

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**
(Н И У « Б е л Г У »)

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ
Кафедра финансов, инвестиций и инноваций

**НЕДОИМКИ ПО НАЛОГАМ И СБОРАМ: ПРИЧИНЫ ВОЗНИКНОВЕНИЯ И ПУТИ
ИХ СНИЖЕНИЯ**

Выпускная квалификационная работа студентки

**заочной формы обучения
направления подготовки 38.03.01 Экономика профиль «Налоги и налогообложение»
4 курса группы 06001253
Багатаевой Раисы Султановны**

Научный руководитель
к.э.н., доц. Сапрыкина Т.В.

БЕЛГОРОД 2017

ОГЛАВЛЕНИЕ

Оглавление	
ВВЕДЕНИЕ	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ НЕДОИМКИ ПО НАЛОГАМ И СБОРАМ	5
1.1. Сущность понятия недоимки по налогам и сборам.....	5
1.2. Причины возникновения недоимок по налогам и сборам.....	11
1.3. Основные методы взыскания задолженности по налогам и сборам,.....	19
ГЛАВА 2. МЕРОПРИЯТИЯ ПО СНИЖЕНИЮ ЗАДОЛЖЕННОСТИ ПО НАЛОГАМ И СБОРАМ.....	32
2.1. Анализ структуры задолженности по налогам и сборам	32
2.2. Порядок взыскания недоимок с физических лиц с привлечением работодателей	41
2.3. Анализ эффективности мероприятий по снижению задолженности	52
2.4. Направления совершенствования мероприятий по снижению налоговой задолженности в России	64
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	71
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ	76
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	83

ВВЕДЕНИЕ

Система налогообложения – один из старейших инструментов обеспечения фискальной, экономической и социальной функций государства. Система налогообложения, в силу своей специфики, постоянно подвержена изменениям, уточнениям, поправкам. Экономические отношения становятся все более обширными и сложными, а как следствие, и налоговое администрирование должно отвечать реалиям современной экономики, четко регламентировать налогообложение и, одновременно с этим, быть прозрачным. Налоговый контроль является важнейшей функцией в деятельности налоговых органов. Ведь только благодаря эффективному и полному поступлению налогов и сборов можно обеспечить все цели и задачи, поставленные государством, а как следствие, обеспечить прогресс в развитии экономики.

Актуальность выбранной темы обусловлена необходимостью повышения роли налогового контроля в условиях современной рыночной экономики. А как следствие этого, просто необходимо рассмотреть причины и возможные пути снижения задолженности по налогам и сборам.

Необходимо отметить, что разработанность данной проблемы получила весьма широкое распространение в трудах отечественных экономистов, ученых, практиков. Однако нельзя с полной уверенностью заявить, что тема проработана полностью и не требует дополнительного исследования.

Целью выпускной квалификационной работы является изучение причин возникновения недоимки по налогам и сборам, а так же предложение возможных вариантов снижения недоимок.

Для достижения цели необходимо решить следующие **задачи**:

- 1) изучить теоретические аспекты возникновения задолженности по налогам и сборам;
- 2) провести анализ задолженности по налогам и сборам в России;

3) определить ряд основных мероприятий по снижению налоговой задолженности в Российской Федерации.

Объектом исследования данной работы является система налоговых отношений в Российской Федерации.

Предметом исследования является недоимка по налогам и сборам на территории России и возможные пути ее снижения.

Теоретической основой при проведении исследования являлись труды отечественных ученых, а так же периодическая литература.

Нормативно-правовой базой при написании выпускной квалификационной работы послужили: Конституция Российской Федерации, НК РФ, законодательные акты, регулирующие налоговые правоотношения на уровне России и субъекта Российской Федерации.

Информационной базой при проведении исследования явилась аналитическая и справочно-правовая информация официальных сайтов Министерства финансов России, Федеральной налоговой службы России, информационно-справочная информация СПС «КонсультантПлюс», ИПС «Гарант».

В процессе разработки темы выпускной квалификационной работы применялись **методы исследования**: общенаучные приемы анализа, такие как обработка и анализ научных источников, сравнительный метод, метод дедукции, индукции и прогнозирования, а так же специфические приемы экономического анализа, в частности, вертикальный и горизонтальный метод сравнения финансовый показателей.

Периодом исследования является 2014 – 2016 гг.

В **практических** целях материалы данного исследования могут применяться в дальнейшей научной деятельности.

Работа изложена на 75 страницах компьютерного текста, включает 5 таблиц, 13 рисунков. Список литературы насчитывает 54 источника. К работе приложено 5 документов.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ НЕДОИМКИ ПО НАЛОГАМ И СБОРАМ

1.1. Сущность понятия недоимки по налогам и сборам

Статья 57 Конституции Российской Федерации гласит: «Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы» [1]/

Конституционно установленная обязанность по уплате налогов и сборов подчеркивает важность, значимость и необходимость системы налогообложения для государства.

Из смысла статьи 57 Конституции России видно, что обязанность по уплате налога (сбора) возникает у юридического или физического только по законно установленным налогам. В статье 75 Конституции РФ сказано: «Система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом»/

Следует отметить, что налог является только в том случае законно установленным, когда соблюдены все установленные законом требования, касательно того или иного обязательного платежа. В 1997 году в одном из своих постановлений Конституционный суд Российской Федерации дал разъяснение статьи 57 Конституции РФ и отметил, что налог или сбор может считаться «законно установленным только в том случае, если законом зафиксированы существенные элементы налогового обязательства» [1]/

Сводом федерального законодательства, устанавливающего начала налоговой системы, налоги, сборы и взносы, их основные элементы и механизм исчисления и регулирования и является Налоговый кодекс Российской Федерации.

Для рассмотрения сущности недоимки и порядка её возникновения, остановимся на основных понятиях закрепленных НК РФ. Это понятие налога согласно п. 1 ст. 8 НК РФ: «Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований» [3].

Данное понятие закрепляет важный для нас признак налога - его обязательность уплаты налогоплательщиком.

В п. 2 ст. 8 НК РФ закрепляется понятие сбора: «Под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий), либо уплата которого обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности» [3].

При рассмотрении понятия «сбор» отметим, что фактически сбор уплачивается плательщиком в несколько этапов. Часть суммы сбора уплачивается при получении разрешения, лицензии, прав, действий от государственных органов, а остальная часть в зависимости от вида сбора должна быть уплачена через определенный промежуток времени.

С 2017 г. в связи с передачей полномочий по администрированию страховых взносов, в НК РФ п. 3 ст. 8 введено понятие «страховой взнос»: «Под страховыми взносами понимаются обязательные платежи на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, на обязательное

медицинское страхование, взимаемые с организаций и физических лиц в целях финансового обеспечения реализации прав застрахованных лиц на получение страхового обеспечения по соответствующему виду обязательного социального страхования»/

Нормами НК РФ также прописан порядок и сроки уплаты вышеуказанных обязательных платежей. Сроки уплаты могут быть установлены определенной датой, истечением периода времени либо указанием на конкретное событие, которое должно произойти. Для каждого налога, сбора и взноса предусмотрены свои сроки и своё порядок уплаты, которые должны неукоснительно соблюдаться плательщиком.

В случае нарушения сроков уплаты формируется недоимка. Её понятие введено ст. 11 НК РФ: «Недоимка - сумма налога, сумма сбора или сумма страховых взносов, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок».

Анализируя суть понятия недоимки, необходимо указать, что она возникает при неисполнении обязанности по уплате налогов, сборов и взносов. Порядок их исполнения также регламентируется частью первой НК РФ. Рассмотрим основные моменты установленные ст. 45 НК РФ «Исполнение обязанности по уплате налога, сбора, страховых взносов».

Во-первых, налогоплательщик обязан самостоятельно исполнять обязанности по уплате налогов в срок, установленный законодательством о налогах и сборах. При этом, обязанность по уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков исполняется ответственным участником этой группы.

Законодательно налогоплательщик наделен правом исполнить обязанности по уплате налога досрочно.

Фактическая уплата налога при этом может быть произведена за налогоплательщика иным лицом, например, налоговым агентом по налогу на доходы физических лиц, налогу на прибыль организаций и т.п.

Во-вторых, обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком в следующих случаях:

1. с момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета налогоплательщика (со счета иного лица в случае уплаты им налога за налогоплательщика) в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа;

2. с момента передачи физическим лицом в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства без открытия счета в банке денежных средств, предоставленных банку физическим лицом, при условии их достаточности для перечисления;

3. с момента отражения на лицевом счете организации, которой открыт лицевой счет, операции по перечислению соответствующих денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации;

4. со дня внесения физическим лицом в банк, кассу местной администрации либо в организацию федеральной почтовой связи наличных денежных средств для их перечисления в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства;

5. со дня вынесения налоговым органом в соответствии с настоящим Кодексом решения о зачете сумм излишне уплаченных или сумм излишне взысканных налогов, пеней, штрафов в счет исполнения обязанности по уплате соответствующего налога;

6. со дня удержания сумм налога налоговым агентом, если обязанность по исчислению и удержанию налога из денежных средств налогоплательщика возложена в соответствии с настоящим Кодексом на налогового агента;

7. со дня уплаты декларационного платежа в соответствии с федеральным законом об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами;

8. со дня предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета налогоплательщика или со счета иного лица в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа в счет возмещения ущерба, причиненного бюджетной системе Российской Федерации в результате преступлений, за совершение которых статьями 198 - 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации предусмотрена уголовная ответственность. При этом зачет суммы указанных денежных средств в счет исполнения соответствующей обязанности по уплате налога производится в порядке, установленном федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов [50].

При этом НК РФ установлены случаи, когда не признается исполненной обязанность по уплате налогов, например:

- при отзыве плательщиком налогов (сборов, взносов) платежного поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации денежных средств в счет уплаты налога либо возврата банком аналогичного поручения,

- неверное указание в платежном поручении номера счета Федерального казначейства и наименования банка получателя, повлекшего непоручение этой суммы в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства

Иными словами, если организация или индивидуальный предприниматель пропустит срок уплаты налогов, нарушив тем самым налоговое законодательство (абз. 2 п. 1 ст. 45 НК РФ), то у них образуется долг перед бюджетом. Это и есть недоимка по налогам, то есть в данном случае задолженность (п. 2 ст. 11 НК РФ). Кроме того, бывают ситуации, когда, проверяя налогоплательщика, инспекторы обнаруживают излишне

возмещенную ему сумму налогов из бюджета, например, по НДС. И это недоимка по налогам [42].

Например, в соответствии с НК РФ возместить можно из бюджета налоги:

- налог на добавленную стоимость, если сумма вычетов превышает сумму исчисленного налога, в том числе с учетом сумм налога, подлежащих восстановлению (п. 2 ст. 173 НК РФ),

- акцизы, если сумма налоговых вычетов также окажется больше суммы акциза, исчисленной по операциям с подакцизными товарами - объектами налогообложения на основании ст. 182 НК РФ (п. 1 ст. 203 НК РФ).

Отметим, что недоимка по налогу возникает уже на следующий день после нарушения установленного законодательством срока уплаты налога (сбора, взноса) в бюджет. А если недоимкой признается излишне возмещенная сумма налога, тогда днем ее образования будет являться (абз. 4 п. 8 ст. 101 НК РФ):

- день, когда налогоплательщик фактически получил возмещенную сумму налога из бюджета, в случае перечисления средств из бюджета на расчетный счет;

- день, когда было вынесено решение о зачете суммы налога, в случае проведения зачета по налогам [42].

За нарушение налогового законодательства НК РФ предусмотрены меры ответственности (приложение 1).

Например, за неуплату или неполную уплату налогов, сборов ст. 122 НК РФ предусмотрено:

- при занижении налоговой базы иного неправильного исчисления налога (сбора, страховых взносов) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений влечет взыскание штрафа в размере 20 % от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов).

– вышеуказанные деяния, совершенные умышленно влекут взыскание штрафа в размере 40 % от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов).

Отдельный порядок уплаты недоимки установлен для консолидированных групп налогоплательщиков (КГН). Уплачивать недоимку, возникающую в связи с исполнением обязанностей налогоплательщика налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков обязан ответственный участник КГН. Также он имеет право представлять интересы участника в правоотношениях, связанных с принудительным взысканием с участника КГН недоимки по налогу на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков.

Таким образом, понятие недоимки по налогам (сборам, взносам) достаточно полно регламентируется I частью Налогового кодекса Российской Федерации. Налогоплательщики обязаны соблюдать законно установленные сроки перечисления в бюджет начисленных обязательных платежей. Нарушение сроков перечисления платежей в бюджетную систему России влечет возникновение недоимки по налогам (сборам, взносам).

1.2. Причины возникновения недоимок по налогам и сборам

В развитых странах обычно применяются следующие три способа уплаты налогов:

а) самостоятельная уплата налога налогоплательщиком - на основе данных своего учета и отчетности;

б) уплата налога на основе платежных требований, направляемых налогоплательщику налоговым органом;

в) удержание налога из денежных выплат, причитающихся налогоплательщику.

Первый способ обычно применяется при уплате налогов, исчисляемых на основе налоговых деклараций, представляемых налогоплательщиками, - налога на прибыль, налогов на общую сумму доходов и имущества физических лиц, налога с продаж, НДС и др.

Второй способ характерен для налогов, объекты обложения которых регулируются непосредственно налоговыми (или иными государственными) органами, - налоги на недвижимость, на транспортные средства и т.д.

Третий способ применяется для налогообложения так называемых валовых доходов, по которым не применяются льготные вычеты и скидки и которые облагаются по твердым налоговым ставкам. Это проценты, выплачиваемые банками, платежи за использование авторских прав, дивиденды акционерных компаний и т.д. Кроме того, этот способ используется и для авансового удержания налогов из заработной платы наемных работников.

С точки зрения правильности исчисления налога и поддержания налоговой дисциплины наиболее надежен второй способ - при нем налоговым органам нет необходимости проверять отчетность и правильность расчета налога. В их функции остается только проследить своевременность платежей (и принимать меры по начислению штрафных санкций и по взысканию налога, если таких платежей не произведено или они сделаны с опозданием). При первом и третьем способе налоговые органы должны контролировать ведение учета у налогоплательщиков и правильность составления ими расчетов по налогам [13].

Непосредственно уплата налога налогоплательщиком может быть осуществлена переводом денежной суммы, оплатой наличными (если у налогоплательщика нет счета в банке или если его счет заблокирован по тем или иным причинам), зачетом (за счет переплаты по прошлым налоговым обязательствам или по другим видам налогов) и передачей имущества (если взыскание денежной суммы с налогоплательщика не представляется возможным).

При этом, недоимка, в той или иной мере присутствует в налоговой системе любого государства с рыночной экономикой. В большинстве современных государств источником получения большей части бюджетных средств является механизм налогообложения, который позволяет удовлетворять потребности государства. Налоговый механизм, кроме выполнения фискальной функции, используется так же как инструмент экономического воздействия государства на развитие производства, отраслевую и территориальную производственную структуру, то есть налоговый механизм играет большую роль в регулировании народного хозяйства страны. Поскольку при таком регулировании важно сохранить у хозяйствующих субъектов стимул к продолжению и развитию их предпринимательской или иной профессиональной деятельности, важнейшей задачей государства является построение грамотной налоговой системы с непосредственным контролем соблюдения ее основ.

Проблема сбора налогов остается актуальной и в странах с развитым налоговым администрированием. Например, по некоторым оценкам ведущих экономистов Российской Федерации, объем суммы недоимок в США только в секторе налогообложения ее граждан в середине 2000–х годов составлял около 240 млрд. долларов. На сегодняшний день эта сумма растет.

Возникновение недоимки по налогам (сборам, взносам) связано с рядом причин. Все они индивидуальны применительно к каждому налогоплательщику. Однако можно их объединить в группы в зависимости от их сущности. Анализ причин образования налоговой задолженности дает возможность не только классифицировать причины роста неплатежей, но и определить некоторые меры по их устранению. Данные меры сами по себе не приведут к полному уничтожению налоговой задолженности, но в совокупности с другими действиями федеральных властей по формированию механизма регулирования налоговой задолженности, как административного,

так и экономического характера позволят снизить уровень задолженности по налоговым обязательствам [38].

Пансков В.Г. выделяет следующие причины возникновения недоимок, представленные на рис. 1.1.



