

Министерство образования и науки Российской Федерации  
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования

«Костромской государственной университет»  
(ФГБОУ ВО «КГУ»)

Институт Управления Экономики и Финансов  
(наименование факультета/института)

Кафедра бухгалтерского учёта и аудита  
(наименование кафедры)

Направление подготовки/Специальность 38.03.01  
(код)

Налоги и налогообложение  
(наименование направления подготовки/специальности)

Социальные науки  
(область науки)

### **НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКАЯ РАБОТА**

Анализ действующего механизма исчисления и взимания налога на доходы физических лиц и определение перспектив развития данного налога в России  
(название темы)

Выполнил студент Дурандин Валентин Александрович  
(фамилия, имя, отчество)

Группа 13-ЭН – 6

Руководитель к.э.н., доцент  
(ученая степень, ученое звание)

Семёнова Ольга Юрьевна  
(фамилия, имя, отчество)

Кострома

2017

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ .....	3
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОБЛОЖЕНИЯ НАЛОГОМ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ В РФ .....	6
1.1. История и современное состояние налогообложения доходов физических лиц в РФ и его роль в налоговой системе .....	6
1.2. Характеристика основных элементов НДФЛ и роли участников в налоговом процессе по данному налогу .....	8
2. ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОБЛОЖЕНИЯ НДФЛ В РФ .....	11
2.1. Практика применения НДФЛ в РФ .....	11
2.2. Анализ арбитражной практики по обложению НДФЛ в РФ .....	16
3. ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ НДФЛ В РФ .....	21
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	25
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ .....	27
Приложения .....	29

## ВВЕДЕНИЕ

«Налоги – это та цена, которую мы платим за право жить в цивилизованном обществе» – эту фразу почти полтора столетия назад сказал американский врач, поэт и писатель Оливер Уэнделл Холмс [1].

С ним нельзя не согласиться, ведь налоговые поступления обеспечивают формирование большей части государственного бюджета страны, из которого финансируются органы правопорядка, здравоохранения, оборонная промышленность, сам аппарат управления государством и многие другие важные направления.

Налогообложение доходов физических лиц исторически являлось неотъемлемой частью экономик многих государств мира и является ею сейчас.

Так, размер налога на доходы физических лиц в доходной части консолидированного бюджета Российской Федерации в 2014–2015 годах составлял почти 3 триллиона рублей или около 10% всех доходов бюджета [2].

НДФЛ, хоть и является федеральным налогом, в федеральный бюджет не зачисляется. Сумма его поступлений распределяется между бюджетом субъекта федерации и его муниципальными образованиями. По общему правилу, установленному Бюджетным Кодексом РФ 85% суммы НДФЛ поступает в бюджет субъекта федерации, остальные 15% распределяются между муниципальными образованиями данного субъекта. Однако для каждого субъекта РФ в отдельности внутренний бюджетный процесс регламентируется законом этого субъекта. Так, в Костромской области по итогам бюджетного перераспределения на данный момент более 60% суммы НДФЛ зачисляется в бюджеты муниципальных образований.

Таким образом, стабильные поступления НДФЛ в региональные и особенно местные бюджеты в значительной мере поддерживают соответствующие регионы и муниципальные образования.

Отсюда вытекает важность самого налога на доходы физических лиц. Его поступления жизненно необходимы экономически малоактивным муниципальным образованиям.

Данное заключение подтверждает актуальность выбранной темы научно-исследовательской работы. Подробное изучение НДФЛ позволит определить существующие проблемы, связанные с администрированием, механизмом исчисления и взимания данного налога и впоследствии, найти им решения, а также сформулировать дальнейшие перспективы развития.

Цель научно-исследовательской работы состоит в формулировании перспектив развития НДС в России на основе изучения его истории и современного состояния, механизма исчисления и взимания, а также анализа возможных способов решения существующих проблем.

Исходя из определённой выше цели, сформулируем конкретные задачи научно-исследовательской работы:

1. Изучить теоретические основы обложения НДС в России, а именно историю его возникновения и развития и современное состояние, а также определить основные элементы данного налога и участников соответствующего налогового процесса.

2. Рассмотреть современную практику обложения НДС в РФ по основным участникам: налоговым органам, налогоплательщикам и налоговыми агентами, рассмотреть примеры их взаимодействия на практике, а также проанализировать существующую арбитражную практику.

3. Сформулировать перспективы развития НДС в России на основе анализа его проблем и поиска возможных путей их разрешения.

Предмет исследования составляют налоговые правоотношения, возникающие между налоговыми органами, налогоплательщиками и налоговыми агентами по поводу уплаты НДС в бюджетную систему Российской Федерации.

Объектом исследования является действующий механизм исчисления и взимания НДС в России.

Основные методы исследования, использованные в курсовой работе:

1. Анализ нормативной базы и формулировка кратких выводов на его основе.
2. Реферирование. Осмысление изученного материала, извлечение из него основного содержания, краткое его изложение, а также формулировка выводов по итогам.
3. Обобщение, систематизация, определение взаимосвязей, формулировка на их основе вытекающих выводов.

Основными источниками данного исследования стали:

1. Главный законодательный акт по теме исследования – Налоговый Кодекс Российской Федерации.
2. Принятые в соответствии с Налоговым Кодексом Российской Федерации нормативно-правовые акты.
3. Официальный сайт Федеральной Налоговой Службы Российской Федерации в сети Интернет.
4. Справочные информационные системы Гарант и Консультант, Главбух, система 1С-ИТС.

5. Многочисленные научные публикации преподавателей и профессоров вузов в тематических журналах по теме исследования.

6. Материалы интервью действующих должностных лиц органов государственного управления за последние 2 года.

Ценность указанных источников, прежде всего, состоит в их актуальности на текущий момент.

Большинство теоретических вопросов по теме исследования к настоящему моменту достаточно хорошо изучены. Также на высоком уровне находится нормативное регулирование в области НДФЛ. Глава 23 НК РФ к сегодняшнему дню включает в себя нормы, прямо регулирующие многие, считавшиеся спорными вопросы, ранее решавшиеся только в судебном порядке.

Новизну исследования составляет авторское решение некоторых спорных вопросов, касающиеся, прежде всего перспектив развития и принятия государством управленческих решений в области налогообложения НДФЛ. В частности много дискуссий в Правительстве РФ и Министерстве Финансов РФ вызывают темы повышения ставки налога на доходы, введение прогрессивной шкалы налогообложения, установление минимального необлагаемого налогом уровня дохода и другие [3, 4, 5, 6, 7, 8, 9].

Первая глава носит теоретический характер. В ней подробно рассмотрены теоретические основы обложения НДФЛ в России.

Вторая глава имеет практическую направленность. В ней рассматривается практика взаимодействия участников налогового процесса по НДФЛ и последовательный анализ.

В третьей главе рассмотрены важные проблемы обложения НДФЛ в России и на основе возможных путей их решения определены дальнейшие перспективы развития данного налога.

Научно-исследовательская работа содержит: 27 страниц текста, включая список использованных источников, состоящий из 15 библиографических элементов. Также к работе представлено 9 приложений, содержащих, схемы, графики, диаграммы и таблицы по теме исследования.

# **1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОБЛОЖЕНИЯ НАЛОГОМ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ В РФ**

## **1.1. История и современное состояние налогообложения доходов физических лиц в РФ и его роль в налоговой системе**

Самым первым аналогом НДФЛ в России можно считать дань, а первыми налогоплательщиками – податных – людей, обязанных платить дань князю [10].

Становление НДФЛ в России начинается 11 февраля 1812 года с принятия Манифеста «О преобразовании комиссий по погашению долгов». Данный документ официально вводил временный сбор с доходов помещиков.

Следующей знаковой датой в истории НДФЛ является 6 апреля 1916 года – дата принятия Закона «О государственном подоходном налоге». С появлением данного закона утвердился и термин «подоходный налог».

В эпоху СССР подоходный налог претерпел 2 знаковых изменения.

Первое изменение было внесено Указом Верховного Совета СССР от 30.04.1943 «О подоходном налоге с населения». Документ обеспечил поддержку социально значимым и наименее обеспеченным слоям населения.

Второе изменение произошло с принятием Закона РСФСР от 07.12.1991 «О подоходном налоге». Документ установил переход к исчислению подоходного налога со всех категорий плательщиков, исходя из совокупного годового дохода.

Переход к современной истории НДФЛ 1 января 2001 года определило принятие главы 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ.

Важным моментом стал переход на единую твёрдую ставку 13%, не зависящую от уровня дохода, а также введение института «резидентства».

Институт налоговых агентов в их современном понимании в отличие от самого налога на доходы является относительно новым явлением [11].

Таким образом, в 19 - начале 20 веков государство возлагало обязанности по исчислению, удержанию и перечислению налога из выплачиваемого налогоплательщику дохода только на тех лиц, которые являлись публично-правовыми субъектами.

Удержание и перечисление налога источником выплат, то есть самим работодателем в Советской России были введены Положением о государственном подоходном налоге от 24 сентября 1926 года.

Таким образом, 1926 год можно считать датой начала постепенного развития современного института налоговых агентов по НДФЛ [11].

Таким образом, НДФЛ в России за всю историю своего существования претерпел множество изменений, анализ которых позволяет сделать вывод об историческом формировании основ существующих норм налогового законодательства в области НДФЛ.

