

УДК 336.201

И.Ю. Жалонкина**ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ ПОВЫШЕНИЯ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ СПОСОБОВ ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Одной из поставленных целей деятельности налоговых органов является обеспечение уплаты налогов. Анализ основных причин образования налоговой задолженности и способов обеспечения обязанности по уплате налогов и сборов, используемых налоговыми органами на современном этапе в Российской Федерации, доказывает необходимость внесения соответствующих изменений в механизм обеспечения исполнения налоговой обязанности. В целях повышения результативности мер по взысканию налоговой задолженности предложены мероприятия по изменению механизма применения способов обеспечения обязанностей по уплате налогов и сборов.

Ключевые слова: налог, взыскание налогов, налоговая задолженность, механизм.

Современное налоговое законодательство предусматривает определенный механизм действий налоговых органов по взысканию налоговой задолженности в бюджет, определяет последовательность этих действий, условия их применения к налогоплательщикам-должникам со стороны налоговых органов. Однако значительная сумма налоговой задолженности (на 01.01.2011 г. данный показатель составил около 1,3 млрд руб.) позволяет сделать вывод о необходимости соответствующих изменений в налоговом механизме применения способов обеспечения обязанностей по уплате налогов и сборов.

Рассмотрим возможные механизмы снижения существующей налоговой задолженности.

I. Изменение механизма начисления пени на сумму налоговой недоимки.

Независимо от применения других мер обеспечения исполнения налоговой обязанности, неуплата налога в срок компенсируется начислением дополнительно к причитающимся к уплате суммы налога, соответствующей суммы пени. Однако ст. 75 НК РФ, регламентирующая вопросы начисления пени, не ограничивает максимальный размер начисления пени на сумму недоимки. Таким образом, в части, превышающей размер недоимки, пеня уже не имеет компенсационного характера, а приобретает карательную природу, что противоречит сути финансовой ответственности. Отсутствие предельного размера ее взыскания является недостатком современного налогового регулирования, свидетельствующим о неполной экономической обоснованности компенсационной функции налоговой пени.

Исходя из принципиального сходства налоговой пени с гражданско-правовым институтом ответственности за нарушения денежного обязательства, при начислении пени следует учитывать возможность уменьшения ее размера в случае его явного несоответствия размеру причиненного государству имущественного ущерба. Так как обязанность по уплате пени существует в рамках того же регулятивного правоотношения, что и обязанность по

уплате налога, необходимо учитывать фактическую способность плательщика к уплате пени, а также обстоятельства, приведшие к возникновению недоимки и, соответственно, к начислению пени на эту недоимку, и не предусматривать возможности ее бесконечного роста.

Учитывая вышесказанное, считаем целесообразным дополнить Налоговый кодекс РФ положением, законодательно ограничивающим максимальный размер пени размером недоимки по налогу или сбору и предусмотреть обстоятельства, которые налоговым органом могут быть приняты во внимание при принятии решения о снижении начисленной суммы пени.

II. Изменение механизма процесса предоставления права на отсрочку, рассрочку налоговой задолженности.

В некоторых случаях налогоплательщики по объективным причинам не в состоянии уплатить причитающиеся с них суммы налога, а также пени. В таких ситуациях должны эффективно работать налогово-правовые механизмы «амнистирующего» характера, в частности институты изменения срока уплаты налога в виде отсрочки или рассрочки налоговой задолженности. Особенно актуальным данное направление является для представителей малого и среднего бизнеса, временно оказавшихся в сложной финансовой ситуации.

Однако статистические данные позволяют сделать вывод о том, что на современном этапе гл. 9 Налогового кодекса «Изменение срока уплаты налога, сбора и пени» является недействующей [1]. Так, по СФО за 2006–2010 гг. отсрочки, рассрочки по уплате налоговой задолженности налогоплательщикам не предоставлялись даже при наличии предусмотренных законодательством Российской Федерации оснований. Таким образом, действующий порядок не позволяет реально воспользоваться этой законодательно установленной возможностью.