Рис. 1.1. Причины возникновения недоимок

Первоначальными причинами возникновения налоговой задолженности хозяйствующих субъектов перед бюджетами всех уровней явилось ухудшения финансового состояния налогоплательщиков, в результате общего экономического кризиса в стране. Кроме того, на возникновение и увеличение налоговой задолженности юридических лиц повлиял высокий уровень налоговой нагрузки, зафиксированный до начала налоговой реформы 2001-2002

гг. и составляющий примерно 45-60% доходов, в зависимости от отраслевой принадлежности хозяйствующего субъекта. Росту неплатежей способствовала также низкая эффективность судебной системы, уровень налоговой дисциплины предприятий-налогоплательщиков и другие социально-экономические причины.

Кроме общих экономических причин, влияющих на образование налоговой задолженности, необходимо выделить специфические причины организационно-управленческого характера действий налоговых органов. Специфические факторы, способствующие росту налоговой задолженности можно подразделить на три основных блока: - задолженность, в виде суммы доначисленных налогов в результате проведенных мероприятий налогового контроля; - неуплата текущих (авансовых) платежей; - задолженность, принятая в связи с изменением места учета налогоплательщика [38]/

Другие авторы разделяют причины возникновения недоимки в зависимости от технико-экономических факторов. Одним из них является Подколотин А.Г., который выделяет причины возникновения недоимок, представленные на рис. 1.2.



Рис. 1.2. Причины возникновения недоимок

Рассматривая данную группировку (рис. 1.2) причин возникновения недоимки, видим, что все причины разделены на две большие группы. К первой группе отнесены объективные причины, то есть по сути внешние к финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, факторы. Это могут быть:

- социально-исторические и политические обстоятельства, среди которых выделяется несогласованность действий политического руководства отдельных территориальных образований;

- юридические и организационные условия, а именно: величина налогового бремени, способ налогообложения, профессиональная пригодность и организация налоговых органов, несовершенство законодательной базы и т.п.;

– собственно экономические факторы [49].

Субъективные факторы – это факторы, на которые может повлиять непосредственно налогоплательщик через применение методов и способов налогообложения, альтернативных вариантов, формирования учетной, договорной политики, осуществление тех или иных видов деятельности. Данные факторы также указаны на рис. 1.2:

По другим исследованиям одной из основных групп причин формирования недоимки являются - технико-производственные причины, зависящие от специфики реализуемых операций, а также относящиеся к отдельным хозяйственным единицам. К этой группе относятся: наличие бартерных сделок с предприятиями-партнерами, разрушение ранее имевших место расчетных отношений, ошибка бухгалтера, а также несвоевременное перечисление налогов по техническим причинам.

К следующей группе относятся такие причины как системные причины, которые вызваны неустойчивым положением всей экономической системы. На основании этого можно выделить такие причины образования недоимок как отсутствие денежных средств, высокая инфляция, экономический кризис, спад в промышленной сфере, не высокая покупательная способность [16].

И, наиболее распространенной причиной, требующей принятия мер по устранению, относящейся к общим причинам образования недоимок относится нежелание законно уплачивать установленные налоги и сборы.

Достаточно часто в системе бизнес-сообщества термин «уклонение» от уплаты налога тесно связано с налоговым планированием. Однако, это мысль является истинно ложной, поскольку налоговое планирование - это не что иное, как легальное использование налогоплательщиком законно установленных альтернатив для минимизации налоговых платежей экономического субъекта. Существует тонкая грань, разделяющая легальное уменьшение сумм обязательных платежей при котором, как следствие, достигается эффект

экономии при помощи законных способов, и уклонением от уплаты налогов и сборов.

К неправомерным действиям налогоплательщиков можно отнести осуществление предпринимательской деятельности без государственной регистрации, искажение бухгалтерской и налоговой отчетности, использование фиктивных документов и т.д.

Причин, по которым налогоплательщики уклоняются от уплаты налогов довольно много. Люди реагируют на налоговые мероприятия государства стремлением избежать выплат, это обусловлено попыткой защитить свой капитал, доходы или имущество от любых посягательств, даже законных. Проблема криминогенности в сфере налогообложения во всех государствах стоит на первом месте.

Основные причины, которые подталкивают налогоплательщиков к уклонению от уплаты налогов:

- моральные;
- политические;
- экономические;
- правовые.

Моральные причины обусловлены сущностью налоговых законов и налоговой системой в целом. У налогоплательщика возникает чувство подавления его государством, когда он фактически «работает» на него и отдает огромную долю своих доходов. И ответной реакцией на такое подавление выступает уклонение от уплаты налогов.

Политические причины возникают в тех ситуациях, когда налоги используются государством и как для покрытия своих расходов, и как инструмент социальной или экономической политики. Как инструмент социальной политики налоги проявляются, когда класс, стоящий у власти, использует их для подавления другого класса. Как инструмент экономической политики налоги проявляются в том, что государство повышает налоги на

некоторые отрасли производства с целью уменьшения их удельного веса в экономике и наоборот [42].

Довольно часто и экономические причины подталкивают налогоплательщиков к уклонению от уплаты налогов. Экономические причины, в свою очередь, можно разделить на два вида:

- причины, зависящие от финансового положения налогоплательщика-
- причины, порожденные экономической конъюнктурой.

Финансовое положение зачастую является решающим фактором. Если, например, финансовое положение предприятия стабильно, то оно вряд ли станет на путь уклонения от уплаты налогов.

Правовые причины вызваны сложностью налоговой системы, которая препятствует эффективности налогового контроля, и в результате этого налогоплательщик может избежать уплаты налогов [53].

Следовательно, многообразие причин формирования налоговой задолженности требует комплексного подхода к их устранению, в том числе изменений в налоговом законодательстве. При этом государство, используя различные механизмы, может и должно регулировать размер налоговой задолженности, во избежание отрицательных последствий для экономики страны [24].

Таким образом, недоимки возникают по ряду причин, которые оказывают влияние на поведение налогоплательщика в комплексе. При этом налогоплательщик может допускать формирование недоимки неумышленно, «по незнанию» либо целенаправленно уклоняясь от уплаты налогов.

1.3. Основные методы взыскания задолженности по налогам и сборам,

В налоговом кодексе Российской Федерации установлены общие положения и налоговый контроль, его формы и порядок осуществления.

Согласно положений ст. 82 НК РФ: «Налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном Кодексом» [3].

Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, плательщиков страховых взносов, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных налоговым кодексом.

Налоговые органы, таможенные органы, органы внутренних дел, следственные органы и органы управления государственными внебюджетными фондами Российской Федерации в порядке, определяемом по соглашению между ними, информируют друг друга об имеющихся у них материалах о нарушениях законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых ими налоговых проверках, а также осуществляют обмен другой необходимой информацией в целях исполнения возложенных на них задач.

Основной задачей Федеральной налоговой службы является осуществление функций по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей.

В рамках выполнения указанных функций в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах налоговые органы, в частности:

- осуществляют налоговый контроль путем проведения налоговых проверок, а также в других формах, предусмотренных Налоговым кодексом;
- контролируют выполнение кредитными организациями установленных Налоговым кодексом обязанностей в порядке, утверждаемом ФНС России по согласованию с Центральным банком Российской Федерации;
- контролируют своевременность представления налоговых деклараций;
- имеют право требовать от руководителей и других должностных лиц проверяемых организаций, а также от граждан устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, нарушений, связанных с исчислением и уплатой других обязательных платежей в бюджетную систему Российской Федерации, нарушений законодательства Российской Федерации, регулирующего предпринимательскую деятельность, а также контролировать выполнение указанных требований [25].

Также ФНС России является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств. В рамках выполнения указанной функции ФНС России контролирует своевременность и соблюдение порядка постановки налогоплательщиков на учет в налоговых органах, своевременность представления сведений об открытии и о закрытии счета в банке или иной кредитной организации, а также порядок открытия счета налогоплательщику.

Налоговый контроль осуществляется посредством налогового администрирования. Существуют следующие основные формы налогового администрирования:

- регистрация и учет налогоплательщиков;

- прием и обработка отчетности;
- учет налоговых поступлений и начисленных сумм, а также задолженности;
- контроль за своевременным поступлением платежей;
- камеральные налоговые проверки;
- выездные налоговые проверки;
- производство по делу о налоговом правонарушении;
- реализация материалов налоговых проверок;
- анализ эффективности налогового администрирования на всех уровнях управления.

Эффективная реализация функций и полномочий ФНС способствует урегулированию задолженности по налогам и сборам. Среди форм налогового контроля, перечисленных в статье 82 НК РФ, ведущую роль играют налоговые проверки. Налоговая проверка – это процессуальное действие налогового органа по контролю за правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты (перечисления) налогов и сборов. Данное действие осуществляется путем сопоставления фактических данных, полученных в результате налогового контроля, с данными налоговых деклараций, представленных в налоговые органы [48].

В зависимости от объема проверяемой документации и места проведения налоговой проверки они делятся на камеральные и выездные.

Целью камеральной проверки является контроль за соблюдением налогоплательщиком нормативно – правовых актов о налогах и сборах, выявление и предотвращение налоговых правонарушений взыскание сумм неуплаченных (не полностью уплаченных) налогов по выявленным правонарушениям, привлечение виновных лиц к ответственности за совершение налоговых правонарушений, а также подготовка необходимой информации для обеспечения рационального отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок [48].

Приемы и методы проведения камеральной налоговой проверки являются закрытой информацией, которая представляет собой основные способы определения занижения налогоплательщиком налогооблагаемой базы без проведения выездной налоговой проверки. При этом сопоставляется информация, представленная налогоплательщиком (его отчетность), с данными проведенных проверок налогоплательщика и информацией, поступающей (получаемой) из внешних источников.

Порядок проведения выездной налоговой проверки, а также требования к документам, принимаемым ИФНС России, определены в ст. 89 НК РФ: «... проверка проводится на территории налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. Если у проверяемого лица нет возможности предоставить помещение, выездная проверка может проводиться по месту нахождения налогового органа» [3].

Выездная проверка может проводиться по одному или нескольким налогам. По общему правилу может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено соответствующее решение. Однако если налогоплательщик представляет уточненную налоговую декларацию в рамках соответствующей выездной налоговой проверки, проверяется период, за который представлена корректирующая декларация, даже в том случае, если этот период находится за пределами трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

После завершения выездной проверки налоговый орган окончательно рассматривает материалы проверки с участием налогоплательщика и выносит соответствующее решение.

Контрольные мероприятия позволяют выявить занижение сумм налоговой базы, неуплату налогов и сборов, а также установить причины неуплаты (неполной уплаты) налогов и сборов по конкретно ному налогоплательщику.

Преднамеренный поиск способов ухода и уклонения от налогообложения, тем самым процветание теневой экономики, все это негативно сказывается на доходах государственного бюджета. Существующие меры по взысканию задолженности с налогоплательщиков с каждым годом теряют свою актуальность и необходима разработка новых мероприятий [33].

Неисполнение обязанности по уплате налога является основанием для применения мер принудительного исполнения обязанности по уплате налога, предусмотренных кодексом. Рассмотрим основные методы взыскания задолженности по налогам и сборам, указанные в Налоговом кодексе Российской Федерации. Согласно ст. 45 НК РФ: «в случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок производится взыскание налога в порядке, предусмотренном настоящим Кодексом» [3].

Порядок взыскания налога регламентируется разными положениями НК РФ в зависимости от вида налогоплательщика (рис. 1.3).

Однако, рассматривая указанные положения (рис. 1.3) отметим, что налогоплательщик имеет право погасить задолженность самостоятельно: налоги, пени, штрафы и т.п.

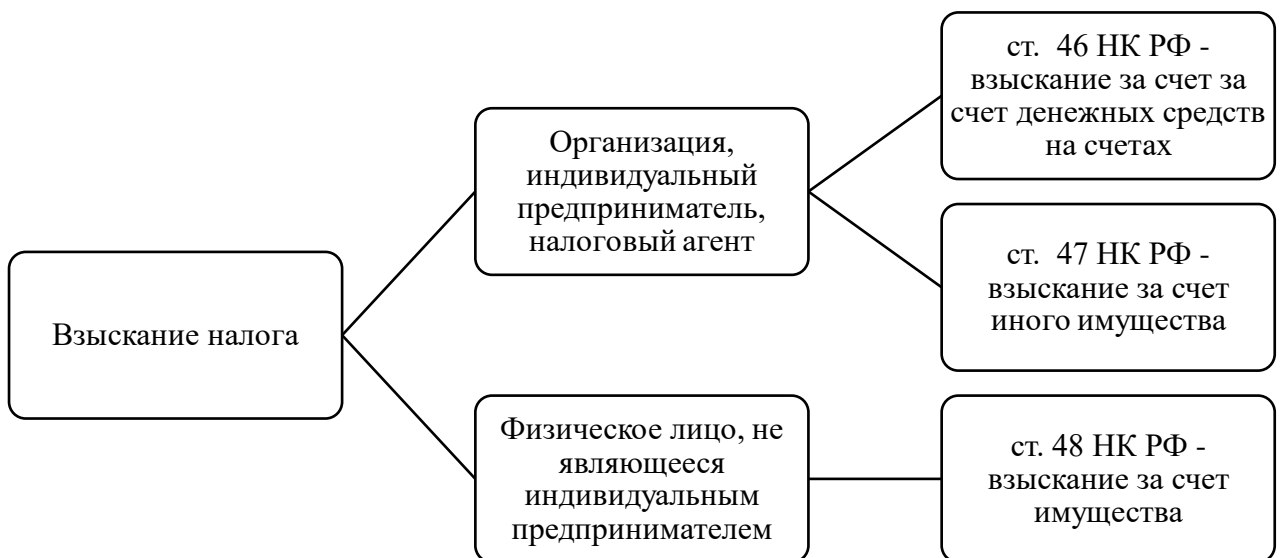


Рис. 1.3. Установление порядка взыскания налоговых платежей НК РФ.

При выявлении недоимки у налогоплательщика (в том числе в случае утраты права на реструктуризацию задолженности по налогам, сборам и задолженности по начисленным пеням, прекращения действия отсрочки, рассрочки, расторжения договора об инвестиционном налоговом кредите) налоговый орган формирует программными средствами документ о выявлении недоимки, по форме, утвержденной приказом ФНС России от 03.10.2012 №ММВ-7-8/662@ «Об утверждении форм документа о выявлении недоимки, требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа, а также документов, используемых налоговыми органами при применении обеспечительных мер и мер взыскания задолженности по обязательным платежам в бюджетную систему Российской Федерации» (зарегистрирован Министерством юстиции Российской Федерации 18.12.2012 № 26179), который хранится в налоговом органе.

Согласно позиции Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенной в Постановлении Пленума от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» под днем выявления недоимки следует понимать следующий день после наступления срока уплаты налога (авансового платежа), а в случае представления налоговой декларации (расчета авансового платежа) с нарушением установленных сроков - следующий день после ее представления [32].

При этом необходимо учитывать, что информация о денежных средствах, поступивших в бюджетную систему Российской Федерации, представляется органами Федерального казначейства в ФНС России, как правило, по истечении 4 дней со дня внесения налогоплательщиком денежных средств в банк.

И, соответственно, документ о выявлении недоимки у налогоплательщиков (плательщиков сборов, налоговых агентов) – организаций, индивидуальных предпринимателей или ответственного участника

консолидированной группы налогоплательщиков (далее – КГН), физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, формируется не позднее 5 рабочих дней со дня наступления срока уплаты налога (сбора).

В случае не поступления в срок, установленный законодательством о налогах и сборах, налоговой декларации (расчета) документ о выявлении недоимки формируется не позднее 5 рабочих дней со дня поступления в налоговый орган налоговой декларации (расчета).

После формирования документа о выявлении недоимки налоговым органом осуществляется анализ данных информационного ресурса местного уровня «Расчеты с бюджетом» о наличии у налогоплательщика переплаты и задолженности по одному виду налогов, а также пеням и штрафам с целью подтверждения наличия сумм излишне уплаченных обязательных платежей и проведения зачетов в соответствии с пунктом 5 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации [32].

В случае выявления недоимки налоговый орган приступает к взысканию задолженности по налогу и начисленных пеней. Основные этапы взыскания отражены на рис. 1.4. [28].