Институт налоговых агентов напротив, приобрёл большую значимость за относительно непродолжительную историю и сейчас осуществляет свою деятельность повсеместно.

Налог на доходы физических лиц в Российской Федерации на данный момент является третьим по собираемости в бюджет федеральным налогом.

Рассмотрим статистику поступлений НДФЛ среди трёх крупнейших федеральных налогов в консолидированный бюджет РФ за последние 5 лет [2].

Данные представим в табл. 1 (прил. 1). Суммы указаны в миллиардах рублей.

Проанализируем статистику, приведённую в таблице. В 2011 и 2012 годах НДФЛ стабильно занимает 3-е место по собираемости в бюджет среди трёх крупнейших федеральных налогов.

В 2013–2015 из-за снижения поступлений налога на прибыль организаций НДФЛ становится вторым по собираемости в консолидированный бюджет.

Следует отметить, что именно в 2013–2015 годах экономика России переживала кризисные времена.

Далее следует рассмотреть статистику поступлений НДФЛ среди НДС и НПО в первых 2-х кварталах текущего 2016 года и сравнить их с первыми 2-мя кварталами предшествующего 2015 года [2].

Данные представим в табл. 2 (прил. 1). Суммы указаны в миллиардах рублей.

В 2016 году произошла относительная стабилизация экономики России. В частности из представленной таблицы видно, что собираемость налога на прибыль организаций возросла, и НДФЛ вернулся на третье место.

Наглядно место НДФЛ в общих доходах консолидированного бюджета РФ среди других крупнейших налогов в 2014 и 2015 годах можно представить в 2 соответствующих диаграммах (прил. 2).

Динамика движения НДФЛ наряду с другими крупнейшими налогами за 5 лет представлена в графике (прил. 3). В частности наглядно демонстрируется превышение НДФЛ над НПО в период экономического кризиса 2013 – 2015 годов.

Таким образом, НДФЛ является стабильной поддержкой для бюджетов, в которые зачисляются его поступления. Собираемость НДФЛ благодаря его повсеместности

сохраняется на относительно хорошем уровне, как в кризисной, так и в благоприятной экономической ситуации. Поскольку суммы НДФЛ распределяются между региональными и местными бюджетами, то и указанную поддержку от его поступлений получают соответственно регионы и муниципальные образования. Особенно эта поддержка важна для местных бюджетов и экономически малоактивных районов.

## **1.2. Характеристика основных элементов НДФЛ и роли участников в налоговом процессе по данному налогу**

Согласно статье 17 Налогового Кодекса Российской Федерации [13] любой налог считается установленным только в том случае, если определены его налогоплательщики и все основные элементы налогообложения.

Налогоплательщиками НДФЛ согласно статье 207 НК РФ являются физические лица, причем как резиденты, так и нерезиденты получающие доходы от источников в РФ [13].

Элементы НДФЛ, закреплённые главой 23 НК РФ представлены в табл. (прил. 4).

Таким образом, в отношении НДФЛ в главе 23 НК РФ определены налогоплательщики и все обязательные элементы налогообложения, закреплённые в статье 17 НК РФ [13]. Это свидетельствует о том, что НДФЛ законно установлен в РФ.

Определим основных участников налогового процесса по НДФЛ:

1. Налогоплательщики
2. Налоговые агенты
3. Налоговые органы

Если налоговые органы осуществляют контрольные функции по отношению к налогоплательщикам и налоговым агентам, то роли в налоговом процессе двух последних участников требуют более подробного изучения.

По данным ФНС России 95 – 97 % сумм НДФЛ за налогоплательщиков, получающих доход ежегодно, перечисляется в бюджет их работодателями – налоговыми агентами по НДФЛ [12].

Таким образом, подавляющую роль в перечислении сумм НДФЛ в бюджет осуществляют именно налоговые агенты, а не сами налогоплательщики.

Согласно статье 24 НК РФ налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики, среди которых:

1) получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию о действующих налогах и сборах;

2) получать от Министерства финансов РФ письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах;

3) использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах и другие.

Обязанности налоговых агентов, в отличие от их прав не совпадают с обязанностями налогоплательщика. Так, налоговые агенты обязаны:

1) правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджет;

2) вести учет начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджет налогов по каждому налогоплательщику;

3) представлять в налоговый орган документы, необходимые для осуществления контроля над правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов и другие.

Таким образом, проанализировав общую совокупность прав и обязанностей налогового агента, в том числе налогового агента по НДФЛ, можно сделать вывод о двойственном статусе последнего.

С одной стороны налоговый агент имеет те же права, что и налогоплательщик и как следствие представляет его интересы перед налоговыми органами.

С другой стороны налоговый агент выполняет и некоторые контрольные функции по отношению к налогоплательщику, в частности в силу своих обязанностей, следит за тем, чтобы все доходы налогоплательщика были должным образом учтены, а необходимые налоги исчислены и уплачены в бюджет.

Таким образом, существование и использование института налоговых агентов целесообразно как для государства, так и для налогоплательщика.

Налоговым органам не приходится содержать большой штат сотрудников для контроля над производящимися между налогоплательщиком и работодателем операциями, а сам налогоплательщик освобождается от обязанности самостоятельно исчислять и уплачивать суммы НДФЛ со своих доходов в бюджет.

Наглядно двойственность статуса налогового агента по НДФЛ представлена в схеме (прил. 5).

Таким образом, определяющую роль в налоговом процессе по НДФЛ в части перечисления сумм последнего в бюджет играют налоговые агенты.

## 2. ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ОБЛОЖЕНИЯ НДФЛ В РФ

### 2.1. Практика применения НДФЛ в РФ

В практической деятельности по исчислению, удержанию и перечислению НДФЛ в бюджет непосредственно участвуют налоговые агенты – организации.

Налогоплательщики – физические лица заполняют декларацию только при возникновении права на налоговый вычет либо в связи с возникновением объектов налогообложения в виде ценных призов, выигрышей и других.

Главная обязанность налоговых агентов – это правильное и своевременное исчисление, удержание у налогоплательщика и перечисление НДФЛ в бюджет. На этой обязанности построен весь практический порядок действий налогового агента в части выполнения своих функций.

На практике у налогового агента, прежде всего, должна быть возможность удержания налога, поскольку согласно НК РФ уплачивать НДФЛ из собственных средств он не вправе [13].

В случае невозможности удержания НДФЛ у налогоплательщика, налоговый агент должен письменно сообщить об этом:

1. Налогоплательщику (лично либо по месту жительства);
2. Налоговому органу (по месту учёта).

В соответствии с НК РФ налоговый агент обязан вести учет:

1. Доходов, которые он выплачивает;
2. Сумм налога, которые он удерживает у физического лица и перечисляет в бюджет.

Налоговые агенты по НДФЛ представляют в налоговые органы следующую отчетность:

1. Справку 2-НДФЛ;
2. Форму 6-НДФЛ.

На практике правильный и своевременный расчёт с бюджетом по НДФЛ обеспечивается налоговым агентом посредством последовательного выполнения последним следующего порядка действий:

- 1) исчисление суммы НДФЛ;
- 2) удержание налога из доходов физического лица;
- 3) перечисление налога в бюджет.

Данный порядок и составляет основную часть практической деятельности налогового агента. Рассмотрим каждую из трёх его составляющих наиболее подробно.

## 1. Исчисление налога.

Исчисление НДФЛ производится отдельно:

- по каждому физическому лицу;
- по каждой ставке, которая предусмотрена для соответствующего вида дохода.

Порядок исчисления налога по доходам, облагаемым по ставке 13%, к которым могут быть применены налоговые вычеты:

а) определяется налоговая база нарастающим итогом с начала года на дату фактического получения дохода в денежном выражении по формуле:

**Налоговая база = Доходы (13%) – Сумма налоговых вычетов**

При расчете налоговой базы не учитываются доходы, полученные налогоплательщиком от других налоговых агентов.

б) рассчитывается сумма налога, приходящаяся на исчисленную с начала года налоговую базу:

**НДФЛ = Налоговая база  $\times$  13%**

в) рассчитывается сумма налога, которую нужно удержать и уплатить в соответствующем месяце. Эта сумма определяется путем уменьшения налога, исчисленного с начала года, на сумму налога, удержанного у физического лица в предыдущие месяцы:

**НДФЛ за тек. мес. = НДФЛ с нач. года – НДФЛ за предш. мес.**

При этом также не учитываются суммы налога, которые удержаны другими налоговыми агентами.

Применим представленный порядок расчёта НДФЛ налоговым агентом по ставке 13% в практическом примере.

С начала года менеджеру отдела сбыта А.В. Смелянской ежемесячно начисляется заработная плата в размере 30 000 руб. В марте и июне по итогам работы за I и II кварталы работнице были выплачены премии по 6000 руб. Предположим, что в сентябре сотрудница получила материальную помощь в размере 3000 руб., а в октябре ей выдали приз как лучшему менеджеру отдела сбыта стоимостью 6000 руб. А.В. Смелянская имеет двоих детей в возрасте 5 и 9 лет. Работница написала заявление о предоставлении ей стандартных вычетов на детей.

Приведём алгоритм решения данной ситуации.