Одной из причин бездействия налоговых органов по предоставлению отсрочек и рассрочек по уплате налогов является отсутствие механизма оценки условий их предоставления. Кроме того, перечень документов, необходимых для получения отсрочки или рассрочки, является огромным, а для небольших предприятий – просто неподъемным. Но самое главное то, что представление пакета документов в налоговый орган фактического получения отсрочки или рассрочки вовсе не гарантирует: предоставление отсрочек или рассрочек – это право налоговых органов, но не их обязанность [2].

Таким образом, для развития налоговых отношений в современной экономической системе и снижения налоговой задолженности механизм изменения срока уплаты налогов предлагается изменить следующим образом:

Во-первых, необходимо в целом упростить его и сделать более доступным, что обеспечило бы регулярную уплату процентов за пользование бюджетными средствами и налоговых платежей согласно графикам и, соответственно, способствовало сохранению деятельности предприятия.

Во-вторых, решения о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате федеральных налогов должны приниматься тем налоговым органом, в котором состоит на учете налогоплательщик, что, в свою очередь, также упростит процедуру принятия решения о предоставлении отсрочки или рассрочки, а также реализацию контроля за исполнением принятых решений.

В-третьих, предусмотреть обязанность налогового органа по предоставлению отсрочки или рассрочки по уплате налоговых платежей в случае наличия законных оснований и соблюдения налогоплательщиком-заявителем порядка обращения, предусмотренного налоговым законодательством.

В-четвертых, предусмотреть возможность ускоренного предоставления отсрочки или рассрочки с условием представления минимального пакета документов, подтверждающих временные финансовые трудности, особенно если размер долга не является критическим.

III. Изменение механизма предоставления права на реструктуризацию налоговой задолженности и условий ее осуществления.

В условиях кризиса налоговых неплатежей в 1997–2002 гг. процесс реструктуризации налоговой задолженности позволил снизить текущую налоговую задолженность и обеспечить гарантированное поступление в бюджет сумм реструктурированных налогов и начисляемых на них процентов. Однако данные статистической налоговой отчетности указывают на то, что в 2006–2010 гг. право на реструктуризацию налоговой задолженности было предоставлено в единичных случаях организациям оборонно-промышленного комплекса – исполнителям государственного оборонного заказа, включенным в перечень стратегических организаций [1].

Одной из причин недостаточности действий налоговых органов в процессе предоставления права на реструктуризацию налоговой задолженности является отсутствие в налоговом законодательстве права на реструктуризацию и, соответственно, четкого механизма условий ее осуществления.

Таким образом, учитывая то обстоятельство, что на налоговые органы возложены дополнительные обязанности, не предусмотренные законодательством о налогах и сборах, но регулируемые нормами законодательных и иных нормативных актов иных отраслей права, следует:

1) изменить налоговое законодательство и концептуально увязать права и обязанности налоговых органов при решении вопросов о реструктуризации задолженности с процессуальными действиями по применению норм, предусмотренных гл. 9 Налогового кодекса РФ;

2) при условии своевременной и полной оплаты налогоплательщиком текущих налоговых платежей целесообразно предусмотреть дифференцированное начисление процентов исходя из действующей ставки ЦБ РФ на дату уплаты процентов. В данном случае начисление процентов на остаток непогашенной реструктурированной налоговой задолженности должно явиться мощным стимулом для максимального погашения задолженности в начальные периоды предоставления права на реструктуризацию;

3) срок погашения налоговой задолженности должен ограничиваться 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. Исполнение обязанности оплаты реструктурированной налоговой задолженности с учетом сроков погашения, заявленных налогоплательщиком, положительно повлияет на налоговые отношения, направленные на исполнение налоговых обязанностей, и снижение уровня совокупной налоговой задолженности;

4) упростить и сделать общедоступным механизм предоставления права на реструктуризацию налоговой задолженности для всех категорий налогоплательщиков. При этом предусмотреть, в случае предоставления реструктуризации налоговой задолженности по упрощенной процедуре в качестве обеспечения, достаточного для покрытия всей имеющейся задолженности перед бюджетом, а также своевременной и полной уплаты текущих платежей, возможности применения залога, поручительства или банковской гарантии.

