолженности по налогам и сборам, пеням и штрафам как форма изменения срока уплаты налоговых платежей / Е.В. Овчарова // Ваш налоговый адвокат. 2001. - № 4. - С. 44-50.

55. Орлов М. Ю. Ростки налоговых поправок: что посеяли законодатели : интервью / беседу вела А. В. Хорошавкина // Главная книга. 2010. - № 7. - С. 86-92.

56. Осетрова Н. И. К вопросу о сущности и определении налогов / Н. И. Осетрова // Налоговый вестник. 2000. - № 6. - С. 150-152.

57. Пансков В. Г. Организационные вопросы налоговой реформы / В. Г. Пансков // Финансы. 2000. - № 1. - С. 33-37.

58. Парыгина В. А. Налоговое право РФ / В. А. Парыгина, А. А. Тедеев. -Ростов н/Д : Феникс, 2002. 480 с. - (Сер. Учебники, учебные пособия).

59. Перов А. В. Налоги и налогообложение : учеб. пособие / А. В. Перов. М. : Юрайт, 2008. - 986 с.

60. Перопко И. А. Налоговое администрирование / И. А. Перонко, В. А. Красиицкий // Налоговый вестник. 2000. - № 10. — С. 22—25.

61. Попонова Н. А. Организация налогового учета и налогового контроля : учеб. пособие / Н. А. Попонова и др.. М. : Эксмо, 2006. - 624 с.

62. Пронин С. Б. Взыскание задолженностей по налогам с организаций / С. Б. Пронин, М. С. Пронин. -М. : Журн. «Горячая линия бухгалтера», 2006. 216 с.

63. Процентные ставки в 2004 году Электронный ресурс. // Банк России. -Электрон, текст, дан. М., 2004. - URL: http://wwvv.cbr.ru/statistics/print. aspx?file=creditstatistics (дата обращения: 14.02.2011).

64. Разгулин С. В. О некоторых вопросах повышения эффективности взыскания налоговой задолженности Электронный ресурс. / С. В. Разгулин // Бюджет. 2011. - № 6. - Электрон, версия печат. публ. - URL: http://bujet.ru/article (дата обращения: 21.11.2011).

65. Рыков И. 10. Могу ли я признать себя банкротом / И. Ю. Рыков // В курсе правового дела. 2010. - № 12, июнь. - Электрон, версия печат. публ. - Доступ из справ, правовой системы «ГАРАНТ ЭКСПЕРТ.

66. Саттарова Н. А. Принуждение в финансовом праве : дис. . д-ра юрид. наук / Н. А. Саттарова. М., 2006. - 493 с.

67. Сащихина Т. Ю. Налоговая обязанность и ее исполнение : автореф. дис. . канд. юрид. наук / Т. 10. Сащихина. М., 2008. - 25 с.

68. Ситников Е. Взыскание налога за счет имущества / Е. Ситников // Финансовая газ. Регион, вып. 2008. - № 3.

69. Соловьев В. А. О правовой природе налога / В. А. Саловьев // Журн. рос. права. 2002. - № 3. - С. 22-29.

70. Солодянкина Г. А. Приостановление операций по счетам в банке / Г. А. Солодянкина // Бухгалтерский учет. 2011. - № 2. - С. 122-127.

71. Ставка рефинансирования Центрального банка РФ Электронный ресурс. // Банк России. Электрон, текст, дан. - М., 2012. - URL: http://www.cbr.ru/print.asp? file=/ statistics/credit statistics (дата обращения: 13.04.2012).

72. Старых Ю. В. Усмотрение в налоговом правоприменении / Ю. В. Старых. -М. : Юриспруденция, 2007. 176 с.

73. Тараканов С. А. Налоговый контроль будет осуществляться по новым правилам / С. А. Тараканов // Рос. налоговый курьер. 2009. - № 6. - С. 50-55.

74. Тотьев К. Проблемы стабилизации налогового регулирования. Зарубежная и российская практика / К. Тотьев // Законодательство и экономика. 1999. - № 8. -С. 38-41.

75. Хаметов Р. Обеспечение исполнения обязательств: договорные способы / Р. Хаметов, О. Миронова//Рос. юстиция. 1996. -№ 5. - С. 18-20.

76. Харисов И. Ф. Налоговая политика России в кризисный период / И. Ф. Харисов // Финансовое право. 2009. - № 9. - С. 26-30.

77. Хафизова А. Р. Показатели оценки эффективности деятельности налоговых органовюбзор существующих подходов / А. Р. Хафизова // Налоговая политика. -2012.-№31 (511).-С. 18-24.

78. Хоумап М. Роль режима несостоятельности в рыночной экономике / М. Хоуман // Вестн. Высш. Арбитраж. Суда Рос. Федерации. 2002. - Спец. прил. к № 3. -С. 35.