а) определим размер налогооблагаемого дохода работника за период январь - октябрь в целях расчета налоговой базы. В него будут включаться:

- заработная плата нарастающим итогом с января по октябрь (300 000 руб.);
- премии, выплаченные в указанном периоде (12 000 руб.);
- стоимость приза (6000 руб.).

Сумма материальной помощи, выплачиваемая работнику, не подлежит налогообложению в пределах 4000 руб. Поэтому материальную помощь в размере 3000 руб., выплаченную А.В. Смелянской, не включаем в состав налогооблагаемого дохода.

б) определим размер вычетов, которые будут предоставлены А.В. Смелянской. Работник имеет право получить стандартный налоговый вычет на первого и второго ребенка в размере 1400 руб. Такой вычет предоставляется работодателем в каждом месяце, доход в котором не превысит 350 000 руб. нарастающим итогом с начала года. Оснований для предоставления иных налоговых вычетов не имеется.

в) определим размер налоговой базы нарастающим итогом с начала года по октябрь включительно:  $\text{НБ (январь - октябрь)} = 300\,000 \text{ руб.} + 12\,000 \text{ руб.} + 6000 \text{ руб.} - (2800 \text{ руб.} \times 10 \text{ мес.}) = 290\,000 \text{ руб.}$

г) рассчитаем сумму налога, которая приходится на всю исчисленную налоговую базу:  $290\,000 \text{ руб.} \times 13\% = 37\,700 \text{ руб.}$

д) рассчитаем сумму налога, которая удержана с января по сентябрь, и сумму налога, которую нужно удержать у работника в октябре:

- $\text{НБ (январь - сентябрь)} = 30\,000 \text{ руб.} \times 9 \text{ мес.} + 12\,000 \text{ руб.} - (2800 \text{ руб.} \times 9 \text{ мес.}) = 256\,800 \text{ руб.}$
- $\text{НДФЛ (январь - сентябрь)} = 256\,800 \text{ руб.} \times 13\% = 33\,384 \text{ руб.}$
- $\text{НДФЛ (октябрь)} = 37\,700 \text{ руб.} - 33\,384 \text{ руб.} = 4316 \text{ руб.}$

Итак, величина НДФЛ за октябрь составила 4316 руб. Эту сумму организация должна удержать у работницы и перечислить в бюджет.

Исчисление налога в отношении доходов, облагаемых по ставкам 9%, 30% и 35% производится налоговым агентом отдельно по каждой сумме таких доходов, начисленных физическому лицу.

НДФЛ по таким доходам рассчитывается путем умножения суммы дохода, подлежащего налогообложению, на соответствующую налоговую ставку.

Представим указанный порядок исчисления НДФЛ по ставке 35% на практическом примере.

В октябре организация «Альфа» проводила стимулирующую лотерею в целях рекламы своих товаров. Победителем лотереи стала А.С. Ильина, которая получила выигрыш в размере 1 000 000 руб. Ставка НДФЛ по данному виду доходов составляет 35%. При этом сумма выигрыша подлежит налогообложению только в части,

превышающей 4000 руб. Следовательно, при выплате А.С. Ильиной денежного выигрыша организация «Альфа» исчислит налог с налоговой базы, равной 996 000 руб. Сумма налога, которую организация удержит и перечислит в бюджет, составит 348 600 руб.

## 2. Удержание налога.

НДФЛ следует удерживать непосредственно из доходов физического лица при их фактической выплате [13].

Если доход выплачивается в натуральной форме, удержать налог необходимо при ближайшей выплате физическому лицу денежных средств, при этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50% денежной выплаты. Оставшаяся часть налога удерживается из выплат в последующих месяцах.

## 3. Перечисление налога.

По общему правилу налог, который исчислен и удержан у налогоплательщика, должен быть перечислен налоговым агентом в бюджет не позднее дня, следующего за днем выплаты налогоплательщику дохода. Исключение касается случаев выплаты налогоплательщику доходов в виде отпускных и пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком). Налог, удержанный при выплате указанных доходов, перечисляется налоговым агентом не позднее последнего числа месяца, в котором производились такие выплаты.

Для перечисления НДФЛ в бюджет необходимо направить в банк платежное поручение, в котором указан соответствующий код бюджетной классификации.

Ненадлежащее исполнение своих обязанностей налоговым агентом влечёт за собой ответственность в виде налоговых санкций, выраженных в денежных штрафах.

Описанный порядок действий налогового агента по НДФЛ в части выполнения своих функций представлен в схеме (прил. 6).

Далее необходимо рассмотреть порядок заполнения налоговой декларации по НДФЛ самим налогоплательщиком. Приведём пример заполнения декларации с целью получения налогового вычета [14].

Иванов Иван Иванович (ИНН 440155555555) в 2015 году получил доход от ООО «Актив» в размере 171 000 рублей. Налог на доходы физических лиц удержан работодателем по ставке 13 процентов и полностью перечислен в бюджет. В 2015 году И.И. Иванов произвёл расходы на оплату своего заочного обучения в высшем учебном заведении в общей сумме 150 000 рублей.

Итак, для получения социального налогового вычета по расходам на собственное обучение, предусмотренного подпунктом 2 пункта 1 статьи 219 НК РФ, И.И. Иванову необходимо приложить к декларации следующие документы:

1. Справку о доходах 2-НДФЛ за 2015 год, полученную у работодателя (налогового агента).

2. Копию договора с образовательным учреждением о предоставлении образовательных услуг

3. Копию лицензии образовательного учреждения, подтверждающей его право заниматься образовательной деятельностью.

4. Копию квитанции об оплате собственного обучения в данном учебном заведении.

Справка о доходах заполняется налоговым агентом на основании данных, содержащихся в регистрах налогового учета.

Для получения социального вычета на обучение в данном случае необходимо заполнить 5 листов налоговой декларации, следующих в порядке их перечисления: титульный лист, раздел 1, раздел 2, лист А и лист Е1.

Непосредственно заполнять перечисленные листы декларации будем в другом, наиболее удобном порядке:

1. Заполним титульный лист. Укажем общие сведения о налогоплательщике, такие как: фамилия, имя, отчество, дату и место рождения, сведения о документе, удостоверяющем личность и другие.

2. Заполним Лист А на основании данных, представленных в справке о доходах 2-НДФЛ. Укажем наименование, ИНН и КПП источника выплаты дохода, сумму налогооблагаемого дохода (171 000 руб.) и сумму удержанного налога (22 230 руб.).

3. Заполним Лист Е1. Укажем расходы на обучение (150 000 руб.) и рассчитаем социальный налоговый вычет (120 000 руб.).

4. Заполним раздел 2, где рассчитаем налоговую базу (171 000 руб. – 120 000 руб. = 51 000 руб.) и итоговую сумму налога (51 000 руб. \* 0,13 = 6 630 руб.).

5. Завершим заполнение налоговой декларации заполнением раздела 1. Укажем сумму налога, подлежащую возврату из бюджета (22 230 руб. – 6 630 руб. = 15 600 руб.).

Таким образом, рассмотренный в параграфе теоретический порядок исчисления НДФЛ и заполнения налоговой декларации использован в решении практической ситуации.

## 2.2. Анализ арбитражной практики по обложению НДС в РФ

Проанализируем существующую арбитражную практику касательно обложения НДС физических лиц в РФ.

Для рассмотрения возьмём судебную практику за два последних года.

Подробно проанализируем сути судебных споров по наиболее часто упоминаемым в судебной практике статьям НК РФ.

Наибольшее количество судебных решений в 2016 году вынесено по статье 226 НК РФ «Особенности исчисления налога налоговыми агентами. Порядок и сроки уплаты налога налоговыми агентами».

По данной статье рассмотрим три судебных решения.

- Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 07.06.2016 N Ф01-1895/2016 по делу N А82-4576/2014;

- Определение Верховного Суда РФ от 31.05.2016 N 310-КГ16-5333 по делу N А64-2400/2014;

- Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 23.05.2016 N Ф08-2743/2016 по делу N А53-5042/2015.

В первом случае спор возникает по поводу определения объекта выездной налоговой проверки во времени. Во втором и третьем случаях разногласия налоговых органов с налогоплательщиками основываются на определении порядка исчисления НДС в случаях переплаты, а также выдачи наличных денежных средств подотчёт.

Во всех трёх случаях позиции налогового агента согласно решениям судов оказались неправомерными.

Также большое количество решений, вынесенных судами в 2016 году, касается статьи 221 НК РФ «Профессиональные налоговые вычеты».

По данной статье рассмотрим два судебных решения:

- Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 04.04.2016 N Ф10-650/2016 по делу N А68-3377/2014;

- Постановление Арбитражного суда Центрального округа от 19.01.2016 N Ф10-4722/2015 по делу N А64-2246/2013.

В обеих рассмотренных ситуациях объектом спора является неправомерное, по мнению налогового органа, занижение налоговой базы предпринимателем в результате применения профессиональных налоговых вычетов. Позиции налоговых органов по решениям судов признаны неправомерными.

По статье 217 НК РФ «Доходы, не подлежащие налогообложению» рассмотрим три судебных решения:

- Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 22.04.2016 по делу N А05-13582/2014;

- Постановление Конституционного Суда РФ от 13.04.2016 N 11-П;

- Определение Верховного Суда РФ от 21.03.2016 N 8-КГ15-32

Два рассмотренных решения конкретизируют положения статьи 217 НК РФ касательно натурального довольствия, а третье указывает на её несоответствие Конституции РФ в силу своей неопределённости относительно доходов ветеранов боевых действий.

