Лакунина, Марина Александровна. Совершенствование механизма налогового администрирования налога на доходы физических лиц, удерживаемого налоговыми агентами : диссертация ... кандидата экономических наук : 08.00.10 / Лакунина Марина Александровна; [Место защиты: Всерос. гос. налоговая акад. М-ва финансов РФ].- Москва, 2012.- 198 с.: ил. РГБ ОД, 61 12-8/2030

**Содержание к диссертации**

Введение

**Глава 1. Теоретические основы и сущность налогового администрирования налога на доходы физических лиц, удерживаемого налоговыми агентами**

1.1. Основы и сущность государственного налогового администрирования НДФЛ

1.2. Характеристика статуса налогового агента и мероприятия налогового контроля по НДФЛ, удерживаемого налоговыми агентами

1.3. Теоретические основы применения пропорционального и прогрессивного налогообложения доходов физических лиц

1.4. Становление налогообложения доходов физических лиц в Российской Федерации и механизм администрирования НДФЛ, удерживаемого налоговыми агентами

**Глава 2. Динамика и анализ поступлений налога на доходы физических лиц в консолидированный бюджет РФ, оценка налогового администрирования НДФЛ, удерживаемого налоговыми агентами, его роль на современном этапе**

2.1. Мониторинг факторов, влияющих на полноту поступления налога на доходы физических лиц в бюджет РФ

2.2. Сравнительный анализ подоходного налогообложения в странах ЕС и в России

2.3 Оценка поступления НДФЛ от различных категорий налогоплательщиков данного налога и налоговых агентов в РФ

**Глава 3. Приоритетные направления совершенствования администрирования налога на доходы физических лиц, удерживаемого налоговыми агентами**

3.1. Совершенствование системы налоговых вычетов и регулирование ставки налога как способ повышения эффективности налогового администрирования поступлений налога на доходы физических лиц П2

3.2. Совершенствование механизма налогового администрирования НДФЛ, удерживаемого налоговыми агентами

3.3. Оценка эффективности деятельности налоговых органов по администрированию налога на доходы физических лиц .,-4 Заключение 158

Библиографический список

* [Характеристика статуса налогового агента и мероприятия налогового контроля по НДФЛ, удерживаемого налоговыми агентами](http://www.dslib.net/finansy/sovershenstvovanie-mehanizma-nalogovogo-administrirovanija-naloga-na-dohody.html#5036691)
* [Теоретические основы применения пропорционального и прогрессивного налогообложения доходов физических лиц](http://www.dslib.net/finansy/sovershenstvovanie-mehanizma-nalogovogo-administrirovanija-naloga-na-dohody.html#5036692)
* [Сравнительный анализ подоходного налогообложения в странах ЕС и в России](http://www.dslib.net/finansy/sovershenstvovanie-mehanizma-nalogovogo-administrirovanija-naloga-na-dohody.html#5036693)
* [Совершенствование механизма налогового администрирования НДФЛ, удерживаемого налоговыми агентами](http://www.dslib.net/finansy/sovershenstvovanie-mehanizma-nalogovogo-administrirovanija-naloga-na-dohody.html#5036694)

**Введение к работе**

**Актуальность темы исследования.**Основным финансовым ресурсом государства являются налоговые доходы. Действенное и качественное налоговое администрирование, позволяющее обеспечить наиболее полное поступление налогов и сборов в бюджетную систему Российской Федерации в условиях оптимального сочетания методов налогового регулирования, планирования, стимулирования и налогового контроля, используя законодательно закрепленные методы и формы, регламентирующие исполнение законодательства по налогам и сборам является основой эффективного государственного управления.

Налог на доходы физических лиц (далее - НДФЛ) занимает важное место в национальной бюджетно-налоговой системе, поэтому от эффективности механизма его взимания зависит результативность мер фискального воздействия государства на экономическую активность в стране. НДФЛ, относясь к федеральным налогам, выступает основным источником пополнения региональных бюджетов, наряду с налогом на прибыль составляет 50% доходов консолидированного бюджета субъектов РФ.