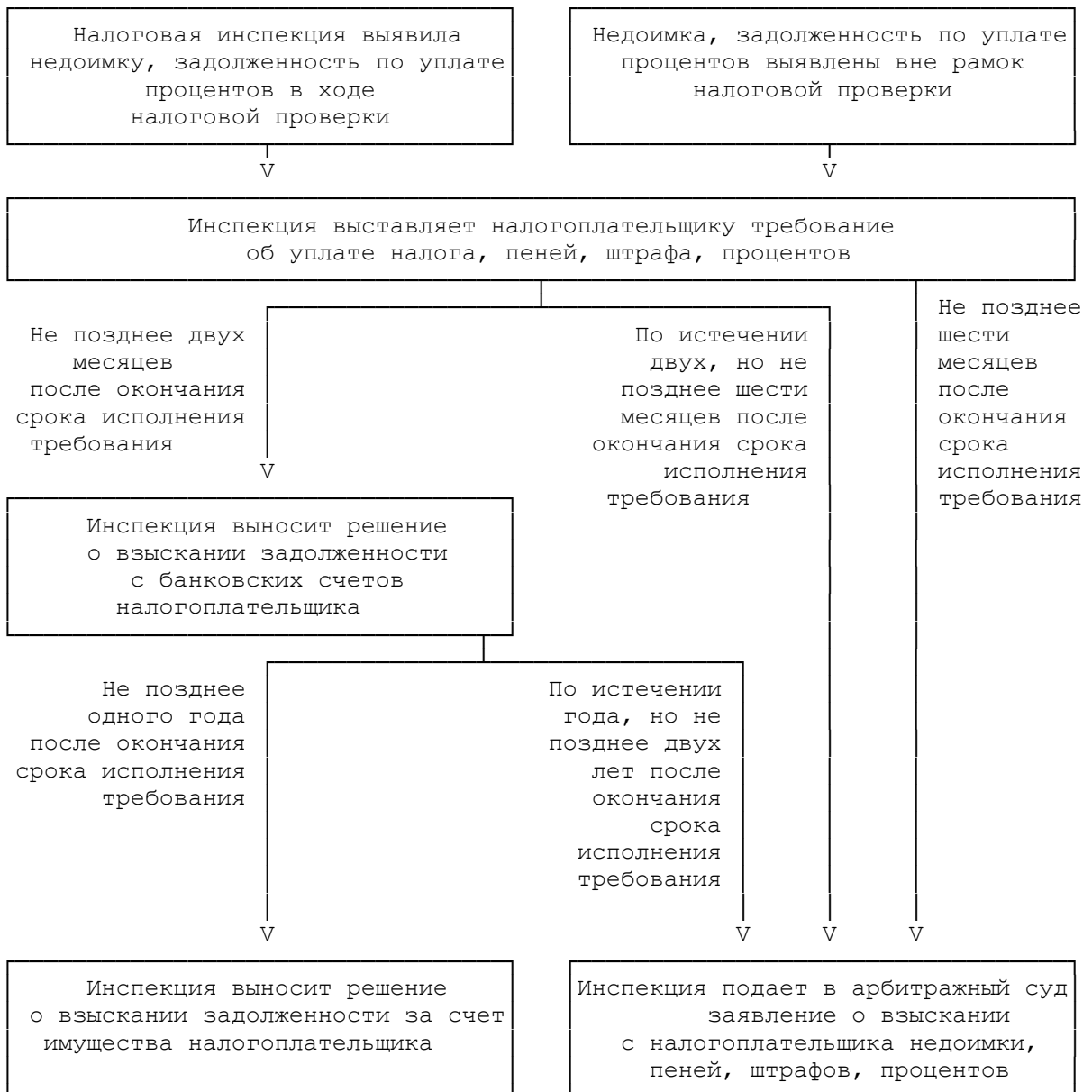


Рис. 1.4. Основные этапы взыскания налоговой задолженности

Рассмотрим порядок взыскания с налогоплательщика задолженности перед бюджетом поэтапно (рис. 1.4). В основном, недоимка по налогам выявляется налоговыми органами. После обнаружения данного факта налоговый орган должен выставить должнику требование об уплате налога, пеней, штрафов, процентов в следующие сроки [28]:

- если недоимка по налогу выявлена в ходе налоговой проверки, то не позднее 20 рабочих дней с того момента, когда вступило в силу решение, вынесенное по итогам проверки (пп. 2, 3 ст. 70);

- если недоимка выявлена вне рамок проверок налогоплательщика, то срок направления требования будет зависеть от суммы задолженности (пп. 1, 3 ст. 70, п. 10 ст. 101.4 НК РФ). Так, при задолженности в 500 рублей и более требование должно быть направлено в течение 3 месяцев со дня выявления недоимки, а при задолженности менее 500 рублей — в течение 1 года со дня выявления недоимки.

Налогоплательщик обязан исполнить предъявленное требование в течение указанного в нём срока. Данная процедура носит характер «досудебного урегулирования налоговых споров». То есть, до обращения в суд налоговый орган предлагает лицу, привлекаемому к ответственности за совершение налогового правонарушения, добровольно уплатить соответствующую сумму налоговой санкции. Общий срок погашения задолженности по требованию составляет 8 рабочих дней с момента получения если иное не установлено в самом требовании [29].

Если требование должником не исполняется, то налоговые органы переходят к принудительному взысканию сумм задолженности.

В зависимости от категории налогоплательщика в соответствии с положениями Налогового кодекса Инспекциями ФНС применяются разные мероприятия по принудительному взысканию задолженности (рис. 1.5).

Если требование должником не исполняется, то согласно п. 3 ст. 46 НК РФ по истечении срока уплаты по требованию, но не позднее 2 месяцев после окончания срока исполнения требования налоговым органом выносится решение о том, чтобы взыскать задолженность со счетов должника, открытых в банковских и кредитных учреждениях.

Отметим, что если речь идет о консолидированной группе налогоплательщиков, то срок вынесения указанного решения налоговым органом продлевается до 6 месяцев с того момента, когда истек срок исполнения требования, направленного ответственному участнику группы

(подп. 5 п. 11 ст. 46 НК РФ). Порядок взыскания задолженности со счетов налогоплательщика регламентируется ст. 46 НК РФ [33].



Рис. 1.5. Схема осуществления налоговыми органами мер принудительного взыскания задолженности с налогоплательщиков не исполнивших свою обязанность по уплате обязательных платежей

В срок не позднее 6 месяцев после окончания срока исполнения требования об уплате задолженности налоговый орган вправе подать заявление в арбитражный суд на взыскание с налогоплательщика необходимой суммы задолженности. Однако, если инспекция по уважительным причинам пропустила срок подачи данного заявления, суд может восстановить его.

Если денежных средств на банковских счетах нет или их недостаточно для погашения задолженности, тогда инспекция не позднее 1 года после окончания срока исполнения требования об уплате задолженности выносит

решение о ее взыскании за счет имущества налогоплательщика. Взыскание задолженности за счет имущества производится в порядке, предусмотренном ст. 47 НК РФ [15].

Если срок исковой давности по задолженности перед бюджетом истек, то налоговики не смогут обязать должника заплатить недоимку, несмотря на то что задолженность так и будет числиться за ним. Однако если такая задолженность будет признана безнадежной к взысканию, то она может быть исключена из карточки по расчетам с бюджетом.

Однако не каждая задолженность может быть списана налоговым органом. Ст. 32. НК РФ «Обязанности налоговых органов» предусмотрено, что «если в течение 2 месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога, направленного налогоплательщику ... не уплачены в полном объеме указанные суммы недоимки, размер которой позволяет предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, налоговые органы обязаны направить материалы в следственные органы, уполномоченные производить предварительное следствие по уголовным делам о преступлениях, предусмотренных ст. 198 - 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации, для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.» [11].

Таким образом, в первой части НК РФ установлено понятие налогового контроля и методы, способы, порядок его осуществления. Основной задачей ФНС и является осуществление функций по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджет налогов и сборов. Налоговый контроль осуществляется посредством налогового администрирования, включающего все этапы взаимодействия с налогоплательщиком на протяжении всей его деятельности от регистрации и учета налогоплательщиков и приема и обработки отчетности до реализации материалов налоговых проверок и анализ эффективности налогового администрирования на всех уровнях управления. Наиболее действенными

формами налогового контроля являются камеральные и выездные налоговые проверки.

ГЛАВА 2. МЕРОПРИЯТИЯ ПО СНИЖЕНИЮ ЗАДОЛЖЕННОСТИ ПО НАЛОГАМ И СБОРАМ

2.1. Анализ структуры задолженности по налогам и сборам

Налоговая задолженность является негативным экономическим фактором, и растущее из года в год ее абсолютное значение остается серьезной проблемой, ограничивающей объем финансовых ресурсов страны в целом и возможности решения социальных программ. Поставив в число наиболее значимых направлений работу по взысканию налоговой задолженности, налоговая служба в 2010 году прервала тенденцию ее роста. Задолженность по налогам постепенно снижалась и до 2009 года, однако в период мирового экономического кризиса произошел ее значительный рост, в том числе в 2009 году - на 167 млрд. руб. В последствии в 2010 году ФНС удалось добиться ее снижения на 95 млрд. руб., или на 7%, в результате чего на 1 января 2011 года задолженность составила 1276 млрд. руб. Налоговая задолженность организаций формировалась под воздействием различных причин, которые в то или иное время в большей или меньшей степени воздействовали на ее величину. При этом анализ причин образования налоговой задолженности дает возможность не только классифицировать причины роста неплатежей, но и определить некоторые меры по их устранению. Данные меры сами по себе не приведут к полному уничтожению налоговой задолженности, но в совокупности с другими действиями федеральных властей по формированию механизма регулирования налоговой задолженности, как административного, так и экономического характера позволят снизить уровень задолженности по налоговым обязательствам. Первоначальными причинами возникновения налоговой задолженности хозяйствующих субъектов перед бюджетами всех уровней явилось ухудшения финансового состояния налогоплательщиков, в

результате общего экономического кризиса в стране. Кроме того, на возникновение и увеличение налоговой задолженности юридических лиц повлиял высокий уровень налоговой нагрузки, зафиксированный до начала налоговой реформы 2001-2002 гг. и составляющий примерно 45-60% доходов, в зависимости от отраслевой принадлежности хозяйствующего субъекта [24].

Росту неплатежей способствовала также низкая эффективность судебной системы, уровень налоговой дисциплины предприятий-налогоплательщиков и другие социально-экономические причины. Кроме общих экономических причин, влияющих на образование налоговой задолженности, необходимо выделить специфические причины организационно-управленческого характера действий налоговых органов. Специфические факторы, способствующие росту налоговой задолженности можно подразделить на три основных блока: - задолженность, в виде суммы доначисленных налогов в результате проведенных мероприятий налогового контроля; - неуплата текущих (авансовых) платежей; - задолженность, принятая в связи с изменением места учета налогоплательщика. Анализируя влияния специфических причин, способствующих росту налоговой задолженности по Сибирскому Федеральному Округу было установлено, что основная доля в составе совокупной налоговой задолженности приходится на доначисленные налоги, пени, штрафы по актам налоговых проверок. При этом практика показывает, что количество доначисленных налогов часто расходится с той суммой, которая впоследствии поступит от организации в бюджет и внебюджетные фонды [35].

Степень взыскания начисленных платежей в консолидированный бюджет РФ крайне низкая и в анализируемом периоде не превышает 45%. Это означает, что более половины дополнительно начисленных налоговых платежей не поступает в бюджетную систему РФ. Вместе с тем, показатель отношения сумм взысканных платежей по результатам камеральных и выездных проверок к сумме доначисленных платежей по результатам проверок, решения по которым вступили в силу входит в показатели эффективности работы налоговых органов

и учитывается при материальном стимулировании работников. Урегулированная сумма налоговой задолженности, взыскание которой приостановлено по решению суда или вышестоящего налогового органа составляет примерно 55% от всей суммы задолженности.

Другой фактор, такой как неуплата текущих (авансовых) платежей, также способствует увеличению совокупной задолженности. Из данной суммы обеспечено мерами принудительного взыскания 93%. Наличие задолженности, право на взыскание, которой утрачено налоговыми органами, является самым негативным фактором в системе налогового администрирования. В своем Докладе «Об итогах работы ФНС России за 2010 год и основных задачах на 2011 год» руководитель ФНС России М.В. Мишустин сказал следующее «...совершенно недопустимо, когда из-за халатности, нарушая нормативные сроки, налоговые органы теряют право на взыскание задолженности» [34].

Основной причиной утраты права на взыскание задолженности, является нарушение сроков предусмотренных Налоговым Кодексом, как при направлении требований об уплате в соответствии со ст. 69, 70 НК РФ, так и при принятии решений о взыскании налога, сбора, пени, штрафа в соответствии со ст. 46, 47, 48 НК РФ. При этом нарушение сроков направления требований об уплате налогов, сборов, штрафов и пеней происходит, как правило, из-за несвоевременного или недостоверного ввода в систему электронной обработки данных по результатам контрольной работы. Вместе с тем, нарушение сроков предусмотренных Налоговым Кодексом происходит не только в связи с «халатностью» сотрудников налоговых органов. Так, основной причиной не применения меры принудительного взыскания в соответствии со ст. 47 НК РФ является приоритетное направление в Службу судебных приставов решений на сумму задолженности более 1 тыс. руб., обусловленное большим объемом и трудоемкостью работ, а также необходимостью отслеживать ход исполнительных производств по всем направленным ранее и не оконченным постановлениям. Кроме того, не направляются и решения в отношении

налогоплательщиков, по которым Службой судебных приставов возвращались ранее направленные постановления без исполнения в связи отсутствием у этих должников имущества, на которое возможно обратить взыскание. Не приняты решения о взыскании задолженности за счет денежных средств должника в соответствии со ст. 46 НК РФ в отношении бюджетных организаций не имеющих расчетных счетов. Также имеют место случаи несвоевременного поступления решений по результатам налоговых проверок из налоговых органов других субъектов Российской Федерации.

Приведенные данные о значительной сумме налоговой задолженности сохраняющейся на протяжении последних лет, как по Российской Федерации в целом, так и по отдельным ее округам свидетельствуют о том, что существующий организационно-экономический механизм взыскания совокупной задолженности по налоговым платежам недостаточно эффективен.

В период с 2010 г. по настоящее время проводилось значительное количество мероприятий, направленных на улучшение налогового администрирования, устранения разногласий в прочтении законодательства, урегулированию задолженности. Действия налоговых органов тесно связаны с иными государственными структурами и службами.

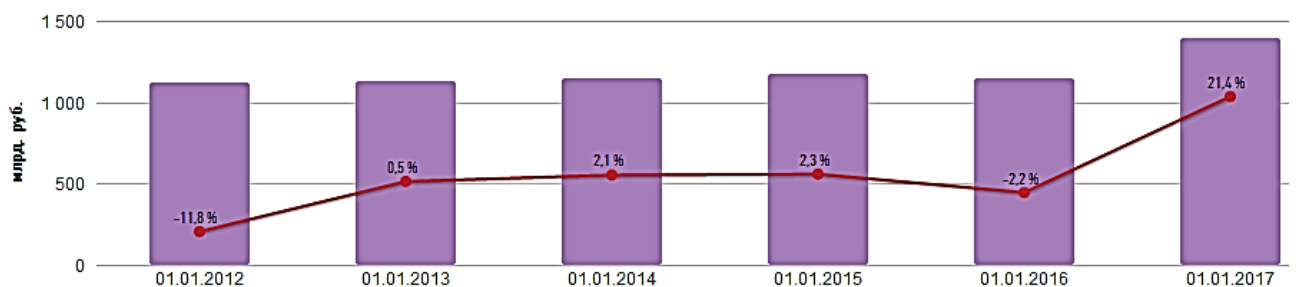


Рис. 2.1. Динамика совокупной задолженности по состоянию на 1 января 2017г.

Показатели рис. 2.1. свидетельствуют, что в период 2010-2016 гг. в Российской Федерации наблюдался период экономической нестабильности. Введение экономических санкций против России повлекло за собой ухудшение финансового состояния значительного сектора экономики. Снижение выручки,

рост затрат на осуществление производственной деятельности, удорожание заемного капитала и другие политические и социально-экономические факторы способствовали снижению эффективности проводимых мероприятий.

Динамика совокупной задолженности по налогам и сборам в Российской Федерации на основании данных сайта ФНС РФ nalog.ru в разделе «Статистика и аналитика» (Отчет ФНС по форме № 4-НМ) представлена в табл. 2.1.

Таблица 2.1

Динамика по видам задолженности по налогам и сборам в бюджетную систему Российской Федерации

млрд. руб.