По статье 214 «Особенности уплаты НДФЛ в отношении доходов от долевого участия в организации» рассмотрим Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 13.04.2016 г. № Ф06-7195/2016 по делу № А55-8231/2015.

Решение касается налогообложения дивидендов от долевого участия в организации. В решении доказано, что ежемесячные выплаты учредителю не могут являться дивидендами и подлежат обложению НДФЛ по ставке 13%.

По статье 212 «Особенности определения налоговой базы при получении доходов в виде материальной выгоды» рассмотрим Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 04.04.2016 г. № Ф03-395/2016 по делу № А04-6694/2015.

Объектом спора является получение предпринимателем наличных денежных средств по договору займа с собой самим как с физическим лицом. В решении суда доказана неправомерность позиции предпринимателя.

По статье 209 «Объект налогообложения» рассмотрим Определение Верховного Суда РФ от 16.12.2015 г. № 57-КГ15-12.

В процессе данного судебного разбирательства налоговый орган пытается доказать, что приобретение налогоплательщиком в налоговом периоде имущества подтверждает факт получения им дохода в этом же налоговом периоде в сумме, равной расходу на приобретение указанного имущества. Позиция налогового органа признана неправомерной.

По статьям 224 «Налоговые ставки» и 207 «Налогоплательщики» рассмотрим Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 09.07.2015 г. № Ф07-4905/2015 по делу № А21-1107/2014.

Позиция налоговой инспекции была признана судом неправомерной, поскольку ей не были учтены положения Международного Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь.

Наряду с перечисленными статьями в арбитражной практике также рассматриваются спорные вопросы касательно статей 210, 211, 216, 219, 220, 223, 227, 228, 230 и 231 НК РФ.

Упоминание остальных статей главы 23 НК РФ в судебных решениях носит косвенный характер, прямо не относящийся к рассматриваемому спору.

Таким образом, анализ существующей арбитражной практики относительно налога на доходы физических лиц свидетельствует о том, что:

А) налоговое законодательство РФ в области НДФЛ на текущий момент достаточно хорошо усовершенствовано, поскольку спорных моментов за два последних года выявлено относительно немного, а также они выявлены не по всем статьям главы 23 НК РФ «Налог на доходы физических лиц»;

Б) законодательству РФ в области налогообложения доходов физических лиц еще предстоит дальнейшее совершенствование, особенно в части статей 221, 226, 217 НК РФ, наиболее часто упоминаемых в судебной практике последних двух лет.

Практика обложения налогом на доходы физических лиц в Российской Федерации на достаточно хорошем уровне регламентирована теоретически в соответствующих нормах налогового законодательства. В частности за последние 2 года отсутствуют судебные разбирательства, где прямым объектом спора являлся бы порядок заполнения налоговой декларации или получение стандартных, социальных, инвестиционных или имущественных налоговых вычетов.

Отдельно стоит уделить внимание судебной практике, сформированной судами относительно вопросов выполнения налоговым агентом своих функций в части исчисления и удержания сумм НДФЛ.

Так, анализ данных Определения Верховного суда РФ от 27.02.2017 г. № 302-КГ17-382 свидетельствует о том, что обществом осуществлялась деятельность, направленная на получение необоснованной налоговой выгоды путем уклонения от обязанности налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению сумм НДФЛ.

Данной категории дел относительно получения необоснованной налоговой выгоды следует уделить отдельное внимание.

Среди налоговых агентов, недобросовестно относящихся к выполнению своих обязанностей, помимо рассмотренного способа уклонения от перечисления удержанного НДФЛ в бюджет также популярны и другие способы, такие как:

1. Использование зависимой организации;
2. Использование проблемных банков;
3. Дробление бизнеса.

Рассмотрим по каждому из них сформированную судебную практику.

1. Неуплата налогов с помощью создания зависимой организации на примере ЗАО «Королевская вода» Постановление Арбитражного суда Московской обл. от 31.10.2014 г. по делу № А-4028 598/13.

2. Неуплата налогов с помощью использования проблемных банков.

Данные судебные споры полностью вытекают из несовершенства налогового законодательства в той части, в которой оно определяет момент предъявления налогоплательщиком в банк платёжного поручения на уплату налога моментом, с которого налог считается уплаченным.

Судебная практика по данным спорам различна и неоднозначна. Принимаются решения как в пользу налогового органа, так и в пользу налогоплательщиков. Результат в данном случае зависит от качества доказательств, собранных самим налоговым органом. А именно, для разрешения таких дел в свою пользу налоговому органу необходимо доказать:

- согласованность действий налогоплательщика и банка;
- осведомленность налогоплательщика о проблемности банка.

Признаками указанных обстоятельств могут служить:

- разовый характер уплаты налога через этот банк;
- -уплата через этот банк только налога;
- уплата налога накануне отзыва лицензии;
- наличие у налогоплательщика иных расчётных счетов в иных банках.

3. Неуплата налогов с помощью формального разделения бизнеса. Признаком формального разделения бизнеса является отсутствие деловой экономической цели, кроме экономии на налогах. Судами указано, что только экономия на налогах деловой целью являться не может. Эта позиция указана в трёх рассмотренных судебных актах:

- Постановлении Президиума ВАС от 9 апреля 2012 года №15570/12;
- Определении ВС от 27 ноября 2015 года по делу № А-12-24270/2014;
- Постановлении ФАС Волго-Вятского округа от 25 марта 2013 года по делу № А-82-4455/2012.

Также судами сформулированы признаки незаконного дробления бизнеса, среди которых указаны:

- несамостоятельность организаций, их взаимозависимость;
- нахождение организаций по одному и тому же адресу;

- пользование работниками двух организаций имуществом, принадлежащим только одной из них;
- один и тот же директор либо учредитель, единый персонал, формально работающий по совместительству в двух организациях;
- формальный перевод работников из одной организации в другую.

Рассмотрим также судебную практику, не касающуюся намеренного уклонения от добросовестного исполнения налоговыми агентами своих обязанностей. Изучим Определение Верховного суда РФ от 31.05.2016 г. № 310-КГ16-5333.

Обществом по данному делу были неверно истолкованы нормы налогового законодательства, следствием чего стало применение налоговых санкций в дополнение к невозможности вернуть излишне уплаченную сумму налога.

Определение Верховного суда РФ от 10.02.2016 г. по делу № 305-КГ15-19005 иллюстрирует спор, причиной которого стала изначальная невнимательность налогового агента при заполнении платёжных документов.

Также рассмотрены судебные определения:

- Верховного суда РФ от 13.01.2016 г. № 304-КГ15-17425;
- Верховного суда РФ от 15.05.2015 г. по делу № 304-ЭС15-4411;
- Верховного суда РФ от 21.11.2014 г. № 309-КГ14-2591;
- Высшего арбитражного суда РФ от 25.04.2014 г. № ВАС-5294/14;
- Высшего арбитражного суда РФ от 11.04.2014 г. № ВАС-5640/13;
- Высшего арбитражного суда РФ от 01.04.2014 г. № ВАС-3523/14.

Объектами споров в данных делах, прежде всего, являются неисполнения своих обязанностей налоговыми агентами вследствие непризнания предприятиями своего статуса как налогового агента по причине неверного понимания законодательства. Все решения приняты судами в пользу налоговых органов.

Таким образом, за исключением частных случаев в судах относительно спорных вопросов связанных с деятельностью налоговых агентов по НДС рассматриваются дела двух направлений:

1. Невыполнения налоговыми агентами своих обязанностей вследствие непонимания законодательства и как следствие неверное его применение.
2. Умышленное уклонение от уплаты налогов с использованием несостоятельности законодательства в части спорных моментов.

### 3. ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ НДФЛ В РФ

В данной главе сформулируем перспективы развития НДФЛ в России и выделим наиболее вероятные направления совершенствования данного налога. Для этого:

1. Рассмотрим основные группы проблем, касающихся обложения налогом на доходы физических лиц в Российской Федерации.
2. Определим перспективы развития института налоговых агентов как определяющего участника налогового процесса по НДФЛ.

Во-первых, в отношении обложения налогом на доходы физических лиц в РФ несомненно имеются проблемы государственного характера, решение которых возможно осуществить только посредством принятия кардинальных политических решений на высшем уровне.

Во-вторых, правоприменительная практика по НДФЛ свидетельствует о наличии определенных экономических и организационных факторов, осложняющих развитие данного налога.

На наш взгляд решение первой группы проблем возможно посредством осуществления следующих мер:

1. Введение минимального необлагаемого НДФЛ годового уровня дохода физического лица.
2. Введение прогрессивной шкалы налогообложения по НДФЛ.
3. Изменение процентной ставки по НДФЛ.

В течение последнего года в Правительстве РФ, Министерстве Финансов РФ, Министерстве экономического развития РФ и других государственных органах наиболее часто рассматривались именно эти вопросы.

Если изменение процентной ставки, как в большую, так и в меньшую сторону большинство парламентариев, а также учёных считают на данный момент нецелесообразным, то обоснованность введения необлагаемого уровня дохода и прогрессивной шкалы налогообложения доказывают в своих исследованиях множество авторов научных исследований и публикаций.