Основная доля поступлений НДФЛ - 95% обеспечивается за счет доходов, налог с которых удерживается налоговыми агентами, что обуславливает необходимость повышения качества и эффективности налогового администрирования, изменение роли налоговых проверок НДФЛ, удерживаемого налоговыми агентами в налоговом процессе. О необходимости реформирования механизма налогового администрирования НДФЛ, удерживаемого налоговыми агентами подтверждает не снижающийся уровень скрытой оплаты труда, который составляет 28% в заработной плате наемных работников.

Все сказанное выше обусловило актуальность темы настоящего исследования, его цель и задачи, теоретическую новизну и практическую значимость.

**Цель и задачи исследования.**Целью диссертационного исследования является дополнение теоретических и методических направлений развития и совершенствования социально-экономической и фискальной составляющей НДФЛ, а также выявление эффективных методов налогового контроля на основе совершенствования механизма налогового администрирования НДФЛ, источником которого являются налоговые агенты.

**Для достижения цели исследования были поставлены задачи:**

- раскрыть сущность, содержание и функциональную структуру,  
характеризующую статус «налогового агента» для выработки предложений по  
исчислению, удержанию и перечислению налоговыми агентами в бюджет  
НДФЛ;

провести сравнительный анализ зарубежного и российского опыта подоходного налогообложения, при формировании доходной части консолидированного бюджета России, а также его значение для региональных и местных бюджетов в современной российской экономике;

проанализировать поступления в бюджет НДФЛ, удерживаемого налоговыми агентами, выявить причины низкой эффективности налогового контроля, сформулировать предложения по совершенствованию налогового администрирования;

предложить меры стимулирования деятельности налоговых органов по администрированию НДФЛ, удерживаемого налоговыми агентами и оценить эффективность применения прогрессивного налогообложения, совершенствование системы налоговых вычетов с позиции социально-ориентированной экономики, как способ повышения качества налогового администрирования, снижающего уровень применения схем ухода от налогообложения;

разработать методические рекомендации, направленные на применение оптимальных методов по повышению результативности налогового администрирования НДФЛ, удерживаемого налоговыми агентами;

**Объектом исследования**являются теоретические, методологические и практические вопросы осуществления и механизмы реализации налогового администрирования за налогообложением доходов физических лиц, удерживаемого налоговыми агентами в Российской Федерации.

**Предметом исследования**являются экономические отношения, формирующиеся в процессе взаимодействия государства, налоговых органов, налогоплательщиков, налоговых агентов, при осуществлении налогового администрирования НДФЛ, удерживаемого налоговыми агентами в Российской Федерации.

**Теоретическую и методологическую базу**составили труды зарубежных и отечественных ученых, специалистов в области управления экономикой, экономической теории, посвященные проблемам осуществления государственной налоговой политики, построению налоговой системы, налоговому администрированию, законодательные и нормативные акты, информация периодических изданий, доклады научных конференций.

Принципы налогообложения и основы формирования налоговой системы определены в классических трудах западных ученых - А. Вагнера, А. Лаффера, А. Маршалла, Д.С. Милля, У. Пети, Д. Риккардо, Э. Селигмана, Ж. Сисмонди, А. Смита, Дж.Ю. Стиглица, Ж.Б. Сэя, российских выдающихся ученых - М.М. Алексеенко, А.А. Исаева, И.Х. Озерова, М.Н. Соболева, А.А. Соколова, А.А. Тривуса, Н.И. Тургенева, И.И. Янжула. Проблемы формирования эффективной налоговой системы России, включающие вопросы налогового администрирования освещены в работах современных отечественных и зарубежных авторов. В их числе - Д.А. Артеменко, И.И. Бабленкова, А.П. Балакина, В.Н. Боробов, А.В. Брызгалин, Е.М. Бухвальд, Л.И. Гончаренко, И.М. Гуртовая, А.З. Дадашев, Л.В. Дуканич, СВ. Запольский, В.Н. Засько, З.А. Клюкович, В.Г. Князев, В.А. Красницкий, В.П. Кузнецов, А.В. Лобанов, И.А. Майбуров, Е.С Мигашкина, М.В. Мишустин, В.В. Мороз, М.Т. Оспанов, М.В. Павлович, В.Г. Пансков, А.Б. Паскачев, С.Г. Пепеляев, В.М. Пушкарева, И.А. Перонко, М.В. Романовский, A.M. Соколовская, Н.Н.