Вид задолженности	На 01.01. 2015	На 01.01. 2016	На 01.12. 2016	Изменения					
				01.01.2016 к 01.01.2015		01.12.2016 к 01.01.2016		01.12.2016 к 01.01.2015	
				Абс. (+/-)	Относ. (%)	Абс. (+/-)	Относ. (%)	Абс. (+/-)	Относ. (%)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Совокупная задолженность в бюджет, в т.ч.:	1181,5	1155,2	1360,3	-26,3	-2,2	205,1	17,8	178,8	15,1
1. Задолженность по налогам и сборам всего, в том числе:	802,7	827,3	985,5	24,6	3,1	158,2	19,1	182,8	22,8
Возможная к взысканию задолженность:	793,6	820,5	979,2	26,9	3,4	158,7	19,3	185,6	23,4
- недоимка организаций и индивидуальных предпринимателей, находящихся в процедуре банкротства	430,3	461,4	550,9	31,1	7,2	89,5	19,4	120,6	28,0
- урегулированная задолженность	363,3	359,1	428,3	-4,2	-1,2	69,2	19,3	65,0	17,9
Задолженность невозможная к взысканию	9,1	6,8	6,3	-2,3	-25,3	-0,5	-7,4	-2,8	-30,8
2. Задолженность по пеням и налоговым санкциям	378,8	327,9	374,8	-50,9	-13,4	46,9	14,3	-4,0	-1,1

По данным табл. 2.1 видно, что на 01.12.2016 г. совокупная задолженность в бюджет составляет 1360,3 млрд. руб., из которой большую

часть составляют недоимки по налогам и сборам – 985,5 млрд. руб. (72,4% от общей задолженности перед бюджетом), при сумме пеней 374,8 млрд руб. (27,6% от общей задолженности перед бюджетом). В составе совокупной задолженности преобладает задолженность возможная к взысканию, которая к тому же имеет тенденции роста. Так на 01.01.2015 г. сумма возможной к взысканию задолженности составляла 896,7 млрд руб., а на 01.12.2016 г. – 979,2 млрд. руб. (больше на 9,2%) [54].

Более половины возможной к взысканию задолженности числится за организациями, не представляющими отчетность и юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями, находящимися в процедуре банкротства. Динамика показателя по данному виду задолженности изменчива, но за исследуемый период он увеличился на 17,8 млрд руб. (или на 3,3%). Растет и сумма урегулированной задолженности.

В течение календарного года размер задолженности также меняется. Динамика совокупной задолженности на примере первого полугодия 2015 г. представлена на рис. 2.2.

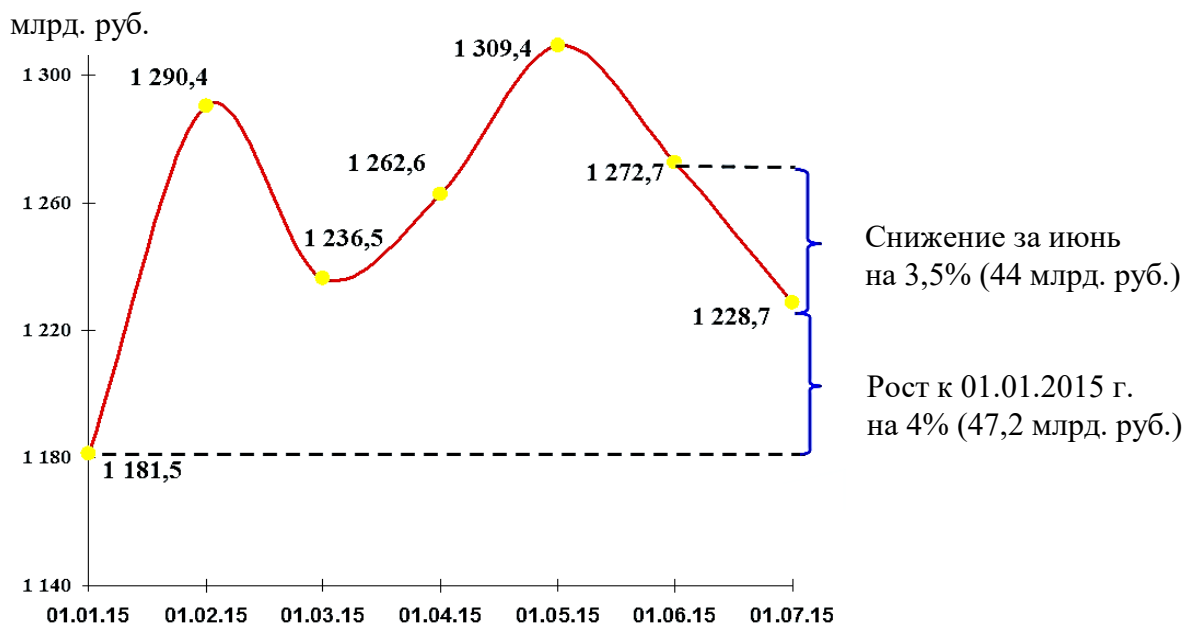


Рис. 2.2. Динамика совокупной задолженности в бюджетную систему Российской Федерации

На динамику задолженности в течение года (рис. 2.2) оказывают влияние не только экономические показатели деятельности хозяйствующих субъектов, но и установленные НК РФ сроки представления налоговой отчетности, в зависимости от которых происходит отражение начисленных сумм в налоговых органах и возникновение права на проведение выездных проверок.

В основу деятельности механизма по урегулированию сумм недоимок входит не только принудительная форма взыскания сумм задолженности, в которой используются инструменты в строго регламентированных законом рамках взыскания, но и обеспечительная, предупредительная форма, позволяющая оптимально формировать и координировать налоговые отношения в целях снижения сумм налоговой задолженности.

При поиске способов снижения налоговой задолженности необходимо изучить и ее структуру по видам налогов (рис. 2.3)

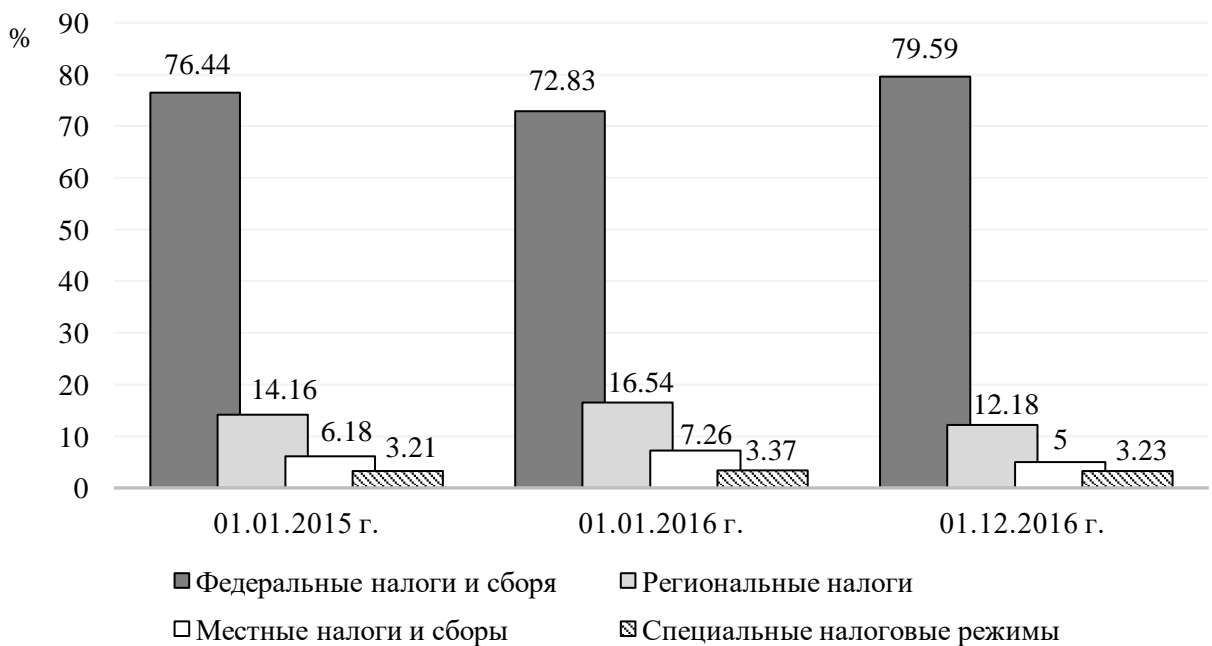


Рис. 2.3. Структура совокупной задолженности в бюджетную систему Российской Федерации

Проводя анализ результатов, представленных на рис. 2.2, можно сделать вывод, что наибольшая доля задолженности приходится на федеральные налоги 72,83 – 79,59 %. Данные значения обусловлены нормативно правовым регулированием налогов и классификацией установленной НК РФ, согласно которой, по состоянию на 1 января 2017 из 14 установленных налогов и сборов: 8 федеральных налогов и сборов, 3 региональных налога, 3 местных налога и сбора. Специальные налоговые режимы регулируются отдельно, из 5 установленных – 4 применяются организациями и индивидуальными предпринимателями – субъектами малого и среднего бизнеса.

Кроме того, с 1 января 2017 г. в администрирование ФНС переданы обязательные страховые взносы, которые не отнесены, как и специальные налоговые режимы, к какому-либо уровню регулирования.

Анализ задолженности по видам налогов и сборов в динамике представлен в табл. 2.2.

На основании исследования, приведенного в табл. 2.2 можно сделать следующие выводы. Задолженность по налогам и сборам в консолидированный бюджет на 01.12.2016 г. составила 985,5 млрд. руб. По составу недоимка по налогам выглядит следующим образом:

- по федеральным налогам – 784,4 млрд. руб. (79,59%);
- по региональным налогам – 120,0 млрд. руб. (12,18%);
- по местным налогам – 49,3 млрд. руб. (5,0%);
- по специальным налоговым режимам – 31,8 млрд. руб. (3,23%).

По сравнению с данными на 01.01.2015 недоимка возросла на 182,8 млрд. руб. Рост произошел по всем видам налогов и сборов, за исключением налога на прибыль и местных налогов, по которым наблюдается незначительное снижение недоимки с 01.01.2015 г. по 01.12.2016 г. на 0,6 – 0,8% [54].

Динамика по видам задолженности по налогам и сборам в бюджетную систему
Российской Федерации

млрд. руб.

Вид задолженности	На 01.01. 2015	На 01.01. 2016	На 01.12. 2016	Изменения					
				01.01.2016 к 01.01.2015		01.12.2016 к 01.01.2016		01.12.2016 к 01.01.2015	
				Абс. (+/-)	Относ. (%)	Абс. (+/-)	Относ. (%)	Абс. (+/-)	Относ. (%)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Задолженность по налогам и сборам всего, в том числе:	802,7	827,3	985,5	24,6	3,1	158,2	19,1	182,8	22,8
1. федеральным налогами и сборами всего	613,6	602,5	784,4	-11,1	-1,8	181,9	30,2	170,8	27,8
налог на прибыль организаций	137,7	113,6	136,6	-24,1	-17,5	23,0	20,2	-1,1	-0,8
налог на добавленную стоимость	368,0	375,5	478,3	7,5	2,0	102,8	27,4	110,3	30,0
акцизы	53,7	45,5	85,0	-8,2	-15,3	39,5	86,8	31,3	58,3
платежи за пользование природными ресурсами	4,7	13,8	6,3	9,1	193,6	-7,5	-54,3	1,6	34,0
остальные федеральные налоги и сборы	49,5	54,1	78,2	4,6	9,3	24,1	44,5	28,7	58,0
2. региональным налогам и сборам	113,7	136,8	120,0	23,1	20,3	-16,8	-12,3	6,3	5,5
3. местным налогам и сборам	49,6	60,1	49,3	10,5	21,2	-10,8	-18,0	-0,3	-0,6
4. налогам со специальным налоговым режимом	25,8	27,9	31,8	2,1	8,1	3,9	14,0	6,0	23,3

По федеральным налогам и сборам в сравнении 2016 с 2015 гг. недоимка возросла на 170,8 млрд. руб., так, например, по налогу на добавленную стоимость недоимка возросла на 110,3 млрд. руб. (или на 30,0%). По акцизам задолженность перед бюджетом выросла на 31,3 млрд. руб. (или на 58,3%). Резкий скачок прироста недоимки по НДС и акцизам связан с проведением

контрольных мероприятий и улучшения их администрирования со стороны налоговых органов.

Таким образом, многообразие причин формирования налоговой задолженности требует комплексного подхода к их устранению, в том числе изменений в налоговом законодательстве. При этом государство, используя различные механизмы, может и должно регулировать размер налоговой задолженности, во избежание отрицательных последствий для экономики страны.

2.2. Порядок взыскания недоимок с физических лиц с привлечением работодателей

При исследовании причин возникновения недоимок по налогам и сборам определена необходимость проведения мероприятий по совершенствованию налогового администрирования при собираемости и взыскании налоговых платежей.

В отношении налога на доходы физических лиц всегда возникает много спорных ситуаций в связи с большим кругом налогоплательщиков и возможностью / обязанностью его уплаты как налоговыми агентами, так и непосредственно физическими лицами.

В отношении зачета задолженности организаций по НДФЛ и переплаты по иным налогам в бюджет высказывались достаточно противоречивые мнения Минфина и ФНС России. Долгое время финансовое ведомство выступало против такого зачета. Ведь налог на прибыль удерживается из прибыли организации, а сумму НДФЛ она как налоговый агент удерживает из доходов физических лиц. Запрет касался зачета как в счет погашения недоимки, так и в счет предстоящих платежей по НДФЛ. В случае возникновения переплаты по налогу на прибыль Минфин России рекомендовал организациям подавать в

налоговую инспекцию заявление о возврате излишне уплаченной суммы налога [41].

Существуют также ответы финансового ведомства, где оно оставляет налогоплательщикам право самим сделать вывод о возможности зачета.

Такая позиция не находила понимания у судей. Арбитры считали, что сумму излишне уплаченного налога на прибыль можно зачесть в счет погашения недоимки по НДФЛ. В результате организация добилась своего через суд. Однако решения высшего суда по данному вопросу не было и вопрос о возможности зачета долгое время был спорным.

В 2016 г. в письме Минфина России от 25.03.2016 № 03-02-07/1/19163 была отражена следующая позиция по вопросу о зачете суммы излишне уплаченного налога на прибыль организаций в счет погашения недоимки по НДФЛ. Теперь финансовое ведомство считает такой зачет возможным [36].

Сумму налога или авансового платежа, излишне уплаченного в бюджет РФ, можно зачесть (ст. 78 НК РФ):

- в счет предстоящих платежей по этому или иным налогам;
- в счет погашения недоимки по иным налогам;
- в счет погашения задолженности по пеням и штрафам за налоговые правонарушения.

Если излишне уплачен федеральный налог, то зачесть его можно в счет погашения недоимки по иным федеральным налогам, а также по пеням, начисленным по федеральным налогам. При этом, по мнению Минфина России, не имеет значения тот факт, что федеральные налоги зачисляются в разные бюджеты бюджетной системы РФ (абз. 2 п. 1 ст. 78 НК РФ).

В 2014-2015 гг. со стороны налоговых органов проводились различные действия по урегулированию задолженностей по налогам и сборам.

Инициатива налоговой службы о привлечении к сбору налогов работодателей в отношении их работников, имеющих задолженность по имущественным налогам и «личному» НДФЛ, не стала неожиданностью.

Процедурные вопросы взыскания такой задолженности изложены в письмах ФНС России от 21.10.15 г. № ГД-4-8/18401@ и № ГД-4-8/18402@. Проанализируем их.

Физические лица самостоятельно уплачивают имущественные налоги на основании полученного от налоговых органов «единого» налогового уведомления по форме, утвержденной приказом ФНС России от 25.12.14 г. № ММВ-7-11/673@. В этом уведомлении указываются суммы транспортного, земельного налогов и налога на имущество физических лиц. Кроме того, в определенных случаях для налогоплательщиков – физических лиц установлена обязанность с 1 января 2015 г. самостоятельно сообщать в налоговую инспекцию сведения о наличии у них объектов обложения названными налогами [18].

Согласно Федеральному закону от 23.11.15 г. № 320-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую НК РФ» срок уплаты имущественных налогов физическими лицами перенесен с 1 октября на 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Для повышения собираемости налогов и пополнения бюджета, что является функцией ФНС России, было решено привлечь работодателей к взысканию недоимки по налогам с их работников.

Процедура взыскания недоимки подробно описана в письмах ФНС России. Рассмотрим их.

1. Актуализация данных о месте жительства должника.

После наступления срока уплаты налогов по «единому» уведомлению и проверки информации об этой уплате налоговый орган не позднее 4 рабочих дней направляет в территориальный орган ФНС России запрос о получении актуальных сведений о месте жительства (пребывания) физического лица.