Несмотря на это большинство действующих чиновников резко против реализации данных перспектив [3, 4, 5, 6, 7, 8, 9]. Используемая ими аргументация сводится к тому, что введение таких мер на практике вызовет массовый рост уклонения от уплаты налога наиболее обеспеченных слоёв населения и критическое падение доходов бюджета от недоперечислений сумм НДФЛ.

С указанной позицией сложно не согласиться. Но для того чтобы она потеряла свою актуальность необходимо добиться следующего:

1. Повышение качества администрирования НДСЛ налоговыми органами.
2. Повышение сознательности и грамотности налогоплательщиков.
3. Создание комфортной социальной и экономической среды для налогоплательщиков.
4. Совершенствование налогового законодательства в части регулирования НДСЛ.

Перечисленные меры позволят справиться и с проблемами второй группы, причем без кардинальных политических решений. Требуется лишь осуществление:

- планомерной политики информатизации и повышения технического обеспечения налоговых органов в отношении налогового администрирования и контроля;
- постепенного повышения налоговой грамотности налогоплательщиков путём проведения с ними регулярной работы;
- дальнейшего совершенствования налогового законодательства в области НДСЛ в целях искоренения спорных моментов правоприменения на практике.

Обобщение результатов исследования наглядно представлено на схеме (прил. 7).

Конкретные мероприятия, предлагаемые в качестве решений существующих проблем обложения НДСЛ в РФ, представлены в табл. (прил. 8).

Таким образом, возможность воплощения глобальных социально значимых перспектив в отношении НДСЛ на государственном уровне в реальность напрямую зависит от выполнения наиболее простых задач, решаемых налоговым ведомством.

Далее по итогам рассмотрения порядка действий налогового агента по НДСЛ на практике, а также вследствие проведенного анализа арбитражной практики следует обозначить такие проблемы как:

1. Невыполнения налоговыми агентами своих обязанностей вследствие непонимания законодательства и неверного его применения.
2. Умышленное уклонение от уплаты налогов с использованием несостоятельности законодательства в части спорных моментов.
3. Отсутствие должной внимательности к заполнению документов вследствие небольших штрафов в части представления налоговым органам недостоверных сведений.

Относительно первой и второй проблемы предлагается уделять больше внимания просветительской деятельности налоговых органов в отношении налоговых агентов по НДСЛ.

Поступления данного налога стабильно формируют около 10% всех доходов консолидированного бюджета РФ, 95% из которых перечисляют в бюджет именно налоговые агенты, нежели сами налогоплательщики.

Этот факт только подтверждает необходимость проведения налоговыми органами комплексной информационной кампании, посредством таких мероприятий как:

- семинары, конференции;
- публикации и выступления в СМИ;
- пропаганда выполнения налоговой обязанности в социальных сетях.

Повышение грамотности налогового агента в части выполнения собственных функций оградит его от неверного толкования законодательства, дальнейших судебных разбирательств и споров, а также штрафных санкций, а должный уровень сознательности не позволит самостоятельно, по своему желанию пойти на совершение налогового правонарушения.

Отдельно решению имеющихся проблем также может способствовать доступное упрощение для восприятия самого налогового законодательства. Для этого не обязательно даже вводить какие-либо поправки в само законодательство. Налоговой службе достаточно выпустить в открытый доступ и популяризовать среди налоговых агентов по НДФЛ практическое пособие, где в доступной форме приводился бы полный порядок действий налогового агента с момента возникновения его обязанности по исчислению и удержанию НДФЛ до момента перечисления налога в бюджет и прекращению такой обязанности. Также в таком пособии в ходе изложения основного материала относительно тех или иных действий налогового агента могут приводиться спорные моменты и судебная практика.

Распространение таких пособий среди налоговых агентов позволит исключить многие вопросы, неясности законодательства и дальнейшие споры.

В качестве примера можно привести путеводители системы Гарант, размещённые на данный момент в закрытом доступе программы.

Отдельно решению второй проблемы может способствовать кратное увеличение штрафных санкций в случаях, если судами будет доказан намеренный уход налогового агента от исполнения своих обязанностей. Особенно в случаях, когда налоговый агент удерживает суммы НДФЛ у налогоплательщиков, но в результате применения различных мошеннических схем не перечисляет налог в бюджет, а присваивает деньги себе.

Кроме того возможно следует пересмотреть некоторые нормы налогового законодательства, в частности, например, отменить норму, определяющую момент уплаты налога как момент представления в банк соответствующего платёжного поручения и

установить моментом уплаты фактическое поступление денежных средств в бюджет. Это полностью исключит возможность использования проблемных банков в целях уклонения от перечисления сумм налога в бюджет.

Наиболее развёрнуто предложенные выше перспективы представим в табл. (прил. 9).

Таким образом, определённым в процессе выполнения научно-исследовательской работы проблемам относительно выполнения своих функций налоговыми агентами по НДФЛ были предложены соответствующие пути их разрешения. Воплощение предложенных мер в реальность призвано в конечном итоге:

- увеличить собираемость налога на доходы физических лиц;
- снизить фактическое количество решений судебной практики, выносимых по поводу спорных моментов практической деятельности налоговых агентов по НДФЛ;
- упростить деятельность налогового агента по применению налогового законодательства и его исполнению.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

По итогам проведения исследования последовательно выполнены все поставленные во введении задачи, а именно:

1. Изучены теоретические основы обложения НДС в России, как то история его возникновения, развития и современное состояние, а также определены основные элементы данного налога и участники соответствующего налогового процесса.

Сформулированы следующие выводы:

- НДС в России за всю историю своего существования претерпел множество изменений, анализ которых позволяет сделать вывод об историческом формировании основ существующих норм налогового законодательства в области данного налога;
- институт налоговых агентов напротив, приобрёл большую значимость за относительно непродолжительную историю и сейчас осуществляет свою деятельность повсеместно;
- НДС является стабильной поддержкой для бюджетов, в которые зачисляются его поступления. Собираемость НДС благодаря его повсеместности сохраняется на относительно хорошем уровне, как в кризисной, так и в благоприятной экономической ситуации. Поскольку суммы НДС распределяются между региональными и местными бюджетами, то и указанную поддержку от его поступлений получают соответственно регионы и муниципальные образования. Особенно эта поддержка важна для местных бюджетов и экономически малоактивных районов.
- в отношении НДС главой 23 НК РФ определены налогоплательщики и все обязательные элементы налогообложения, закреплённые в статье 17 НК РФ [13]. Это свидетельствует о том, что НДС закономерно установлен в РФ.
- определяющую роль в налоговом процессе по НДС в части перечисления сумм последнего в бюджет играют налоговые агенты.

2. Рассмотрена современная практика обложения НДС в РФ по основным участникам: налоговым органам, налогоплательщикам и налоговым агентам, приведены практические примеры их взаимодействия, а также проанализирована существующая арбитражная практика.

По итогам анализа арбитражной практики сделан вывод о том, что за исключением частных случаев в судах относительно спорных вопросов связанных с деятельностью налоговых агентов по НДФЛ рассматриваются дела двух направлений:

- невыполнения налоговыми агентами своих обязанностей вследствие непонимания законодательства и неверного его применения.
- умышленное уклонение от уплаты налогов с использованием несостоятельности законодательства и наличием спорных моментов.

3. Сформулированы перспективы развития НДФЛ в России на основе анализа его проблем и поиска возможных путей их разрешения, а именно предложен ряд мер, воплощение которых в реальность призвано:

- увеличить собираемость налога на доходы физических лиц;
- снизить фактическое количество решений судебной практики, выносимых по поводу спорных моментов практической деятельности налоговых агентов по НДФЛ;
- упростить деятельность налогового агента по применению налогового законодательства и его исполнению.

Таким образом, цель научно-исследовательской работы, состоящая в определении перспектив развития НДФЛ в России на основе изучения его истории и современного состояния, механизма исчисления и взимания, а также анализа возможных способов решения существующих проблем, достигнута.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Великие люди о налогах. Оливер Уэнделл Холмс [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://citaty.info/quote/388013?qt-under-quote=0> (дата обращения: 12.11.2016)
2. Федеральное казначейство РФ – Консолидированный бюджет Российской Федерации и бюджетов государственных внебюджетных фондов за 2011-2016 гг. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.roskazna.ru/ispolnenie-byudzheto/konsolidirovannyj-byudzheto/>
3. Материал интервью председателя Государственной Думы Сергея Нарышкина 20.09.2016 года [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.klerk.ru/buh/news/450165/> (дата обращения: 17.11.2016).
4. Материал интервью председателя комитета Государственной Думы по бюджету и налогам Андрея Макарова 20.08.2016 года [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.klerk.ru/buh/news/449102/> (дата обращения: 17.11.2016).
5. Материал интервью Уполномоченного при Президенте РФ по защите прав предпринимателей Бориса Титова 11.08.2016 года [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.klerk.ru/buh/news/448271/> (дата обращения: 17.11.2016).
6. Материал интервью вице-спикера Совета Федерации Евгения Бушмина 20.04.2016 года [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.klerk.ru/buh/news/442642/> (дата обращения: 17.11.2016).
7. Материал интервью председателя комитета Государственной Думы по бюджету и налогам Андрея Макарова 28.03.2016 года [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.klerk.ru/buh/news/441259/> (дата обращения: 17.11.2016).
8. Материал интервью заместителя министра экономического развития РФ Станислава Воскресенского 21.03.2016 года [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.klerk.ru/buh/news/440845/> (дата обращения: 17.11.2016).
9. Материал выступления премьер-министра России Дмитрия Медведева 09.12.2015 года [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.klerk.ru/buh/news/435059/> (дата обращения: 17.11.2016).
10. Вернадский Г. В. Золотой век Киевской Руси [Текст] / Г. В. Вернадский –М. : Алгоритм, 2012. — 400 с.
11. Якуб С. В. Институт налоговых агентов в России нуждается в реформировании [Текст] / С. В. Якуб – Финансовое право, 2010, №8.
12. ФНС – Данные по формам статистической налоговой отчетности / Отчеты по налогу на доходы физических лиц [Электронный ресурс]. – Режим доступа:

[https://www.nalog.ru/rn44/related\\_activities/statistics\\_and\\_analytics/forms/](https://www.nalog.ru/rn44/related_activities/statistics_and_analytics/forms/) (дата обращения: 17.03.2017).