Тютюрюков, Д.Г. Черник, С.Д. Шаталов, Ф.Ф. Ханафеев, Т.Ф. Юткина и других. В трудах раскрывается природа возникновения налогов, анализируется экономическое содержание, дается общенаучное обоснование воздействия налоговой политики государства на пополнение доходной части бюджета Российской Федерации, роста благосостояния общества в целом.

Однако вопросы организации налогового администрирования НДФЛ, удерживаемого налоговыми агентами, требуют дальнейшего развития. Недостаточная разработанность вопросов осуществления налогового контроля доходов физических лиц, удерживаемого налоговыми агентами, значительность, теоретическая и практическая актуальность данного вопроса определили задачи и цели диссертационного исследования.

**Информационную базу исследования**составили законы Российской Федерации, законодательные и иные нормативно-правовые акты Российской Федерации, официальные статистические данные и отчеты Министерства финансов Российской Федерации, Федеральной службы государственной статистики России, Федеральной налоговой службы Российской Федерации, ее методические и регламентирующие материалы; статистическая налоговая отчетность, документация официальных сайтов органов государственной власти Российской Федерации, материалы официальной периодической печати, а также материалы, собранные автором в процессе практической деятельности.

**Методологической основой работы**являлись методы экономического анализа и синтеза, планирования, управленческого учета, анализа отчетности налоговых органов, моделирования процессов в экономике, статистические методы, методы математического и логического моделирования. Данные статистики проанализированы с использованием приемов группировки и выборки, обобщения и сравнения, с применением графических методов.

**Научная новизна исследования**состоит в обосновании важности дальнейшего совершенствования налоговой политики в области НДФЛ и

необходимости более эффективного администрирования НДФЛ, удерживаемого налоговыми агентами:

- уточнены функции «налогового агента», что позволяет использовать данную  
категорию для разработки направлений повышения эффективности налогового  
администрирования НДФЛ, удерживаемого налоговыми агентами;

выявлены критерии оценки эффективности применения прогрессивного налогообложения НДФЛ с применением пониженной ставки, налогового вычета, равного прожиточному минимуму, как способа совершенствования механизма налогового администрирования;

разработана и обоснована необходимость в представлении налоговой декларации для налоговых агентов по форме «5-НДФЛ», с целью своевременного и полного администрирования НДФЛ;

предложен алгоритм проведения камеральных налоговых проверок НДФЛ, удерживаемого налоговыми агентами, включающий в себя проведение тематических проверок с применением механизма принудительного исполнения обязанности по уплате НДФЛ в бюджет, и обеспечительных мер, которые положительно влияют на поступление налога на доходы физических лиц;

- разработана методика оценки эффективности деятельности налоговых органов  
по администрированию НДФЛ, удерживаемого налоговыми агентами с  
применением коэффициента эффективности налогового администрирования.

**Практическая значимость диссертационного исследования**заключается в том, что в исследовании обобщены наиболее эффективные методы администрирования налога на доходы физических лиц, исчисляемого, удерживаемого и перечисляемого в бюджет налоговыми агентами. Материалы исследования могут быть применены в практической деятельности налоговых органов, а также при чтении лекций на кафедре налогов и налогообложения Всероссийской государственной налоговой академии. **Апробация результатов исследования.**

Основные положения и результаты данного исследования внедрены в деятельность ФНС России, используются в учебном процессе ВГНА Минфина

России для проведения занятий по дисциплинам: «Организация и методика проведения налоговых проверок», «Практикум по реализации результатов налоговых проверок».