Такой запрос направляется только в отношении должников, имеющих сумму недоимки более 50 тыс. руб., причем направляется в пределах одного субъекта. Если у налогового органа имеются сведения о смене

налогоплательщиком места жительства (пребывания), то запрос направляется по новому месту жительства (пребывания) [3].

2. Зачет переплаты

В п. 2 письма ФНС России № ГД-4-8/18401@ налоговым органам рекомендовано на постоянной основе осуществлять анализ данных информационного ресурса местного уровня «Расчеты с бюджетом» о наличии у налогоплательщика излишне уплаченных сумм и задолженности по одному виду налогов, а также о пенях и штрафах с целью выявления излишне уплаченных сумм и проведения зачетов в соответствии с п. 5 ст. 78 НК РФ [26].

На практике распространена ситуация, когда физическое лицо – налогоплательщик оплачивает личные налоги, используя чужую банковскую карту, и считает свою налоговую обязанность исполненной. В письме Минфина России от 14.09.15 г. № 03-02-08/52779 разъяснено, что налогоплательщик должен по закону самостоятельно осуществить прямую обязанность по уплате налога, если в законодательстве о налогах и сборах не предусмотрено иное. Выполнение данной обязанности должно быть подтверждено документально, т. е. налогоплательщику необходимо иметь документ, на основании которого он идентифицируется. А при уплате налога с применением чужой банковской карты такой документ отсутствует.

3. Формирование документа о выявлении недоимки

Проведя анализ и выявив недоимку у налогоплательщика, налоговый орган не позднее 5 рабочих дней после наступления срока уплаты имущественного налога формирует документ о выявлении такой недоимки – это внутренний документ, который составляется в одном экземпляре и хранится в налоговом органе [54].

4. Направление требования об уплате недоимки

Налоговый орган направляет физическому лицу требование об уплате налога, сбора, пени, штрафа, процентов (далее – требование). Сроки

направления требования зависят от суммы недоимки физического лица (табл. 2.3).

Таблица 2.3

Сроки направления требования об уплате недоимки

Общая сумма налога, сбора, пеней, штрафов, подлежащая включению в требование	Срок направления требования физическому лицу
1	2
Свыше 3 тыс. руб.	Не позднее 10 календарных дней со дня выявления недоимки
От 500 руб. до 3 тыс. руб.	Не ранее 1 месяца, но не позднее 2 месяцев со дня выявления недоимки
Не превышает 500 руб.	Не позднее 10 месяцев со дня выявления недоимки

Рассматривая информацию табл. 2.1, видим, что сроки направления требования об уплате налога зависят от суммы недоимки по налогам и сборам.

При взыскании налогов с физических лиц с помощью работодателя - о задолженности сотрудников по платежам в бюджет работодателя проинформируют. Способы и сроки информирования работодателя представлены в табл. 2.4

Таблица 2.4

Способы направления требования об уплате недоимки

Способ передачи требования	Форма и количество экземпляров требования
1	2
По телекоммуникационным каналам связи (порядок утвержден приказом ФНС России от 9.12.10 г. № ММВ-7-8/700@) либо через личный кабинет (порядок утвержден приказом ФНС России от 30.06.15 г. № ММВ-7-17/260@)	Составляется в одном экземпляре по форме, утвержденной приказом ФНС России от 3.10.12 г. № ММВ-7-8/662@. Информация о подтверждении отправки налогоплательщику требования хранится в налоговом органе
Вручение лично (под расписку) либо направление по почте заказным письмом	Составляется в двух экземплярах по форме, утвержденной приказом ФНС России от 3.10.12 г. № ММВ-7-8/662@. Один экземпляр вручается физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю), а второй (с подписью налогоплательщика, подтверждающей вручение, или с документом, подтверждающим дату направления требования по почте заказным письмом), хранится в налоговом органе

Из табл. 2.2 видно, что требование может направляться физическому лицу в электронной форме или иным способом (лично под расписку или по почте заказным письмом).

Срок исполнения требования рекомендовано устанавливать от 30 до 45 календарных дней.

5. Информирование должника

После истечения срока исполнения физическим лицом требования налоговый орган должен проинформировать должника (его законного или уполномоченного представителя) об имеющейся задолженности, если ее общая сумма, подлежащая взысканию, составляет более 10 тыс. руб., а для Москвы, Московской области, Санкт-Петербурга – более 50 тыс. руб.

Номер телефона физического лица устанавливается из любых доступных источников (в том числе справочников АТС), при этом налоговым органам рекомендовано звонить гражданам только в рабочие дни с 8 до 20 часов по местному времени и соблюдать положения Федерального закона от 27.07.06 г. № 152-ФЗ «О персональных данных» [42].

6. Информирование работодателя

По истечении срока исполнения требования, но не позднее одного месяца со дня истечения этого срока, налоговый орган информирует работодателя (при наличии сведений в налоговом органе) о сотрудниках, имеющих недоимку, т. е. работодателю направляется список работников-должников с указанием фамилии и инициалов физических лиц, задолженности (без наименования объекта налогообложения), а также контактных данных налогового органа.

Налоговые органы информируют работодателя письменно не реже одного раза в год по форме, образец которой приведен в письме ФНС России № ГД-4-8/18401@.

7. Формирование списка должников для проведения процедуры взыскания задолженности

На основании сформированных списков налогоплательщиков-должников налоговые органы передают в суд заявления о взыскании налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица в течение:

- 4 месяцев со дня, когда общая сумма недоимки лица превысила 3 тыс. руб. и по которым не были ранее направлены заявления о взыскании в суд общей юрисдикции;

- 3 месяцев со дня истечения трехлетнего срока со дня истечения срока исполнения самого раннего требования об уплате недоимки в случае, если такая сумма налогов, сборов, пеней, штрафов не превышает 3 тыс. руб.

8. Взаимодействие с органами регионального и местного самоуправления

Налоговый орган взаимодействует с органами регионального и местного самоуправления для оказания содействия в информировании физического лица об имеющейся у него задолженности по имущественным налогам. После вступления в законную силу судебного акта о взыскании недоимки за счет имущества физического лица налоговый орган передает сведения о задолженности для дальнейшего отражения справочно в Едином платежном документе (ЕПД) [44].

Таким образом, физическое лицо–должник появляется в справочнике ЕПД.

9. Направление документа работодателю для взыскания задолженности

Если сумма задолженности не превышает 25 тыс. руб., налоговые органы должны направить исполнительный лист (от судебных приставов) (ст. 9 Федерального закона от 2.10.07 г. № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве» (далее – Закон № 229-ФЗ) либо судебный приказ, вступивший в законную силу (минуя судебных приставов), в срок не позднее 10 рабочих дней в организацию (т.е. напрямую работодателю) или иному лицу, выплачивающим должнику заработную плату, пенсию, стипендию и другие периодические платежи.

До направления указанных документов налоговые органы должны запросить в ПФР информацию о страхователе, осуществляющем обязательные платежи (страховые взносы на обязательное пенсионное страхование).

Если общая сумма налога, сбора, пеней, штрафов, процентов, подлежащая взысканию с физического лица, превышает 200 тыс. руб. (для Москвы, Московской области, Санкт-Петербурга – 300 тыс. руб.), контроль за полнотой и качеством процедуры взыскания задолженности с этого налогоплательщика осуществляется управлениями ФНС России по субъектам РФ, если превышает 3 млн руб. – Управлением по работе с задолженностью ФНС России [42].

После получения от налоговых органов исполнительных документов работодатель должен удержать из заработной платы и иных выплат, причитающихся работнику-должнику, сумму налоговой задолженности. При этом работодателю необходимо учитывать некоторые ограничения:

- не со всех выплат может быть удержана задолженность работника по налогам;
- суммы недоимки взыскиваются с учетом ограничения размера удержаний из заработной платы;
- удержание суммы недоимки должно производиться в соответствии с установленной очередностью.

Так, взыскание задолженности не может быть обращено на некоторые виды доходов работников, перечень которых приведен в п. 1 ст. 101 Закона № 229-ФЗ, например выплаты в возмещение вреда, причиненного здоровью, в связи со смертью кормильца; выплаты лицам, получившим увечья при исполнении ими служебных обязанностей; выплаты в качестве алиментов, а также суммы, выплачиваемые на содержание несовершеннолетних детей в период розыска их родителей; компенсационные выплаты, установленные законодательством РФ о труде; пенсии по случаю потери кормильца, выплачиваемые за счет средств федерального бюджета; «детские пособия».

Статьей 138 ТК РФ установлено, что общий размер всех удержаний при каждой выплате заработной платы не может превышать 20%, а в случаях, предусмотренных федеральными законами, – 50% заработной платы, причитающейся работнику. Если удержания осуществляются по нескольким исполнительным документам, за работником должно быть сохранено 50% заработной платы.

Может возникнуть ситуация, когда у работника помимо «налоговой» задолженности имеется исполнительный лист по другим обязательствам, в частности по алиментам, кредитам, за коммунальные услуги и др. Если с учетом установленного ограничения размера удержаний из заработной платы ее сумма оказывается недостаточной для погашения задолженности по нескольким исполнительным листам, то указанная сумма распределяется между взыскателями в следующей очередности (п. 1 ст. 111 Закона № 229-ФЗ) [42]:

- в первую очередь удовлетворяются требования по взысканию алиментов, возмещению вреда, причиненного здоровью, возмещению вреда в связи со смертью кормильца, возмещению ущерба, причиненного преступлением, а также требования о компенсации морального вреда;
- во вторую – по выплате выходных пособий и оплате труда лиц, работающих (работавших) по трудовому договору, а также по выплате вознаграждений авторам результатов интеллектуальной деятельности;
- в третью – по обязательным платежам в бюджет и во внебюджетные фонды (т.е. «налоговая» задолженность);
- в четвертую – все остальные требования.

При распределении каждой удерживаемой с должника денежной суммы требования взыскателей каждой последующей очереди удовлетворяются после исполнения требований взыскателей предыдущей очереди в полном объеме (п. 2 ст. 111 Закона № 229-ФЗ).

Удержанную из заработной платы сумму «налоговой» недоимки следует перечислить налоговой инспекции в течение трех дней (п. 3 ст. 98 Закона № 229-ФЗ).

Бывает так, что работник уволился, а за ним сохраняется неисполненная обязанность по исполнительным документам. Тогда работодатель должен сообщить об этом в налоговую инспекцию и направить исполнительный документ с отметкой о произведенных суммах удержаний (п. 4 ст. 98 Закона № 229-ФЗ). Такое требование не распространяется на работодателей в отношении работников-должников, у которых задолженность по исполнительным документам погашена полностью.

Ответственность работодателя за нарушение законодательства об исполнительном производстве установлена в п. 3 ст. 17.14 КоАП РФ. Так, нарушение лицом, не являющимся должником, законодательства об исполнительном производстве, выразившееся в невыполнении законных требований судебного пристава-исполнителя, отказе от получения конфискованного имущества, представлении недостоверных сведений об имущественном положении должника, утрате исполнительного документа, несвоевременном отправлении исполнительного документа, неисполнении требований исполнительного документа, в том числе полученного от взыскателя, – влечет наложение административного штрафа на:

- граждан в размере от 2000 до 2500 руб.;
- должностных лиц – от 15 000 до 20 000 руб.;
- юридических лиц – от 50 000 до 100 000 руб [2].

В соответствии с п. 11 письма ФНС России № ГД-4-8/18402@ налоговые органы обязаны информировать службу судебных приставов о работодателях, не исполнивших исполнительный документ (т.е. не перечисливших денежные средства в счет погашения «налоговой» задолженности работников) свыше двух месяцев. Соответственно налагать административный штраф будет служба судебных приставов (п. 1 ст. 23.68 КоАП РФ). (9)

2.3. Анализ эффективности мероприятий по снижению задолженности

Анализ и оценка эффективности мероприятий по снижению задолженности напрямую связана с эффективностью государственного контроля (надзора), осуществляемого налоговыми органами.

Полнота удержанных сумм налогов, сборов, пеней и штрафов является приоритетным направлением в деятельности налоговых органов.

При осуществлении своей деятельности по контролю за полной и своевременностью исчисления уплаты налога, законодательство о налогах и сборах предполагает применение ряда мероприятий.

Выше уже говорилось, что наиболее распространёнными и эффективными в отношении зарегистрированных налогоплательщиков контрольными мероприятиями являются налоговые проверки. Проверки одновременно способствуют и выявлению недоимок по налогам и сборам и проведению процедур по их взысканию. При этом, объем существующих ограничений на проведение тех или иных процессуальных действий, напрямую зависит от вида проводимой проверки.

Большинство приемов и методов является закрытой для налогоплательщика информацией. Однако современное программное обеспечение применение систем телекоммуникационной передачи данных позволяет возможность проверки контрольных соотношений форм отчетности до момента их представления отчетности в налоговые органы.

На основании данных статистической отчетности ФНС по форме № 2-НК за 2014-2016 гг. проведем анализ динамики и структуры проводимых налоговых проверок и доначислений по их результатам (приложения 2-4). Анализ показателей контрольной деятельности ФНС представлены в табл. 2.5.

Сведения об организации и проведении камеральных и выездных проверок в
Российской Федерации за 2014-2016 гг.

Наименование показателей	Количество, тыс. единиц			Изменения					
	2014 г.	2015 г.	2016 г.	2015 / 2014		2016 / 2015		2016 / 2014	
				Абс. (+/-)	Отн. (%)	Абс. (+/-)	Отн. (%)	Абс. (+/-)	Отн. (%)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Камеральные проверки	32869,8	31932,3	39978	-937,5	-2,9	8045,7	25,2	7108,2	21,6
из них: выявившие нарушения	1963,5	1948,8	2254,5	-14,7	-0,7	305,7	15,7	291,0	14,8
Выездные проверки организаций, индивидуальных предпринимателей и других лиц, занимающихся частной практикой	34,2	29,4	24,9	-4,8	-14,0	-4,5	-15,3	-9,3	-27,2
из них: выявившие нарушения	33,8	29,1	24,7	-4,7	-13,9	-4,4	-15,1	-9,1	-26,9
организаций	29,5	26,2	22,6	-3,3	-11,2	-3,6	-13,7	-6,9	-23,4
из них: выявившие нарушения	29,1	25,9	22,4	-3,2	-11,0	-3,5	-13,5	-6,7	-23,0
индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой	4,8	3,2	2,3	-1,6	-33,3	-0,9	-28,1	-2,5	-52,1
из них: выявившие нарушения	4,7	3,2	2,3	-1,5	-31,9	-0,9	-28,1	-2,4	-51,1
Выездные проверки физических лиц (за исключением индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой)	1,6	1,3	1,2	-0,3	-18,8	-0,1	-7,7	-0,4	-25,0
из них: выявившие нарушения	1,5	1,2	1,1	-0,3	-20,0	-0,1	-8,3	-0,4	-26,7
Всего - выездные проверки организаций и физических лиц	35,8	30,7	26,1	-5,1	-14,2	-4,6	-15,0	-9,7	-27,1
из них: выявившие нарушения	35,3	30,3	25,8	-5,0	-14,2	-4,5	-14,9	-9,5	-26,9

Анализируя данные таблицы 2.5 можно сделать следующие выводы.
Камеральные проверки проводятся сплошным методом по всем

налогоплательщикам и по всем поданным декларациям, поэтому их количество значительно превышает количество выездных проверок. Количество камеральных проверок незначительно снизилось в 2015 г. по сравнению с 2014 г. на 938 тыс. единиц (или на 2,9%). Однако в 2016 г. их количество резко возросло на 8046 тыс. единиц (или на 25,2%) по сравнению с 2015 г. За исследуемый период прирост количества камеральных проверок составил 7108 тыс. единиц (21,6%) и составил 39978,0 тыс. единиц в 2014 г. вместо 39978,0 тыс. единиц. Это связано и с постановкой на учет новых налогоплательщиков в связи с усилением налогового администрирования и с изменениями в налоговом законодательстве.

При этом и растет количество выявленных правонарушений, что говорит о росте эффективности проведения камеральных проверок. Общий прирост за 2014-2016 гг. составил 291 тыс. правонарушений (14,8%).

Количество выездных проверок, напротив, сокращается. Если в 2014 г. их общее количество составляло 35,8 тыс. единиц, то в 2016 г. 26,1 тыс. единиц, что на 27,1 тыс. единиц меньше (или на 9,7%). Данная тенденция связана с более эффективной выборкой налогоплательщиков для проведения данных проверок, совершенствованием критериев для выборки. Закономерным является и снижение количества выездных проверок, по которым были выявлены правонарушения.