13. Налоговый Кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] – Режим доступа: <http://www.nalkod.ru/> (дата обращения: 12.11.2016).

14. Практический пример заполнения налоговой декларации по НДФЛ с целью получения социального налогового вычета по расходам на обучение [Электронный ресурс] – Режим доступа: [http://3-ndfl.info/obrazec/primer\\_3ndfl\\_2015\\_obuchenie.pdf](http://3-ndfl.info/obrazec/primer_3ndfl_2015_obuchenie.pdf) (дата обращения: 12.11.2016)

15. «Схемы уклонения от налогообложения очевидны» ФНС ожидает увеличения налоговых доходов в бюджете на 16% в 2017 году / Нетреба П., Алексеева О., Фаляхов Р.// газета.ru [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.gazeta.ru/business/2016/12/27/10452377.shtml> (дата обращения: 29.03.2017).

**Статистика поступлений НДФЛ в КБ РФ с 2011 по 2015 годы**

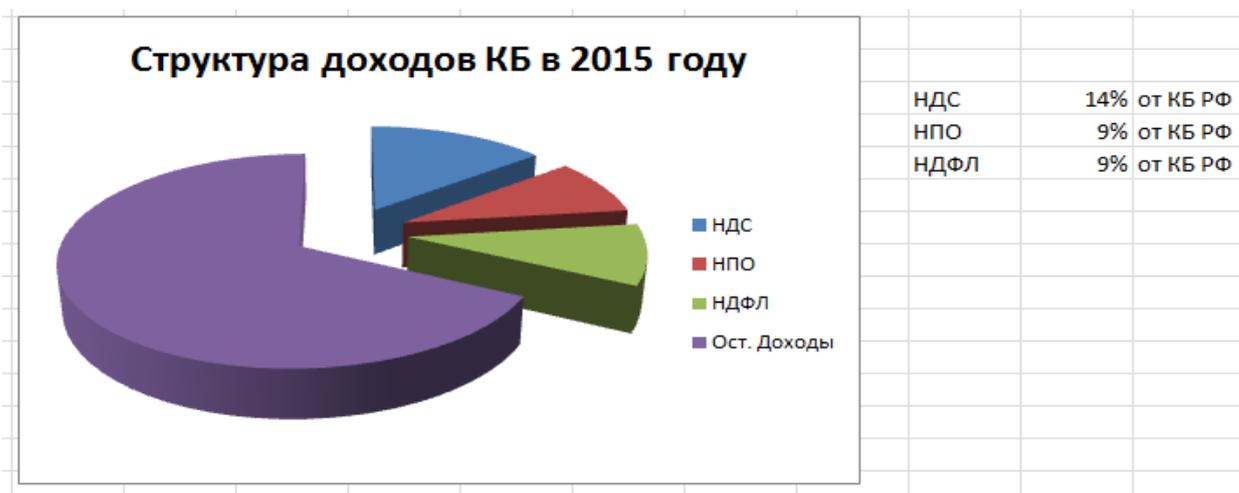
Доход КБ РФ	Годы				
	2011	2012	2013	2014	2015
Доходы, итого	20 855	23 435	24 443	26 766	26 922
Налог на добавленную стоимость	3 250	3 546	3 539	3 931	4 234
Налог на прибыль организаций	2 271	2 356	2 072	2 375	2 599
Налог на доходы физических лиц	1 996	2 262	2 499	2 703	2 808

Таблица П1.2

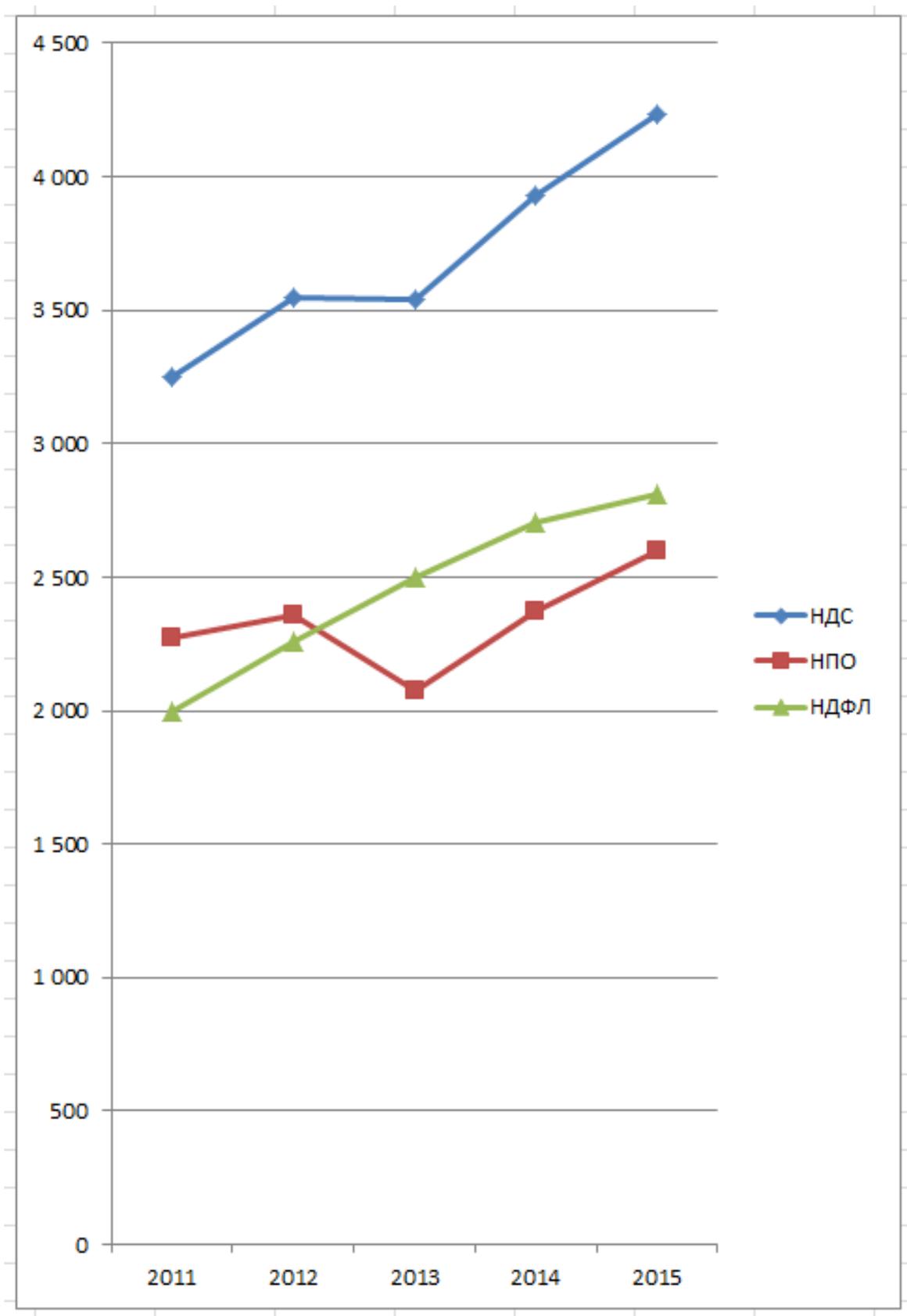
**Статистика поступлений НДФЛ в КБ РФ в 1 – 2 кварталах 2015 и в аналогичный период 2016 года**

Вид дохода	Квартал			
	1 квартал 2015 года	2 квартал 2015 года	1 квартал 2016 года	2 квартал 2016 года
Доходы, итого	6 045	12 749	5 876	12 522
Налог на добавленную стоимость	1 082	2 088	1 174	2 234
Налог на прибыль организаций	633	1 502	641	1 483
Налог на доходы физических лиц	570	1 245	616	1 351