79. Царева JL Коллекторы станут помощниками Федеральной налоговой службы Электронный ресурс. / JI. Царева // Финансовые известия. 2011. - 3 февр. -Электрон, версия печат. публ. - URL: http://fin.izvestia.ru/naIog (дата обращения: 07.03.2009).

80. Черник Д. Г. Налоги : учебное пособие / Д. Г. Черника. 5-е изд., перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 2001. - 656 с.

81. Шалюхина М. Н. Уроки реструктуризации / М. Н. Шалюхина // Налоговый вестник. — 2002. № 2. - С. 3-6.

82. Шеменев В. А. Арест имущества налогоплательщика / В. А.Шеменев, Т. К. Юлина // Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение. 2009. — № 8. — Электрой, версия печат. публ. - Доступ из справ, правовой системы «ГАРАНТ».

83. Щербинин А. Т. Об оценке эффективности функционирования налоговых органов или налогообложения / А. Т. Щербинин // Налоговый вестник. 2007. - № 1. -С. 34-38.

84. Code of Virginia Searchable Database / Section 58.1-3921 Electronic resource. // Legislative Information System Help. Electronic text data. - [S.I.], 2011. - URL: http://Iegl.state.va.us (access date: 02.02.2011).

85. Compton D. China: Determining Uncertain Tax Positions In China Electronic resource. / D. Compton // Mondaq. Electronic text data. - [S.I.], 2007. - URL: http://www.mondaq.com (access date: 15.01.2009).

86. Finance Department Electronic resource. // City of Alexandria, Virgnia. -Electronic data. — Alexandria, 1995-. URL: http://alexandriava.gov/finance/info (access date: 02.02.2009).

87. German Tax System Electronic resource. // Lübeck: auf nach oben! -Electronic text data. Lübeck, 2005. - URL: http://www.luebeck.org/file (access date: 02.02.2009).

88. How CRA collects income tax debt Electronic resource. // Fong and Partners Inc. Electronic data. - [S.I.], 2010. - URL: http://www.startingovertoronto.com/blog/tag/ canada-revenue-agency(access date: 03.06.2011).

89. Law of the People's Republic of China on the Administration of Tax Collection Electronic resource. // China.org.cn. Electronic data. - [S.I., s.a.]. - URL: http://www.china.org.cn/business/lawsregulations/2007 (access date: 03.08.2009).

90. May 2006 Status Report of the Auditor General of Canada Electronic resource. // Office of the Auditor General of Canada. Electronic data. - [S. 1.], 2010. - URL: http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English (access date: 23.06.2010).

91. Perez W. Guide. Getting Out of Tax Debt. 5 Ways to Get out of Debt with the IRS Electronic resource. / Perez W. Guide. Electronic data. - [S.I.], 2012. - URL: http://taxes.about.com (access date: 04.04.2012).

92. Statistisches Bundesamt Deutschland / Finances and taxes Electronic resource. // Wikimedia : the free encyclopedia. Electronic data. - [S.I., s.a.]- . - URL: http://en.wikipedia.org/wiki/TaxationinGermany (access date: 02.07.2011).

93. Statute of Limitations for Tax Refunds, IRS Audits, and Collection Electronic resource. // Tax Planning: US. Electronic data. - New York, [s.a.]. - URL: http://taxes.about.com/od/backtaxes/qt/statutelimits.htm (access date: 02.03.2009).

94. Summary of annual report Electronic resource. // Annual Report 2009. URL: http://www.skat.dk (access date: 13.05.2010).

95. Tax Collection Electronic resource. // Revenue. Electronic data. - [S.I., s.a.]. — URL: http://www.revenue.ie/revsearcli/search.jsp (access date: 12.05.2010).

96. Taxation in Italy Electronic resource. // The Italy wiki. Electronic data. -[S. 1.], 2011. -URL: Retrieved from http://theitalywiki.com/index.php/Taxation (access date: 17.04.2011).

97. Taxation in the United States Electronic resource. // Wikimedia : the free encyclopedia. Electronic data. - [S.I., s.a.]. - URL: http:en.wikipedia.org/wiki/United Statesfederalbudget (access date: 22.02.2011).

98. Taxes in Sweden 2010 Electronic resource. : an English Summary of Tax Statistical Yearbook of Sweden // Skatteverket. Electronic data. - [S.I.], 2011. - URL: http://www.skatteverket.se/download (access date: 14.02.2011).

99. Transfer pricing global reference guide. November 2010 Electronic resourse. -[S.I.] : Ernst & Young, 2011. 175 p. - The electronic version of the printing publication-http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2011 (access date: 17.11.2011).