Для оценки эффективности проведения проверок необходимо исследовать суммы доначислений. Доначисления по результатам камеральных проверок в Российской Федерации за 2014 – 2016 гг. представлены на рис. 2.4.

Так, несмотря на прирост камеральных проверок в 2014-2016 гг. на 21,8% доначисления по их результатам выросли более чем в 2 раза. В 2014 г. Сумма доначислений была 488/51 млрд. руб., из которых 80,1% приходилось непосредственно на налоги и сборы, то в 2016 г. – 100147,8 млрд. руб. (75,5% - налоги и сборы).

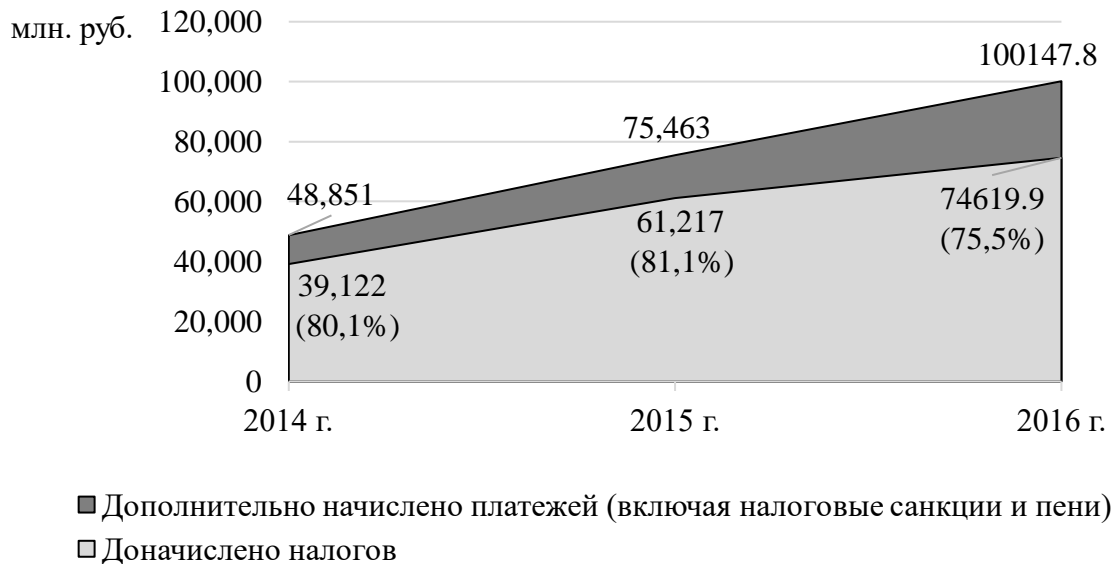


Рис. 2.4. Доначисления по результатам камеральных проверок в Российской Федерации за 2014 – 2016 гг.

Внедрение ФНС России риск - ориентированного подхода к проведению проверок, усиление аналитической составляющей в контрольной работе, а также применение новейших автоматизированных аналитических инструментов позволили значительно повысить эффективность камеральных налоговых проверок. Так, в 2016 году по сравнению с 2015 годом суммы дополнительно начисленных платежей по результатам камеральных налоговых проверок увеличились на 25,9% и составили 102,3 млрд. рублей. Эффективность одной камеральной проверки выросла на 8,9% и составила 45,4 тыс. руб. [21]

Результаты проведения выездных проверок представлены на рис. 2.5.

ФНС опубликованы общедоступные критерии отбора налогоплательщиков для выездных проверок (приложение 5). Для общего доступа предоставлена лишь часть критериев, полный перечень используется только налоговыми органами. В связи с проведением выборки налогоплательщиков, попадающих «в зону риска», имеющих большую вероятность наличия налоговых правонарушений по выездным проверкам,

несмотря на их низкое количество по сравнению с камеральными, суммы доначислений значительно выше (рис. 2.5).

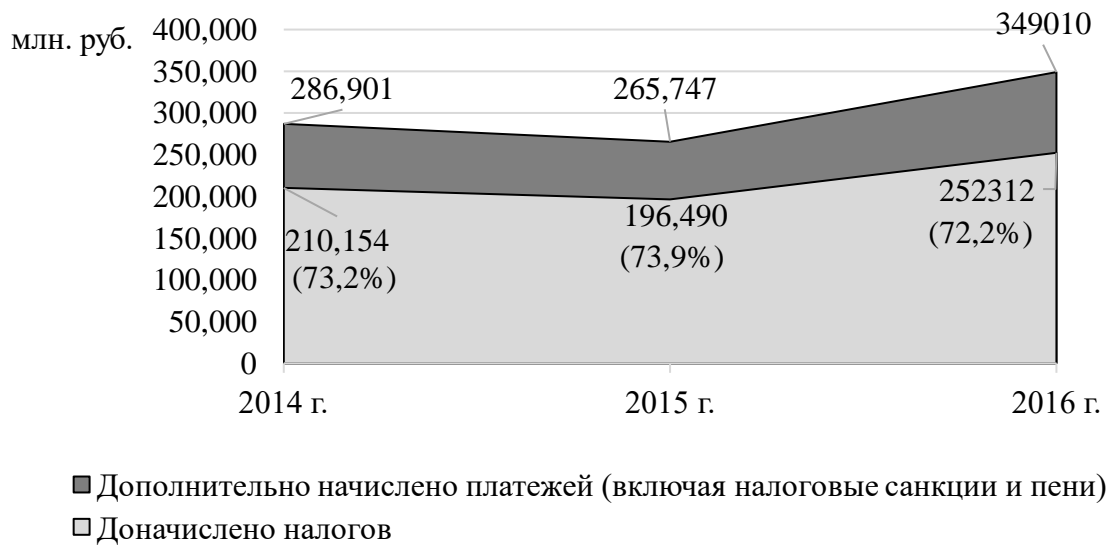


Рис. 2.5. Доначисления по результатам выездных проверок в Российской Федерации за 2014 – 2016 гг.

Суммы доначислений с 2015 г. - 286901 млн руб. значительно выросли к 2016 г. – 349010 млн. руб. Из общей суммы доначислений в течение исследуемого периода более 70% приходится непосредственно на доначисленные налоги и сборы.

Этому способствовало повышение аналитической составляющей при планировании налоговых проверок в целом по России, что позволило обеспечить рост эффективности налоговых проверок при одновременном снижении их количества.

В 2016 году по результатам контрольной работы в целом дополнительно начислено 454,8 млрд. рублей, что на 103,3 млрд. рублей, или на 29,4% больше, чем в 2015 году.

Согласно аналитическим данным ФНС, из общей суммы доначисленных платежей по результатам налоговых проверок основные доначисления произведены по налогу на добавленную стоимость – 209,1 млрд. рублей, налогу на прибыль организаций – 135,5 млрд. рублей [54].

Структура доначислений по видам налогов на примере 2016 г. представлена на рис. 2.6.

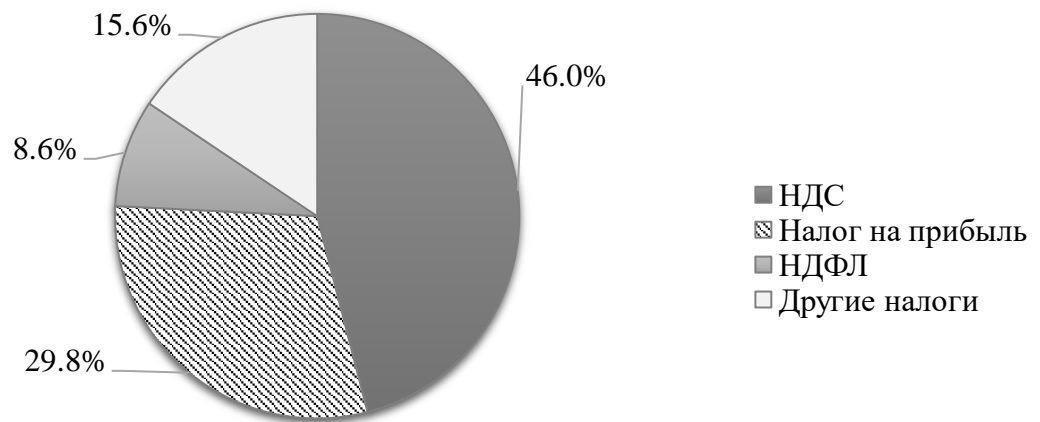


Рис. 2.6. Структура сумм доначисленных по результатам налоговых проверок платежей в России за 2016 г.

Из рисунка 2.6 видим, что наибольшая доля доначислений приходится на НДС. Эффективность проверок возмещения НДС выросла за счет внедрения с 01.10.2013 в эксплуатацию системы АСК «НДС».

За время использования АСК «НДС» в работе по контролю за возмещением НДС в 8 раз снизилось количество случаев заявления возмещения высокорисковыми организациями (с 791 в III квартале 2013 года до 101 во IV квартале 2016 года).

В целях контроля движения товара и формирования «цепочки» контрагентов в программном комплексе «АСК НДС-2» реализован инструментарий для выявления и пресечения схем уклонения от налогообложения.

Выявлены 31,1 тысячи деклараций с нарушениями, что составляет 2,1% от общего количества актуальных деклараций по НДС за IV квартал 2016 года.

Направлены 31,1 тысячи требований о представлении пояснений по контрольным соотношениям в адрес налогоплательщиков, в результате 17,4 тыс. налогоплательщиков представили уточненные декларации.

Введение новых систем контроля отразилось и на динамике поступлений НДС.

В 2016 году поступление НДС составило 2 657,4 млрд. рублей, что на 209,1 млрд. рублей, или на 8,5% больше, чем в 2015 году.

Наблюдаются положительные тенденции в контрольной работе налоговых органов, связанной с администрированием НДС.

Суммы взысканных платежей из сумм дополнительно начисленных платежей по результатам камеральных проверок деклараций по НДС в 2016 году выросли по сравнению с 2015 годом на 12,7% (или на 1,9 млрд. рублей) и составили 16,7 млрд. рублей [37].

С 2016 г. изменены подходы к планированию выездных налоговых проверок. В качестве объекта проверки ФНС России рассматривает не отдельно взятого налогоплательщика, а в целом отрасль (сегменты рынка).

Отбор налогоплательщиков, обладающих наибольшими рисками уклонения от уплаты налогов для включения в планы ВВП, позволил обеспечить рост эффективности одной выездной налоговой проверки с 8,9 млн. рублей в 2015 году до 13,7 млн. рублей в 2016 году (на 4,8 млн. рублей, или в 1,5 раза) при сокращении количества ВВП (с 30,7 тыс. в 2015 году до 26,0 тыс. в 2016 году).

В 2016 году реализация вышеуказанного отраслевого подхода к отбору объектов для проведения выездных проверок продолжилась.

Как показала практика, указанный подход позволяет выявлять макрориски, характерные для большинства участников рынка, и достаточно эффективно мотивировать налогоплательщиков к отказу от использования налоговой составляющей как элемента конкурентного преимущества [21].

Результатом контроля таких налогоплательщиков является «волновой» эффект по добровольному исполнению остальными налогоплательщиками своих обязательств.

Подобная модель взаимодействия с налогоплательщиками показала свою эффективность на примере рынка IT-дистрибуции и ювелирного рынка (встречи с представителями данных отраслей были проведены в 2015 году).

По результатам проведенной работы поступления текущих налоговых и таможенных платежей крупнейших дистрибьюторов электроники и бытовой техники в 2016 году возросли более чем в 4 раза. Аналогичная ситуация наблюдается и на рынке драгоценных металлов. В настоящее время практически до нуля снижено количество сомнительных операций с драгоценными металлами, осуществляемых кредитными организациями. По проверкам, проведенным в отношении участников вышеуказанных отраслей, отказавшихся самостоятельно уточнить налоговые обязательства, предъявлены налоговые претензии на сумму более 35 млрд. рублей

Также в 2016 году проведена серьезная работа по легализации теневого оборота алкогольной продукции. Проведенные мероприятия позволили не только локализовать схему уклонения от уплаты налогов, но и не допустить ее распространения в иных субъектах Российской Федерации.

Кроме того не менее значимым результатом проведенных мероприятий явилось массовое представление производителями крепкого алкоголя уточненных налоговых деклараций по всей России, увеличение налоговых обязательств, о чем свидетельствует, прежде всего, рост поступлений акцизов в бюджет [21].

Особо отметим, что в течение исследуемого периода растут не только суммы доначислений, но и суммы фактически взысканные с налогоплательщиков.

Так, по результатам выездных и камеральных налоговых проверок (рис. 2.7) в бюджет взыскано 216,8 млрд. рублей, что на 14,2%, или на 27,0 млрд. рублей больше, чем в 2015 году, в том числе по выездным налоговым проверкам - 172,9 млрд. руб., что на 19,6% больше, чем в 2015 году.

Одна результативная выездная проверка принесла в бюджет в среднем 6,7 млн. рублей, что в 1,4 раза больше, чем в 2015 году. При этом суммы

взысканных платежей из сумм дополнительно начисленных платежей по результатам камеральных проверок деклараций по НДС в 2015-2016 гг. выросли на 12,7% с 14,8 млрд руб. в 2015 г. до 16,7 млрд руб. в 2016 г. [21].

Для оценки эффективности процедур взыскания недоимок на налогам рассмотрим основные мероприятия за 2014 г. (рис. 2.8) и 2016 г. (рис. 2.9).

млрд. руб.

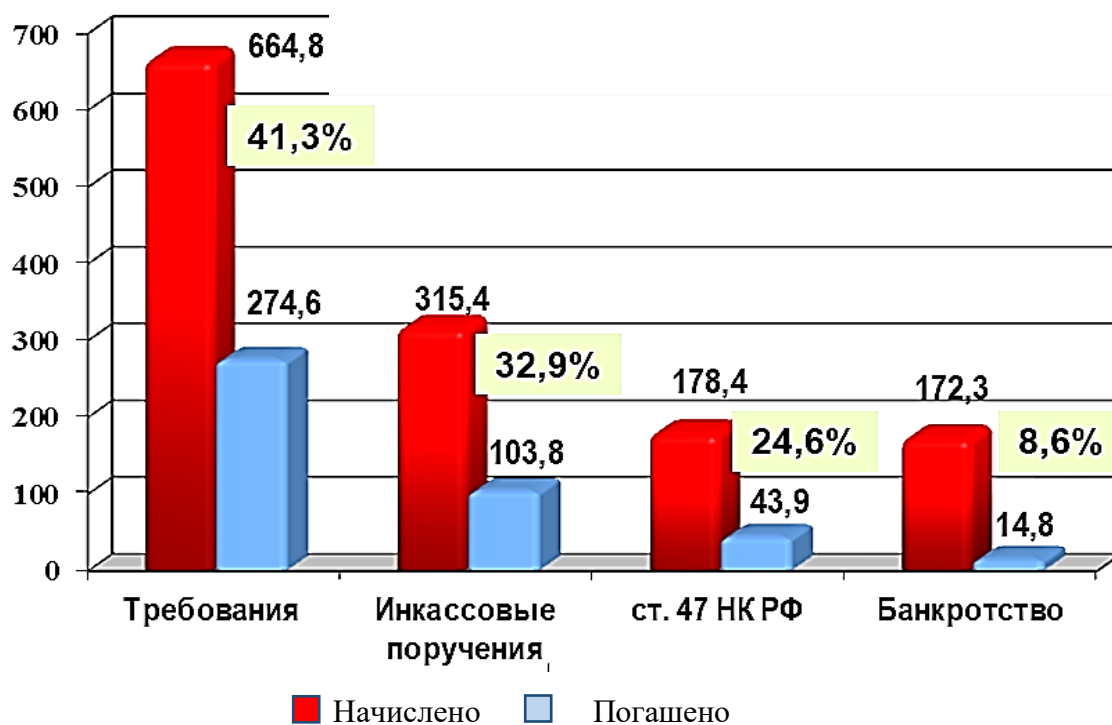


Рис. 2.8. Эффективность мер принудительного взыскания задолженности по состоянию за 2014 г.

Анализируя данные рис. 2.8. видно, что наиболее часто используется такая мера как выставление требований на уплату недоимок по налогам и сборам – 664,8 млрд. руб. Это связано с соблюдением требований налогового законодательства, поскольку данная мера является первичной при взыскании задолженности. В добровольном порядке налогоплательщиками погашено 41,3% требований. При неисполнении требований, налоговые органы направляют в банк инкассовые поручения для взыскания с расчётных счетов. В 2014 г. передано инкассовых поручений на сумму 315,4 млрд. руб., погашено 32,9% [21].