**Структура доходов консолидированного бюджета в 2014 – 2015 гг.**



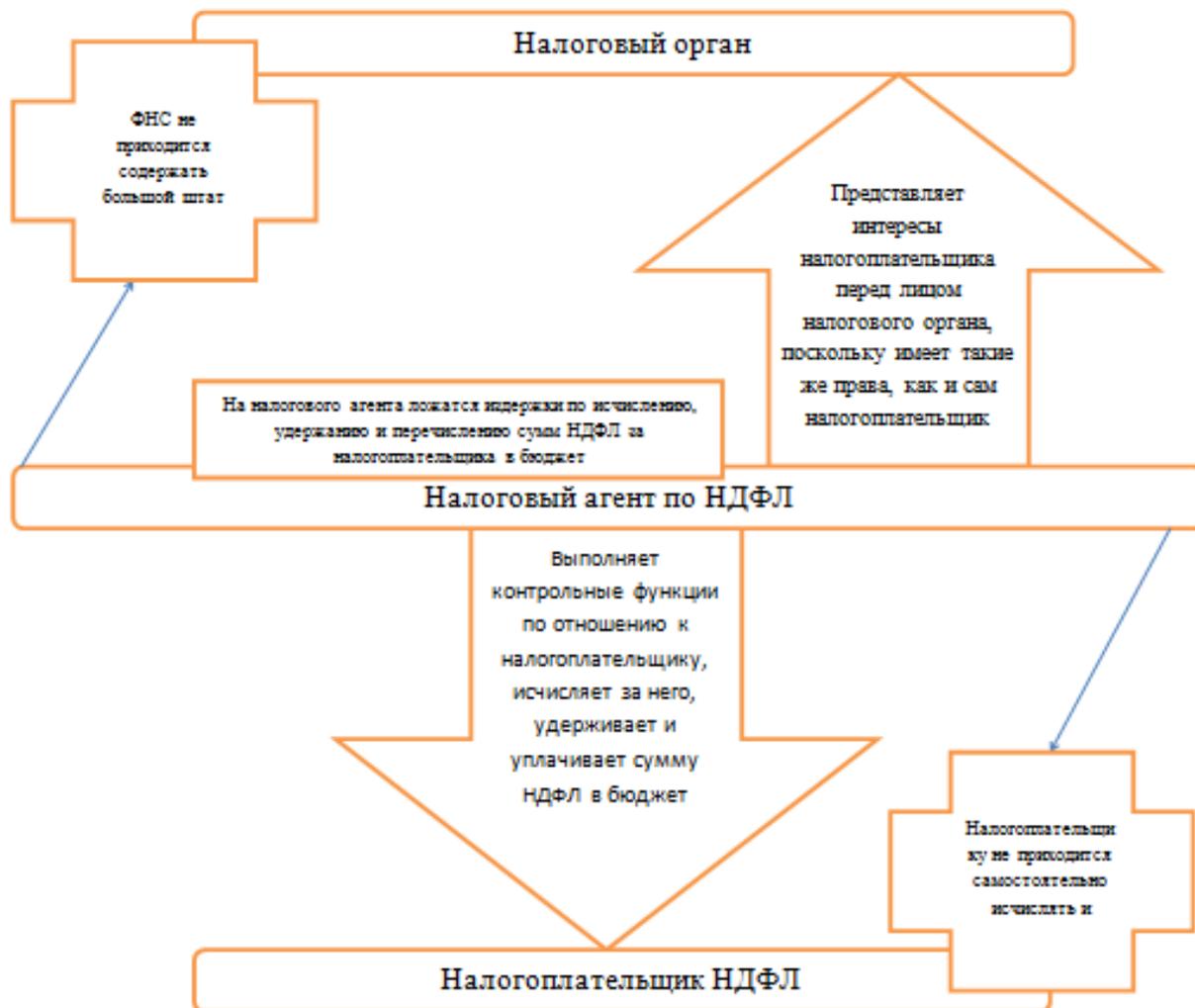
**Динамика поступлений НДС среди крупнейших федеральных налогов в 2011 – 2015 годах**



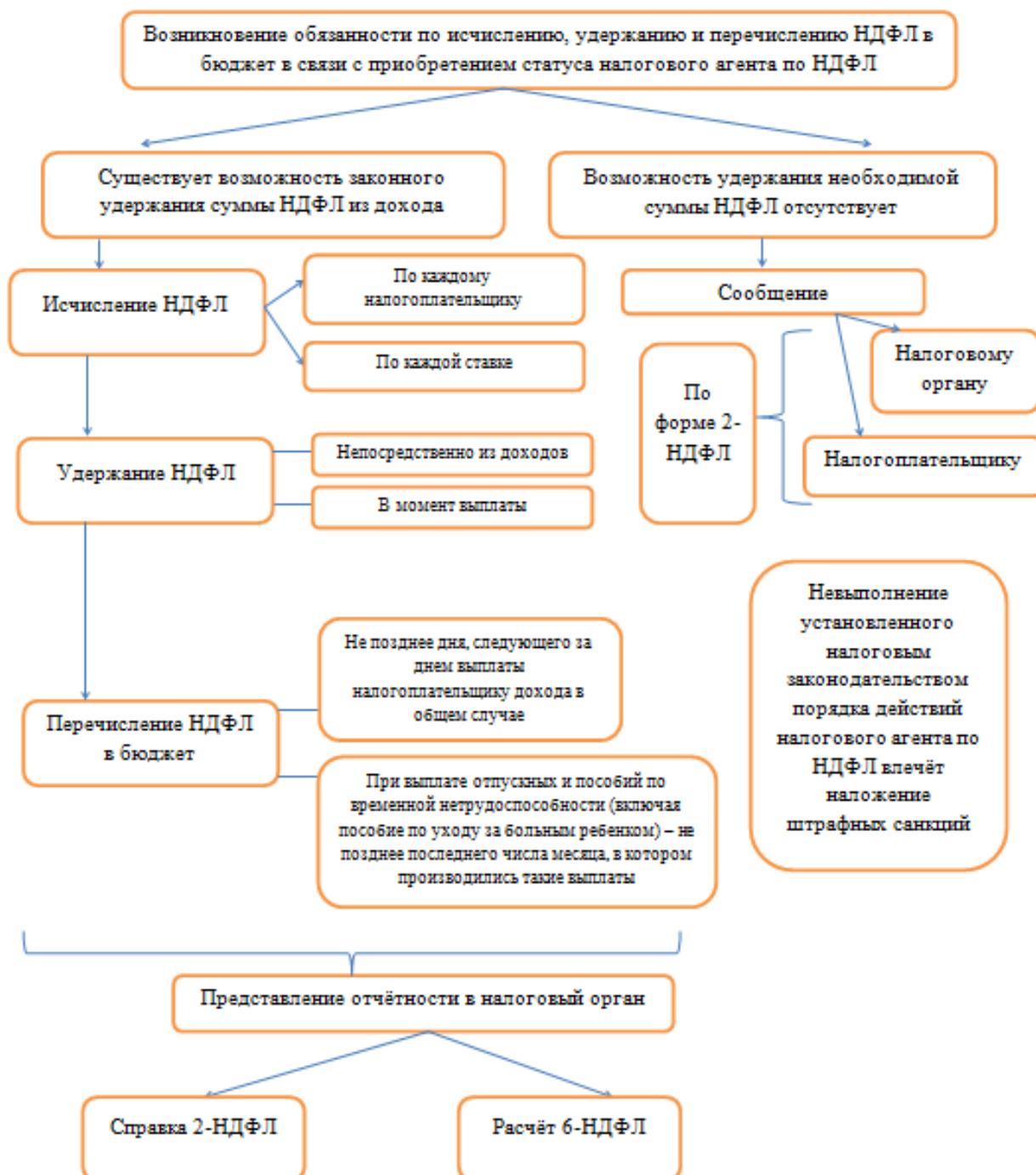
### Основные элементы НДФЛ и их характеристика

Наименование элемента	Элемент НДФЛ
Объект обложения налогом	Объектом налогообложения НДФЛ согласно статье 209 НК РФ являются любые доходы налогоплательщика. Для нерезидентов объект налогообложения – доходы, полученные от источников в РФ.
Налоговый период	Налоговым периодом по НДФЛ согласно статье 216 НК РФ является календарный год.
Налоговая база	Налоговой базой по НДФЛ согласно статье 210 НК РФ являются доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды. Причём, для доходов, облагаемых по ставке 13%, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, которые предусмотрены статьями 218 – 221 НК РФ.
Налоговые ставки	Налоговыми ставками НДФЛ согласно статье 224 НК РФ являются: А) Общая налоговая ставка, применяемая только в отношении резидентов Российской Федерации равна 13% от полученного дохода; Б) Пониженная налоговая ставка, равная 9% от полученного дохода, применяемая в отношении доходов, согласно пункту 5 статьи 224 НК РФ в виде: - процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 года - доходов учредителей доверительного управления с ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 года. В) Повышенная налоговая ставка для нерезидентов РФ в размере 30% от полученного дохода. Но если налогоплательщик - нерезидент РФ получает доход от источников в РФ в виде дивидендов, то в отношении его применяется ставка равная 15% от полученных дивидендов. Г) Повышенная налоговая ставка равная 35% от полученных доходов в виде выигрышей и призов.
Порядок исчисления налога	Согласно статье 225 НК РФ соответствующая ставке налога процентная доля налоговой базы, облагаемой по этой ставке. Общая величина НДФЛ за налоговый период равна сумме налога на доходы физического лица, исчисленного по каждой ставке.
Порядок и сроки уплаты налога	Согласно статьям 226 – 228 НК РФ: А) Физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, уплачивают НДФЛ по месту жительства не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом Б) Налоговые агенты уплачивают НДФЛ по месту своего нахождения, в том числе по месту нахождения обособленных подразделений на дату выплаты дохода налогоплательщику В отдельных случаях налоговые агенты уплачивают НДФЛ не позднее дня, следующего за днем фактического получения налогоплательщиком дохода, то есть фактического удержания налога.