IV. Изменение положений, регулирующих условия обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов залогом имущества и поручительством.

Применение в налоговом законодательстве таких инструментов обеспечительной формы, как залог и поручительство, побуждает должника к своевременному надлежащему исполнению обязательства по уплате налогов и создает дополнительные гарантии в том, что в случае их ненадлежащего исполнения налоговый орган удовлетворит свои требования за счет имущества, переданного в залог, либо за счет третьих лиц – поручителей.

При этом статистические данные налоговых органов свидетельствуют о недостаточности их применения в налоговой практике. Причиной практического неиспользования данных обеспечительных средств является отсутствие четкой законодательной процедуры применения в налоговой сфере положений гражданского законодательства о залоге и поручительстве, а также то, что налоговое законодательство позволяет использовать залог и поручительство только в связи с изменением срока уплаты налога.

Таким образом, залог имущества и поручительство необходимо рассматривать не как обязательный элемент в применении изменения сроков уплаты налогов, а как самостоятельный способ обеспечения обязанности по уплате налогов и сборов.

V. Изменение механизма процедуры взыскания налоговой задолженности посредством приостановления операций по счетам в банке.

Приостановление операций по счетам в банке для обеспечения исполнения решения о взыскании налогов является наиболее результативным способом исполнения обеспечения налоговой обязанности. Однако несовершенство системы контроля за соблюдением порядка ведения кассовых операций и условий работы с денежной наличностью, возможность направления должниками финансовых потоков в зависимые (дочерние) организации, минуя свои банковские счета, а также неурегулированный налоговым законодательством вопрос действий налоговых органов по выставлению повторных инкассовых поручений негативно влияют на результативность использования данного способа.

В целях максимального взыскания налоговой задолженности за счет денежных средств на счетах в банках, по нашему мнению, необходимо предусмотреть возможность следующего:

– налоговому органу при необходимости самостоятельно осуществлять контроль за соблюдением порядка ведения кассовых операций и условий работы с денежной наличностью налогоплательщиков-должников;

– взыскивать в бесспорном порядке налоговую задолженность со счетов взаимозависимых лиц, признанных таковыми в соответствии с гл. 14.1 НК

РФ, пропорционально доли их прямого или косвенного участия, независимо от обстоятельств образования денежных средств на счете;

– при выставлении повторного инкассового поручения в случае закрытия одного счета и открытия счета в другом кредитном учреждении двухмесячный срок повторного направления данного поручения должен исчисляться с даты, когда налоговому органу стало известно об открытии должником нового счета.

VI. Изменение механизма правового регулирования отношений в сфере ареста и обращения взыскания на имущество юридического лица при неисполнении или ненадлежащем исполнении обязательств по уплате налогов.

В соответствии со ст. 77 НК РФ арест имущества производится в случае неисполнения налогоплательщиком в установленные сроки обязанности по уплате налога и при наличии у налоговых органов достаточных оснований полагать, что указанное лицо предпримет меры, чтобы скрыться либо скрыть свое имущество. При этом неопределенность критерия достаточности оснований ареста имущества является источником негативного и недопустимого в налоговом законодательстве правоприменения. По мнению Ю.В. Старых, «такое усмотрение – результат поспешных непродуманных действий законодателя, оно создает ситуацию неравенства участников налоговых правоотношений, способствует злоупотреблениям со стороны уполномоченных лиц, что приводит к нарушению прав налогоплательщиков, ущемлению их имущественных интересов, как результат – к нарушению баланса частных и публичных интересов» [3. С. 176].

Кроме того, следует сказать о юридических неточностях, допущенных при формулировании оснований для наложения ареста на имущество, что является существенным недостатком при применении данного способа обеспечения взыскания.