Если денежных средств недостаточно, или возникают иные обстоятельства применяются иные принудительные меры взыскания. Согласно ст. 47 НК РФ – взыскание за счет иного имущества получено в бюджет 43,9 млрд. руб., по результатам банкротства – 14,8 млрд. руб.

Примерно та же тенденция сохраняется и в 2016 г. (рис. 2.9)

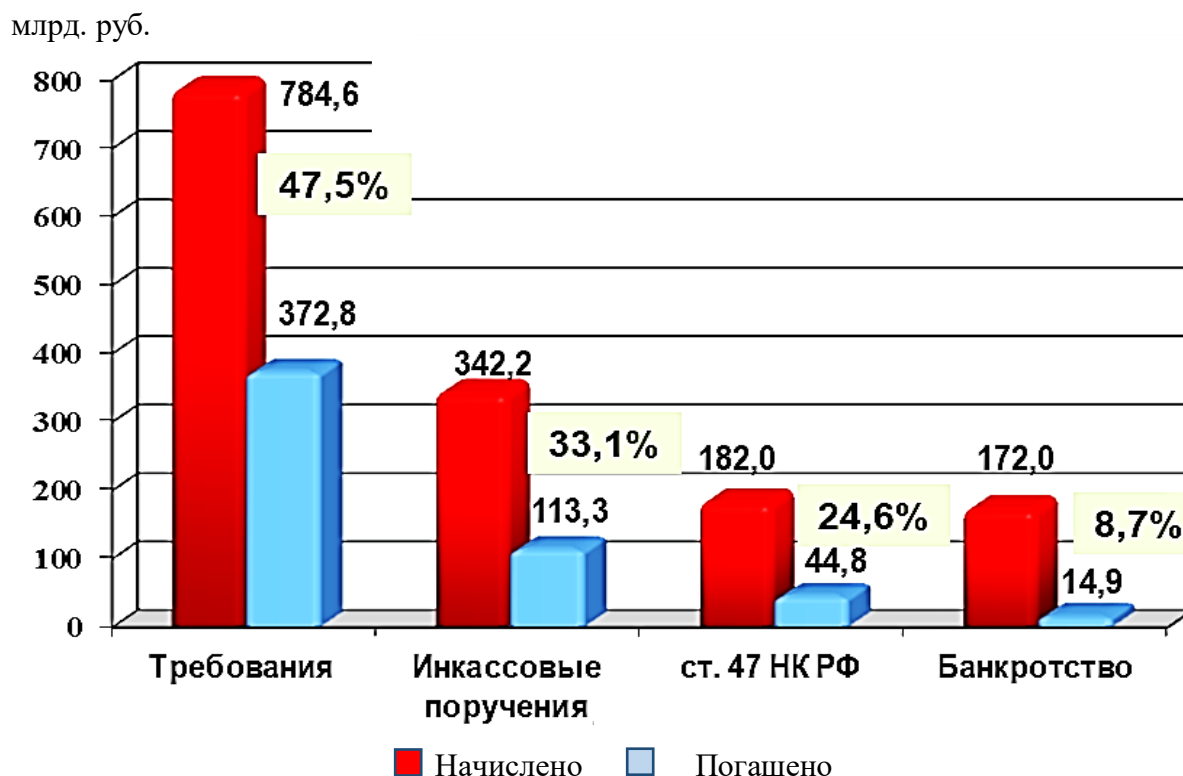


Рис. 2.9. Эффективность мер принудительного взыскания задолженности по состоянию за 2016 г.

Анализируя информацию (рис. 2.9) необходимо отметить, что в целях побуждения налогоплательщиков к добровольной уплате налоговых обязательств в 2016 году продолжилась практика проведения совещаний и встреч в формате «круглых столов» с представителями бизнес-сообщества определенных секторов экономики.

ФНС России 14.10.2016 было организовано заседание круглого стола по вопросу повышения прозрачности рыбной отрасли и исключения налоговой составляющей как возможности получения конкурентных преимуществ. В заседании круглого стола приняли участие представители Минсельхоза России, Россельхознадзора России, Росрыболовства России, ФСБ России, МВД России, Росфинмониторинга, ФТС России, отраслевых ассоциаций. В настоящее время аналогичная работа проводится на рынке фармацевтики и зерна.

По результатам выездных и камеральных налоговых проверок в бюджет поступило (взыскано) дополнительно начисленных платежей на сумму 216,8 млрд. рублей, что на 14,2%, или на 27,0 млрд. рублей больше, чем в 2015 году.

О положительных тенденциях в контрольной работе свидетельствует сокращение суммы уменьшенных платежей по решениям судебных и вышестоящих налоговых органов. Так, за 2016 год уменьшенные платежи по решениям судебных и вышестоящих налоговых органов.

Это свидетельствует как о повышении качества проведения контрольных мероприятий и сборе достаточной доказательственной базы по выявляемым правонарушениям, так и квалифицированном и профессиональном подходе по представлению интересов налоговых органов в суде.

К нарушителям законодательства о налогах и сборах налоговыми органами принимались также меры административного воздействия. Так, в отношении должностных лиц организаций, а также в отношении юридических лиц:

- количество протоколов об административных правонарушениях в области налогов и сборов, составленных в отношении должностных лиц организаций, составило 434,1 тыс. ед.;

- количество протоколов об административных правонарушениях против порядка управления, составленных в отношении должностных лиц организаций составило 13,8 тыс. ед.;

- количество протоколов об административных правонарушениях против порядка управления, составленных в отношении юридических лиц составило 0,9 тыс. единиц.

Подводя итоги оценки эффективности мероприятий, реализуемых ФНС, необходимо остановиться на исполнении доходной части бюджета по показателям, администрируемой налоговой службой.

Согласно доклада ФНС об итогах деятельности за 2016 г.: «Исполнение федерального бюджета по доходам, администрируемым Федеральной налоговой службой в 2016 г. составило сумме 6 929,1 млрд рублей, или 101,0%

к прогнозным показателям доходов федерального бюджета на 2016 год. Исполнение консолидированного бюджета России Федеральная (табл. 2.6) налоговая служба обеспечила 14 482,9 млрд. рублей, что составило 105,0%. Относительно поступлений 2015 г.» [21].

Таким образом, наиболее распространёнными и эффективными в отношении зарегистрированных налогоплательщиков контрольными мероприятиями являются налоговые проверки. Проверки одновременно способствуют и выявлению недоимок по налогам и сборам и проведению процедур по их взысканию. Повышение аналитической составляющей при планировании налоговых проверок позволило обеспечить рост эффективности налоговых проверок при одновременном снижении их количества.

При оценке эффективности процедур взыскания недоимок на налогам и сборам установлено, что наиболее эффективными мерами является направление требований на уплату налогов и сборов налогоплательщикам. В целях побуждения налогоплательщиков к добровольной уплате налоговых обязательств применяется практика проведения совещаний и встреч в формате «круглых столов» с представителями бизнес-сообщества определенных секторов экономики.

2.4. Направления совершенствования мероприятий по снижению налоговой задолженности в России

Рассмотрев сущность и причины возникновения недоимок по налогам и сборам и мероприятия по контролю за правильностью исчисления и уплаты налоговых платежей определив основные направления дальнейших действий налоговых органов и государства в целом по снижению налоговой задолженности.

В России сейчас применяются самые разнообразные схемы и методы обхода налогового законодательства, в том числе с участием дочерних фирм,

размещаемых в зонах льготных налоговых режимов (не только за рубежом, но и в России). Налоговые власти пытаются противодействовать распространению таких схем, хотя и по опыту работы, и по степени разработанности специальных законодательных норм, затрудняющих их применение налогоплательщиками, Россия еще заметно отстает от ведущих западных стран. Изучение имеющейся практики позволяет выделить следующие наиболее распространенные схемы, используемые налогоплательщиками: страховые схемы; схемы финансового рынка (банковские и основанные на операциях с ценными бумагами); фирмы-«однодневки»; схемы, используемые малым бизнесом; таможенные схемы.

Уклонение от уплаты налогов может быть осуществлено в следующих формах: подача ложных налоговых деклараций; фальсификация балансов; искажение счетов прибылей и убытков; завышение доходов, на которые распространяются законные скидки и льготы (занижение стоимости акций); завышение расходов, вычитаемых при определении налоговых обязательств; совершение мнимых и притворных сделок и ряд других.

Анализ многих форм и методов уклонения от налогов, распространенных в российской практике, позволяет сделать следующие выводы.

Уклонение от налогов с использованием неформальных контрактов возможно только на фоне определенных условий. Нестабильность экономической и политической ситуации в государстве, невозможность выполнять государством функции по таким формам социальной защиты населения, как медицинское обеспечение, пенсионное обеспечение, страхование от профессиональных болезней и несчастных случаев, являются основными причинами возникновения различных схем уклонения от налогов [27].

Ужесточение борьбы со схемами, изменение законодательства нарушают стабильность и побуждают участников к изобретению новых схем. Это приводит к удорожанию содержания государственных институтов и самих схем, что в конечном итоге в масштабах страны приводит к ухудшению

экономической ситуации, так как государственные и частные средства расходуются не на создание материальных благ.

Глобальные изменения в сфере налоговых отношений связаны со стабилизацией на макроэкономическом уровне, усовершенствованием государства как института, одной из основных задач которого является выполнение функций по социальной защите населения. Только долгосрочные процессы стабилизации как в экономике, так и в сфере налогового и иного законодательства могут привести к изменению отношения населения к вопросу уплаты налогов как платы за социальную защиту государства.

На экспертном круглом столе, посвященном реформе контрольной-надзорной деятельности, в Аналитическом центре «Форум» при Правительстве РФ начальником Управления камерального контроля ФНС России А. Егоричевым было отмечено: «...на протяжении последних лет ФНС России проверяется всего четыре налогоплательщика из 1000, а по итогам работы за 2016 год охват выездными проверками составил всего 0,3 % от общего количества налогоплательщиков. Заметнее всего снижение административного давления чувствуют представители малого бизнеса - охват проверками данной категории плательщиков минимален: проверяется всего один плательщик из 1500.» [12].

На текущий и перспективный период Налоговой службой выбрана стратегия создания понятной и прозрачной деловой среды в бизнесе, развития новых форм взаимодействия с налогоплательщиками, повышения эффективности налогового администрирования путем внедрения новых информационных технологий, реализации новых проектов в контрольной работе. «Службой продолжается работа по обеспечению прозрачности бизнес-среды. Созданы условия, когда налогоплательщику выгоднее платить, быть добросовестным, выстраивая деятельность для приобретения репутации, позволяющей взаимодействовать с такими же добросовестными контрагентами, с государством, получать от него контракты на общественно значимые проекты, а не просто уходить в «тень»», - отметил А. Егоричев [12].

Ещё одним из направлений совершенствования является развитие применения риск-ориентированного подхода при выборе объектов для проведения выездных налоговых проверок, включающий детальный анализ зон риска, использование всех инструментов, предоставленных действующим законодательством, получение информации из внешних источников, в том числе информации от правоохранительных органов, а также использование информации, получаемой налоговыми органами от иностранных налоговых администраций в рамках международных соглашений, использование сведений о трансграничных операциях и применении трансфертных цен позволило повысить эффективность выездных налоговых проверок организаций, индивидуальных предпринимателей и других лиц, занимающихся частной практикой (без учета физических лиц).

Как показывает непродолжительная практика применения риск-ориентированного подхода (2015-2016 гг.) средняя эффективность одной проверки по всем категориям налогоплательщиков выросла с 8,9 млн. руб. до 13,7 млн. руб.). Данный положительный результат был обеспечен при одновременном снижении общего количества проведенных выездных проверок, количество которых в 2016 году по сравнению с 2015 годом снизилось на 15,1 процента (с 30,7 тыс. до 26,0 тыс.). [12].

Сведения и имеющиеся статистические данные о результатах работы налоговых органов свидетельствуют о том, что в результате принимаемых мер, в том числе связанных с повышением эффективности осуществления контрольно-надзорных функций в установленной сфере деятельности, осуществляемых ФНС России и ее территориальными органами, общее состояние налоговой дисциплины, соблюдения требований законодательства о налогах и сборах имеет ряд положительных тенденций, что в свою очередь положительно характеризует контрольную-надзорную деятельность Федеральной налоговой службы в 2016 году.

Несмотря на повышение эффективности осуществления государственного контроля (надзора) налоговыми органами, можно отметить

несколько ключевых проблем, связанных с организацией и проведением контрольной работы, позволяющие определить ряд предложений по совершенствованию нормативно-правового регулирования и осуществления государственного контроля (надзора), и, как следствие, снижения сумм недоимок по налогам и сборам.

Стратегическими целями и задачами работы налоговых органов по осуществлению контроля и повышения ее эффективности, определенными в Стратегической карте ФНС России на 2016-2020 гг., можно считать [8]:

1. обеспечение соблюдения законодательства о налогах и сборах, противодействие уклонению от уплаты налогов, в том числе за счет

– развития аналитических инструментов выявления налоговых правонарушений, стимулирования налогоплательщиков к добровольному исполнению налоговых обязательств и применения в сделках цен, соответствующих рыночным;

– обеспечение законности, обоснованности и мотивированности решений, принимаемых налоговыми органами при реализации своих полномочий, и развитие системы досудебного урегулирования налоговых споров;

2. создание комфортных условий для исполнения налогоплательщиками налоговых обязанностей:

– расширение спектра сервисных услуг и повышение качества информирования налогоплательщиков;

– совершенствование электронного взаимодействия и удаленного доступа, максимальный переход на телекоммуникационные каналы связи; сближение налогового и бухгалтерского учетов;

3. снижение административной нагрузки и упрощение процедур, развитие открытого диалога с бизнесом и обществом:

– совершенствование процедур государственной регистрации; развитие системы досудебного урегулирования споров в сфере государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей;

– обеспечение открытого диалога с бизнесом и обществом в части актуальных вопросов законодательства о налогах и сборах и в процессе подготовки проектов нормативных правовых актов; развитие информационной открытости;

4. укрепление и совершенствование кадрового потенциала:

– повышение профессиональных и коммуникативных компетенций сотрудников налоговых органов, развитие внутрикорпоративной культуры;

– оптимизация деятельности налоговых органов с учетом эффективности затрат на ее осуществление:

– совершенствование организационно-функциональной модели ФНС РФ;

– совершенствование системы внутреннего контроля (аудита); развитие централизованной обработки данных и внедрение передовых IT- технологий.

Определяя основные направления налоговой политики на 2017 год и плановый период 2018 и 2019 годов Минфин России в отношении регулирования уплаты налогов и недоимок высказал следующую позицию: «В качестве меры по предотвращению и сокращению задолженности в бюджетную систему по налогам и сборам предлагается предоставить налогоплательщикам возможность заблаговременного (до момента возникновения задолженности) переноса срока уплаты налога. В целях стимулирования быстрой и добровольной уплаты сумм налогов и пеней предлагается предоставить налогоплательщику - физическому лицу до вступления решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в законную силу уплатить налоговую санкцию в уменьшенном в два раза размере назначенного штрафа при условии уплаты в полном объеме недоимки и соответствующих пеней.» [8].

Вопросы формирования и совершенствования налоговой политики России в настоящее время приобретают особое значение. Реформы в этой сфере продолжают уже довольно длительное время. Особое внимание сейчас уделяется повышению эффективности налогового администрирования и

налогового контроля, что приведет и к снижению задолженности по налогам и сборам.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Наличие налоговой системы, налогов, сборов, недоимок характерно для любого государства. Проблема сбора налогов остается актуальной и в странах с развитым налоговым администрированием.

Налоговое законодательство Российской Федерации обязывает всех налогоплательщиков своевременно и в полном объеме уплачивать налоги и сборы. Если налогоплательщик нарушает сроки перечисления денежных средств в бюджетную систему России у него возникает задолженность по налогам и сборам - недоимка.

В первой главе выпускной квалификационной работы раскрыты теоретические аспекты возникновения задолженности по налогам и сборам.

Возникновение недоимки по налогам (сборам, взносам) связано с рядом причин. Все они индивидуальны применительно к каждому налогоплательщику. Можно выделить такие причины как:

- экономический кризис, приводящий к ухудшению финансового положения налогоплательщика, снижению налоговой дисциплины налогоплательщика,
- доначисления по результатам налоговых проверок,
- нежелание налогоплательщика законно уплачивать установленные налоги и сборы («уклонение» от уплаты налога).