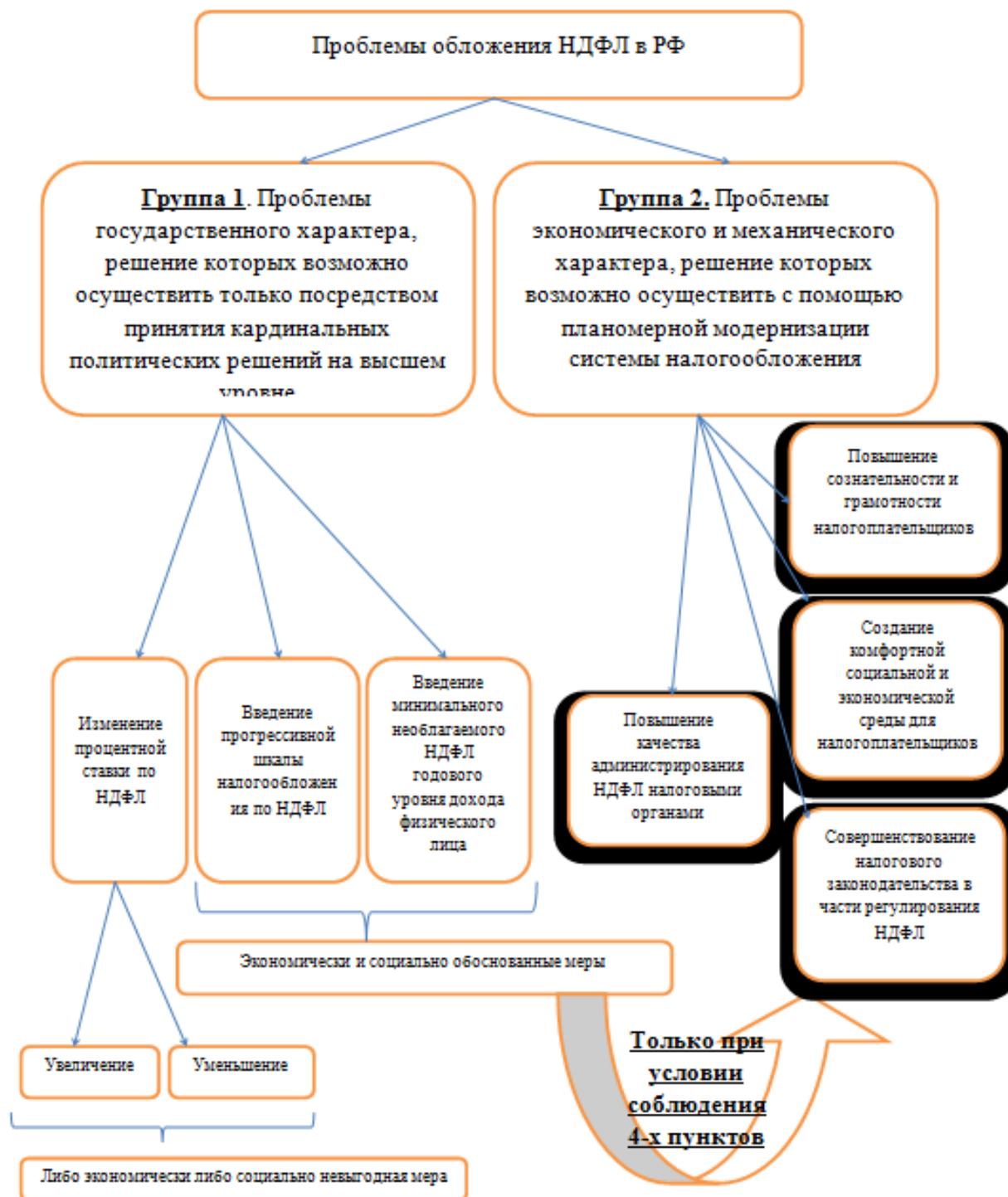
## Место налогового агента по НДФЛ в системе налогообложения доходов физических лиц



## Порядок практической деятельности налогового агента по НДФЛ в части выполнения своих функций



## Проблемы и перспективы обложения НДФЛ в РФ



Приложение 8

**Мероприятия, предлагаемые в качестве решений существующих проблем обложения НДФЛ в РФ**

Глобальные проблемы обложения НДФЛ в РФ	Направление решения	Предлагаемое мероприятие	Реализатор	Прогноз результата
1. Социальное недовольство общества. Единая ставка в 13% в условиях глубокого социального расслоения теряет свою справедливость	1.1. Введение прогрессивной шкалы налогообложения	Соблюдение пунктов 2.1, 2.2, 2.3, и 2.4 данной таблицы в целях обеспечения экономической обоснованности данных решений 1.1 и 1.2	Законодательный орган власти РФ	Некоторое сглаживание социального расслоения, снижение общественного напряжения
	1.2. Введение минимального необлагаемого НДФЛ годового дохода физического лица			
2. Неформальная занятость населения	2.1. Повышение качества администрирования НДФЛ налоговыми органами	Автоматизация контрольных функций налоговых органов. Для создания эффективных компьютерных программ проверок необходимо ежегодно инвестировать хотя бы минимально возможные суммы бюджетных средств на работу в этом направлении. В дальнейшем, возможно, скомпилировать труды юристов и программистов и создать новые высокоэффективные программы, которые будут проверять в декларациях не только элементарные арифметические ошибки, но и прочие моменты, вытекающие из налогового законодательства РФ включая нюансы	ФНС России	Глобальная разгрузка налоговых органов. Должностные лица смогут полностью посвятить своё рабочее время работе с задолженностями налогоплательщиков и устранению недоимок, работе с недобросовестным и налогоплательщиками
	2.2. Повышение сознательности и грамотности налогоплательщиков	Регулярная работа с налогоплательщиками в целом, внимательное и доброжелательное отношение к каждому физическому лицу в отдельности.	Непосредственно налоговый орган, должностные лица	Понимание необходимости уплаты налога и желание его заплатить
	2.3. Создание комфортной социальной и экономической среды для налогоплательщиков	Выполнение пунктов 1.1 и 1.2 данной таблицы в целях уравнивания положения высоко и низко обеспеченных плательщиков НДФЛ	Законодательный орган власти РФ	Некоторое сглаживание социального расслоения, снижение общественного напряжения
	2.4. Совершенствование налогового законодательства в части регулирования НДФЛ	Кратное увеличение сумм штрафов для недобросовестных налогоплательщиков	Законодательный орган власти РФ	Дисциплинирование злостно уклоняющихся от налогообложения плательщиков НДФЛ

**Перспективы развития института налоговых агентов по НДФЛ на современном этапе**

Направление развития института налоговых агентов	Предлагаемое мероприятие	Реализатор	Характеристика мероприятия	Прогноз результата
Регулярное разъяснение налогового законодательства в области НДФЛ налоговым агентам	Необходимо уделять больше внимания просветительской деятельности налоговых органов в отношении налоговых агентов по НДФЛ	Налоговый орган, работающий с налоговым агентом по НДФЛ	Проведение семинаров и конференций по наиболее часто задаваемым вопросам и возникающим ошибкам	Ликвидация ошибок и дальнейших судебных разбирательств вследствие непонимания законодательства налоговым агентом
Повышение налоговой культуры налоговых агентов	Необходимо проводить комплексную информационную кампанию	Налоговый орган, работающий с налоговым агентом по НДФЛ	- публикации и выступления в СМИ; - пропаганда выполнения налоговой обязанности в социальных сетях; - социальная реклама.	Ликвидация ошибок и дальнейших судебных разбирательств вследствие низкой налоговой культуры налогового агента
Доступность восприятия налогового законодательства	Необходимо создать и популяризовать среди налоговых агентов по НДФЛ единое практическое пособие по выполнению их функций	Федеральная налоговая служба	Разработка практического путеводителя действий налогового агента с приведением решений спорных моментов	Доступный порядок действий с точки зрения восприятия изначально исключит многие вопросы, неясности законодательства и предотвратит дальнейшие споры
Повышение дисциплины налоговых агентов	Кратно увеличить штрафные санкции в отношении недобросовестных налоговых агентов по НДФЛ	Законодательный орган власти РФ	Обсуждение данных вопросов в Государственной Думе РФ и дальнейшее принятие поправок в налоговое законодательство	Отсутствие экономического смысла неисполнения своих обязанностей налоговым агентом
Исключение возможности использования норм законодательства в схемах ухода от перечисления удержанного НДФЛ в бюджет	Отменить норму, определяющую уплату налога как момент представления в банк платёжного поручения и установить момент уплаты факт поступления денежных средств в бюджет.	Законодательный орган власти РФ	Обсуждение данных вопросов в Государственной Думе РФ и дальнейшее принятие поправок в налоговое законодательство	Исключение возможности использования проблемных банков в целях уклонения от перечисления сумм налога в бюджет