Материалы, отражающие отдельные положения диссертационного исследования, представлены на международных и всероссийских научно-практических конференциях, в том числе: «Проблемы модернизации экономики России в XXI веке» 10 Международная межвузовская научно-практическая конференция (Москва, 2008); «Современная налоговая система: состояние и перспективы (национальный и международный опыт)» Международная научно-практическая конференция (Москва, 2011).

**Публикации.**По материалам диссертации опубликовано 10 работ общим объемом 7,4 п. л., из них 5 работ опубликованы в научных журналах, рекомендованных ВАК Минобрнауки России.

**Структура и объем диссертационной работы.**Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения и библиографического списка. Работа изложена на 196 страницах машинописного текста, содержит 16 рисунков, 36 таблиц, 14 приложений. Библиографический список включает 132 наименования.

## Характеристика статуса налогового агента и мероприятия налогового контроля по НДФЛ, удерживаемого налоговыми агентами

Эффективность налоговой системы заключается в полноте выявления источников доходов в целях обложения их налогами, минимизацией расходов по их мобилизации и обязанности уплате. Поэтому для наиболее полного поступления налогов в бюджет государства, необходимых для выполнения его расходных обязательств, выявления резервов эффективности их взимания, осуществления контрольных действий, а также для регулирования взаимодействия с налогоплательщиками необходим институт налогового администрирования. Термин «налоговое администрирование» появился в научной, экономической, учебной литературе сравнительно недавно. Гончаренко Л.И. в своей диссертационной работе д.э.н. рассматривая понятия «управление налоговыми отношениями» и «управление налоговой системой» отмечает, что они были фактически подменены дефиницией «налоговое администрирование» путем заимствования из зарубежных источников. В.М. Мишустин в своей диссертационной работе называет данный термин «российской новацией»2, то есть новшество, которого не было ранее: новое теоретическое знание, новая методология, новые принципы управления, что требует исследования его сущности через дискурсивные понятия, согласно И.Канту . «Сущность как категория философского дискурса характеризует устойчивое, инвариантное в исследуемом предмете, она есть внутреннее содержание

предмета, выражающее в устойчивом единстве всех многообразных и противоречивых форм его онтологии»4. Поэтому для раскрытия сущности налогового администрирования необходимо изучение содержания данного понятия. Это становится особенно важной задачей с учетом того, что практика налогового администрирования развивается более быстрыми темпами, чем теоретическое осмысление эмпирического опыта.

В нормативных документах определение термину «налоговое администрирование» не встречается. Под администрированием толковые словари в основном понимают руководить, управлять чем-нибудь, ограничиваясь одними административными распоряжениями, не входя в существо дела , с преобладанием в управлении формальных, чисто административных, приказных форм и методов .

Однако данное утверждение не отражает всей сущности налогового администрирования, его понятие намного шире, исходя из поставленных государством задач для эффективного выполнения его налоговой политики.

Наиболее полно содержание администрирования в его первоначальном понятии раскрыто А. Файолем: «Администрировать - значит предвидеть, организовывать, распоряжаться, руководить и контролировать» . Однако в данном определении не раскрывается, кем осуществляется администрирование. Макс Вебер, который внес значительный вклад в теорию бюрократии, использует термин «бюрократия» для того, чтобы охарактеризовать организационную форму «рационально-правовой власти». У М.Вебера в концепции формальной рационализации бюрократия является одним из основных результатов и необходимым условием процесса рационализации управления . Он подчеркивал значение бюрократии как

«рациональной формы организации в том смысле, что она является эффективным средством достижения заданных цeлeй» .