С целью выявления сумм недоимок и их снижения налоговыми органами проводятся мероприятия налогового контроля. Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных налоговым кодексом.

Эффективная реализация функций и полномочий ФНС способствует урегулированию задолженности по налогам и сборам. Среди форм налогового контроля, перечисленных в статье 82 НК РФ, ведущую роль играют налоговые проверки. В зависимости от объема проверяемой документации и места проведения налоговой проверки они делятся на камеральные и выездные.

Неисполнение обязанности по уплате налога является основанием для применения мер принудительного исполнения обязанности по уплате налога, предусмотренных кодексом. Отметим, что порядок взыскания недоимки зависит от категории налогоплательщика

Во второй главе работы проведен анализ задолженности по налогам и сборам в бюджетную систему Российской Федерации.

Налоговая задолженность является негативным экономическим фактором, и растущее из года в год ее абсолютное значение остается серьезной проблемой, ограничивающей объем финансовых ресурсов страны в целом и возможности решения социальных программ. Проведен анализ динамики совокупной задолженности по налогам и сборам в Российской Федерации на основании данных сайта ФНС РФ. В течении 2015-2016 гг. наблюдался рост совокупной задолженности в бюджет с 1181,5 млрд руб. до 1360,3 млрд. руб., прирост составил 15,1%. При этом большая часть задолженности по налогам и сборам определена как возможная к взысканию. Более 70% задолженности приходится на федеральные налоги.

Проведен анализ динамики по видам задолженности по налогам и сборам в бюджетную систему Российской Федерации. По федеральным налогам и сборам в сравнении 2016 с 2015 гг. недоимка возросла на 170,8 млрд. руб., так, например, по налогу на добавленную стоимость недоимка возросла на 110,3 млрд. руб. (или на 30,0%). По акцизам задолженность перед бюджетом выросла на 31,3 млрд. руб. (или на 58,3%). Резкий скачок прироста недоимки по НДС и акцизам связан с проведением контрольных мероприятий и улучшения их администрирования со стороны налоговых органов.

Далее проведен анализ динамики и структуры проводимых налоговых проверок и доначислений по их результатам. В 2014-2016 г. по камеральным проверкам наблюдается рост их численного показателя и количества выявленных нарушений. Усиление аналитической составляющей в контрольной работе, а также применение новейших автоматизированных аналитических инструментов позволили значительно повысить эффективность камеральных налоговых проверок.

Количество выездных проверок, напротив, сокращается. Это связано с внедрением ФНС России риск-ориентированного подхода к проведению проверок при планировании налоговых проверок в целом по России, что позволило обеспечить рост эффективности налоговых проверок при одновременном снижении их количества.

Наибольшая доля приходится на НДС. Эффективность проверок возмещения НДС выросла за счет внедрения в эксплуатацию системы АСК «НДС». А для целей контроля движения товара и формирования «цепочки» контрагентов в программном комплексе «АСК НДС-2» реализован инструментарий для выявления и пресечения схем уклонения от налогообложения.

Проведена оценка эффективности мер принудительного взыскания задолженности по видам: требования на уплату налогов и сборов, инкассовые поручения, взыскание за счет иного имущества, банкротство. В целом динамика эффективности положительная. Наиболее эффективной мерой является выставление требования налогоплательщику и его «добровольное» погашение. В 2016 г. добровольно налогоплательщиками погашено 47,5% требований, выставленных налоговыми органами на сумму 372,8 млрд. руб.

Практическая сторона взыскания налогов рассмотрена на примере взыскания НДФЛ и имущественных налогов с физических лиц с применением работодателей. Согласно НК РФ, физические лица самостоятельно уплачивают имущественные налоги на основании полученного от налоговых органов

«единого» налогового уведомления. Для повышения собираемости налогов и пополнения бюджета, что является функцией ФНС России, было решено привлечь работодателей к взысканию недоимки по налогам с их работников. Процедура подобного взыскания недоимки подробно описана в письмах ФНС России.

Определены основные направления по совершенствованию мероприятий по снижению налоговой задолженности:

- создание понятной и прозрачной деловой среды в бизнесе, создание комфортных условий для исполнения налогоплательщиками налоговых обязанностей

- развитие новых форм взаимодействия с налогоплательщиками, стимулирование налогоплательщиков к добровольному исполнению налоговых обязательств и применения в сделках цен, соответствующих рыночным

- повышение эффективности налогового администрирования путем внедрения новых информационных технологий, реализация новых проектов в контрольной работе,

- предоставление налогоплательщикам возможности заблаговременного (до момента возникновения задолженности) переноса срока уплаты налога,

- предоставить возможность налогоплательщику - физическому лицу до вступления решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в законную силу уплатить налоговую санкцию в уменьшенном в два раза размере назначенного штрафа при условии уплаты в полном объеме недоимки и соответствующих пеней.

Вопросы формирования и совершенствования налоговой политики России в настоящее время приобретают особое значение. Реформы в этой сфере продолжают уже довольно длительное время. Особое внимание сейчас уделяется повышению эффективности налогового администрирования и

налогового контроля, что приведет и к снижению задолженности по налогам и сборам.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Конституция Российской Федерации [Текст] : Принята всенародным голосованием 12.12.1993 г. (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ) // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

2. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях [Текст] : Федеральный закон от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 28.12.2016) // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Текст] : Федеральный закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 28.12.2016) // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Текст] : Федеральный закон от 05.08.2000 № 146-ФЗ (ред. от 28.12.2016) // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

5. Об исполнительном производстве [Текст] : Федеральный закон от 02.10.2007 № 229-ФЗ (ред. от 28.12.2016) // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

6. Об утверждении порядка ведения личного кабинета налогоплательщика [Текст] : Приказ ФНС России от 30.06.2015 № ММВ-7-17/260@ // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

7. Об утверждении Регламента формирования и использования раздела «Разъяснения Федеральной налоговой службы, обязательные для применения налоговыми органами» официального сайта Федеральной налоговой службы [Текст] : Приказ ФНС России от 14.11.2012 № ММВ-7-3/845@ // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

8. Основные направления налоговой политики на 2017 год и плановый

период 2018 и 2019 годов [Электронный ресурс] // Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации Режим доступа: http://minfin.ru/common/upload/library/2016/12/main/ONNP_2017-2019_razmeshchenie.pdf.

9. Разъяснения Минфином России законодательства Российской Федерации о налогах и сборах по наиболее актуальным запросам налогоплательщиков [Электронный ресурс] // Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации Режим доступа: http://minfin.ru/ru/performance/tax_relations/Answers/.

10. 101 термин налогового права [Текст] : краткое законодательное и доктринальное толкование / Н.Н. Балюк, В.В. Замулко, А.В. Красюков и др.; рук. авт. кол. Н.А. Соловьева. - Москва: Инфотропик Медиа, 2015. - 452 с.

11. Административная юрисдикция налоговых органов: Учебник / Под ред. М.А. Лапиной. М.: — «ВГНА Минфина России», 2012. – 312 с.

12. Александр Егоричев рассказал экспертному сообществу и представителям бизнеса о внедрении риск-ориентированного подхода в деятельности ФНС России [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФНС России [27.04.2017]. – Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn31/news/activities_fts/6754799/.

13. Батарин, А.А. Правовое регулирование исчисления налога [Текст] : монография / А.А. Батарин, под ред. И.И. Кучерова. М.: Юриспруденция, 2014. - 216 с.

14. Варакса, Н.Г. Приостановление операций по банковским счетам организаций [Текст] / Н.Г. Варакса // Бухгалтерский учет и налоги в торговле и общественном питании. 2015. - № 3. - С. 53 - 61.

15. Выявление недоимки [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФНС России [21.04.2017]. – Режим доступа: <https://www.nalog.ru/rn31/taxation/debt/arrears/>

16. Голубоцких, Л.С. Недоимки по налогам и сборам: причины

возникновения и пути их снижения [Текст] / Л.С. Голубоцких // Современные научные исследования и разработки. - 2016 г. - № 7. - С. 346-348.

17. Гончаренко, Л.И. Налоговые риски: теоретический взгляд на понятие и факторы возникновения [Текст] / Л.И. Гончаренко // Налоги и налогообложение. – 2015. – № 1. – С. 7-15.

18. Данилов, С. Налоговая недоимка: взыскать с кого угодно / С. Данилов // Практическая бухгалтерия. - 2016. - № 11. - С. 56 - 60.

19. Налоги и налоговая система : учебное пособие / В.Ф. Тарасова, М.В. Владыка, Т.Н. Флигинских, Т.В. Сапрыкина. – Белгород, НИУ «БелГУ», 2016 – 130 с.

20. Vladyka, M.V. Investments to the innovation economy of Russian regions: dynamics, structure. Risks. International Business Management. 2016. Т. 10. № 19. С. 4592-4596.

21. Титов, А.Б. Методический подход к определению перспективных отраслей региона в условиях турбулентности экономики /Титов А.Б., Ваганова О.В.// Научный результат. Серия: Экономические исследования. 2015. Т. 1. № 3 (5). С. 56-63.

22. Мельникова, Н.С. Методика определения эффективности реинжиниринга бизнес-процессов в коммерческом банке на основе системного подхода [Текст] / Н. С. Мельникова // Сетевой научно-практический журнал «Научный результат. Экономические исследования № 1(11) 2017г . – С. 66-72.

23. Демин, А.В. Принцип определенности налогообложения [Текст] : монография / А.В. Демин. - М.: Статут, 2015. - 368 с.

24. Доклад об осуществлении Федеральной налоговой службой государственного контроля (надзора) в соответствующих сферах деятельности и об эффективности такого контроля (надзора) [Электронный ресурс] // Федеральная налоговая служба. – Режим доступа: https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness/.

25. Евстигнеев, Е.Н. Налоги и налогообложение [Текст]: учебное пособие для вузов / Е.Н. Евстигнеев. - СПб.: Питер, 2015.-320 с.

26. Емельянова, Е.В. Сверка расчетов с налоговым органом [Текст] / Е.В. Емельянова // Предприятия общественного питания: бухгалтерский учет и налогообложение. - 2017. - № 2. - С. 70 - 78.

27. Жалонкина, И.Ю. Анализ основных причин образования налоговой задолженности по СФО на современном этапе [Текст] / И.Ю. Жалонкина // Проблемы современной экономики: материалы Междунар. науч. конф. (г. Челябинск, декабрь 2011 г.). — Челябинск: Два комсомольца, 2011. — С. 71-73.

28. Климова, М.А. Налоговые органы и налогоплательщики: основы правовых взаимоотношений [Текст] / Климова М.А. - М.: Библиотечка «Российской газеты», 2014. - Вып. 19. - 192 с.

29. Личный кабинет налогоплательщика получил прописку в НК [Текст] // Главная книга. - 2015. - № 13. - С. 4 - 5.

30. Личный кабинет налогоплательщика юридического лица [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федеральной налоговой службы России. – Режим доступа: <http://lkul.nalog.ru/>.

31. Маймур, Т.Д. Урегулирование налоговой задолженности как направление развития налогово-бюджетной политики РФ [Текст] / Т.Д. Маймур // Молодой ученый. — 2016. — №10. — С. 778-781.

32. Налоги и сборы в схемах и таблицах / Под ред. А.А. Ялбулганова. — М., 2012. – 181 с.

33. Налоговое информбюро от 05.12.2014 [Текст] // Главная книга. - 2014. - № 24 - С. 7-10.

34. Налоговое право [Текст] : учебник / под ред. Е.Ю. Грачевой, О.В. Болтиновой. – Москва : Проспект, 2012. – 384 с.

35. Налоговый контроль: правовые проблемы [Текст] // Информационный бюллетень «Экспресс-бухгалтерия». - 2015. - № 32. - С. 35 - 41; № 33. С. 30 - 35.

36. Недоимка по налогам — что это такое и какие последствия? [Электронный ресурс] // Налог-налог.ру Налоговые новости и статьи. 24.11.16 г.

– Режим доступа: http://nalog-nalog.ru/otvetstvennost/nalogovaya_otvetstvennost/nedoimka_po_nalogam_что_eto

[_takoe_i_kakie_posledstviya/#](#).

37. Низамова, А.А. Проблемы взыскания недоимок по налогам и сборам [Текст] / А.А. Низамова, Е.В. Конвисарова // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований – 2016. – № 4 (часть 6) – С. 1171-1177

38. Мишустин, М.В. Об итогах работы ФНС России за 2010 год и основных задачах на 2011 год [Электронный ресурс] / М.В. Мишустин / Официальный сайт ФНС России [03.02.2017]. – Режим доступа: <http://www.nalog.ru>

39. Обухова, П.А. О Деятельности налоговых органов по урегулированию налоговой задолженности и пути ее совершенствования [Текст] / П.А. Обухова // Сборник трудов IV Международной студенческой электронной научной конференции «Студенческий научный форум» 15 февраля – 31 марта 2012 года

40. Основные изменения налогового законодательства в 2017 году [Текст] // Справочная правовая система «Консультант Плюс». Разд. «Законодательство».

41. Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение [Текст] : учебник для СПО / В.Г. Пансков. – М.: Издательство Юрайт, 2015. - 392 с.

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

43. Подколзин А.Г. Анализ причин возникновения налоговых недоимок в Российской Федерации [Текст] // Российское предпринимательство. — 2016. — № 2 (74). — с. 89-94. — URL: <http://bgscience.ru/lib/1594/>.

44. Путеводитель по налогам. Практическое пособие по уплате налогов. Взыскание недоимки, пеней, штрафов [Текст] // Справочная правовая система «Консультант Плюс».

45. Сергеева, И.С. Комментарий к Письму Минфина России от 25.03.2016 № 03-02-07/1/19163 [О зачете излишне уплаченного налога на прибыль в счет погашения недоимки по НДФЛ] [Текст] / И.С. Сергеева // Нормативные акты для бухгалтера. - 2016. - № 10. - С. 22.

46. Стародубцева, И. Взыскание «налоговых» долгов с физических лиц [Электронный ресурс] / И. Стародубцева // Audit-it.ru Бухгалтерский учет. Налоги. Аудит. [14.04.2016] Режим доступа: <https://www.audit-it.ru/articles/account/court/a52/880030.html>.

47. Суд решил [Текст] // Главная книга. - 2015. - № 5. - С. 83 - 86.

48. Тарасова, В.Ф. Налоги и налогообложение [Текст] : учебник / В.Ф. Тарасова, М.В. Владыка, Т.В. Сапрыкина, Л.Н. Семькина; под общ. ред. В.Ф. Тарасовой.- М.: КНОРУС, 2016.- 496 с.

49. Теория и практика налогообложения [Текст] : учебник / под ред. Н.И. Малис. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Магистр, ИНФРА-М, 2017. - 432 с.

50. Тютин, Д.В. Налоговое право [Текст] : курс лекций / Д.В. Тютин. – Справочная правовая система «Консультант Плюс». – 749 с.

51. Черник, Д.Г. Налоги [Текст] : Учебник для студентов вузов / Д.Г. Черник. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ–ДАНА, 2012. – 479 с.

52. Ядрихинский, С.А. Налоговое право [Текст] / С.А. Ядрицкий. - М.: НОРМА, ИНФРА-М, - 2015. - 196 с.

53. Ядрихинский, С.А. Механизм обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов: проблемы теории и практики [Текст] / С.А. Ядрицкий, отв. ред. Е.Ю. Грачева. - М.: НОРМА, ИНФРА-М, - 2015. - 144 с.

54. Ялбулганова, А.А. Комментарий к части второй Налогового кодекса РФ (поглавный) [Текст] / А.А. Ялбуганова // Система ГАРАНТ.

55. Действующие в РФ налоги и сборы [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федеральной налоговой службы России. – Режим доступа: <https://www.nalog.ru/rn31/taxation/taxes/>

56. Налоговое законодательство и разъяснения ФНС России [Электронный ресурс] // Официальный сайт Федеральной налоговой службы России [15.03.2017]. – Режим доступа: <https://www.nalog.ru/rn31/taxation/taxes/>

57. Научно-информационный портал «Экономика и финансы». Налоги. Налоговые нарушения [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://money.rin.ru/content/?id=1172>.

58. О результатах контрольной работы налоговых органов. Отчет по

форме 2-НК [Электронный ресурс] // Федеральная налоговая служба. – Режим доступа: <http://www.nalog.ru>

ПРИЛОЖЕНИЯ