Во-первых, п. 3 ст. 77 НК РФ предусмотрено, что «арест может быть применен только для обеспечения взыскания налога за счет имущества налогоплательщика – организации в соответствии со ст. 47 настоящего Кодекса». Вместе с тем процедура ареста имущества с санкции прокурора (ст. 77 НК РФ) и арест имущества судебными приставами (ст. 47 НК РФ) имеют различную правовую природу и процессуальные действия, предшествующие каждому виду ареста, различны. В первом случае (ст. 77 НК РФ) они направлены на добровольное погашение имеющейся задолженности самим должником, во втором случае (ст. 47 НК РФ) арест имущества производится с целью его дальнейшей реализации и принудительного погашения недоимки.

Во-вторых, при реализации норм ст. 77 НК РФ также существуют противоречия положений пп. 4 и 5 данной статьи, в соответствии с которыми, с одной стороны, арест может быть наложен на все имущество налогоплательщика-должника (п. 4), а в п. 5 ст. 77 НК РФ оговаривается возможность ареста только того имущества, которое необходимо и достаточно для исполнения обязанности по уплате налоговой задолженности.

В-третьих, арест имущества заключается в ограничении права собственности организации в отношении ее имущества. Отсюда следует, что имущество организаций, не являющихся его собственниками, арестовано быть не может. При этом далеко не всякое имущество может быть объектом права

собственности, а только индивидуально определенные вещи. На такое имущество, как бездокументарные ценные бумаги, права требования, которое не является объектом права собственности, арест имущества не может быть наложен.

Недостатком в правоприменительной сфере данного способа обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов является то, что налоговое законодательство РФ не предусматривает возможность налогового органа принимать решение о взыскании налогов за счет имущества налогоплательщика, минуя стадию взыскания налога за счет средств на банковских счетах, даже если налоговый орган располагает информацией об отсутствии денежных средств на счете налогоплательщика. В связи с чем законодательное затягивание сроков взыскания задолженности за счет иного имущества налогоплательщика-должника провоцирует нецелесообразность применения нормы ст. 47 и 77 НК РФ.

Таким образом, по нашему мнению, необходимо механизм п. 3 ст. 77 Налогового кодекса, в части регулирования применения обеспечительных мер, согласовать с процессуальными действиями по применению ст. 47 НК РФ, а именно: определить правовую категорию объекта имущества, подлежащего возможному аресту, в отношении такого движимого или недвижимого имущества, а также имущественных прав налогоплательщика, обладатель которого имеет неограниченные возможности в управлении вещью, за исключением случаев, когда правомочия собственника ограничены законом и объектами государственной собственности.

Учитывая опыт зарубежного правоприменения данной нормы налогового законодательства, целесообразно предусмотреть, что все имущество должника может быть подвергнуто аресту только в случае, если оно представляет собой единый конструктивно неразделенный многофункциональный комплекс (несколько зданий, соединенных переходами, производственная технологическая линия и т.д.) либо задолженность предприятия перед бюджетом больше или равна стоимости всего имущества. В остальных случаях аресту должно подвергаться имущество, которого достаточно для исполнения обязанности по уплате налога.

Кроме того, следует предусмотреть возможность одновременного принятия решения о взыскании налоговой задолженности за счет имущества, в том числе за счет денежных средств на счетах налогоплательщика.

В заключение можно сделать вывод, что результативность института налогового обеспечения зависит от действенности государственного механизма правового регулирования, в частности от способности законодателя правильно закрепить нормы права, регламентирующие процедуры взыскания налогов. Предложенные изменения в налоговом законодательстве и его совершенствование должны повысить результативность мер по взысканию задолженности в бюджет.

Литература

1. <http://www.nalog.ru>
2. *Хорошавкина А.В.* Интервью с М.Ю. Орловым (председателем Экспертного совета Комитета по бюджету и налогам Государственной думы). Ростки налоговых поправок: что посеяли законодатели // Главная книга. 2010. № 7.
3. *Старых Ю.В.* Усмотрение в налоговом правоприменении / Под ред. д.э.н. М.В. Карасевой. М.: Юриспруденция, 2007.