Понятие налогового администрирования отражено в работах ученых-экономистов ДА. Артеменко, Л.И. Гончаренко, А.З. Дадашева, СВ. Запольского, BТ. Княззва, ВА. Красницкого, В.П.Кузнецова, А.В. Лобанова, ОА. Мироновой, МБ. Мишустина, М.Т. Оспанова, В.Г. Панского, ИА. Перонко, Ф.Ф. Ханафеева.

Позиции авторов по вопросу сущности налогового администрирования различны. Впервые понятие администрирования встречается в работе СВ. Запольского, который считает, что «под администрированием государственных доходов следует понимать деятельность по обеспечению возникновения, исполнения финансовых обязательств и мобилизации в бюджет предусмотренных законом денежных доходов государства»10.

Кузнецов В.П. дает определение налоговому администрированию, как «упорядоченная система управления государством налоговыми отношениями. В свою очередь, налоговые отношения образуют предмет налогового администрирования»11.

Также одним из первых дает определение налогового администрирования М.Т. Оспанов, который под этим термином понимает «осуществление налоговой администрацией в пределах ее компетенции функций и полномочий, установленных ей государством и налоговым законодательством». Оно в качестве ключевой составной части включает в себя систему управления налогами, т.е. комплекс мероприятий по: оптимизации структуры налогов, налогового учета и отчетности; совершенствованию механизма их взимания, контролю за своевременностью начисления и полнотой уплаты налогов, соблюдением прав и обязанностей налоговых органов и налогоплательщиков, установленных налоговым законодательством; распределению налоговых платежей между бюджетами различных уровней, анализу и сбору получаемых результатов; подготовке предложений по повышению их эффективности; гармонизации налоговых взаимоотношений всех участников налогового процесса12,

Таким образом, М.Т. Оспанов в понятие «налогового администрирования» включает и оптимизацию структуры налогов, совершенствование механизма их взимания, что относится к налоговой политике, распределение налоговых поступлений, что затрагивает бюджетную политику, то есть значение термина «налоговое администрирование» дается очень расширенно, включает в себя и управление налогами, их распределением, управление налоговыми отношениями.

По мнению И.А. Перонко и В.А. Красницкого, «налоговое администрирование - это система управления государством налоговыми отношениями. Налоговые отношения являются предметом налогового администрирования». Затем «понятие «налоговое администрирование» раскрывается с двух сторон. Во-первых, это система органов управления (законодательных и административных). В круг их обязанностей входит обеспечение процедуры прохождения налоговой концепции на очередной плановый период: обсуждение и рассмотрение, утверждение на законодательном уровне. Кроме того они должны составлять отчеты об исполнении налогового бюджета, подвергать их всестороннему анализу. Во-вторых, это совокупность правил и норм, регламентирующих конкретную налоговую технику и действия, а также меры ответственности, предусмотренные за нарушение налогового законодательства»

## Теоретические основы применения пропорционального и прогрессивного налогообложения доходов физических лиц

Развитие экономики государства во многом определяется достигнутым уровнем налоговых поступлений. Рост государственных расходов (на управление, оборону, решение социальных программ и т.д.) требует постоянного увеличения доходов и соответствующего увеличения поступлений в бюджетную систему Российской Федерации.

Поступление налогов, администрируемых ФНС РФ (в расчет не включаются страховые взносы и ЕСН, действующий до 2010г.) составляет почти половину всех доходов консолидированного бюджета РФ (табл. 8).

Таблица дает представление о снижение процентной доли налоговых поступлений в 2008-2009гг. по сравнению с докризисным 2007г., которое вызвано рядом объективных причин, связанных с общим экономическим кризисом 2008-2009гг. В данный период часть предприятий работали с неполной производственной мощностью, многие организации прекратили свою деятельность. Тем не менее, НДФЛ занимает значительную долю налоговых поступлений, администрируемых ФНС России, составляя пятую часть доходов консолидированного бюджета РФ (табл. 9).

В % к общим поступлениям 21.85 17.76 21.92 17 19 18.27 21.01 Анализируя представленную таблицу нельзя не отметить увеличение поступления НДФЛ за 2011г. на 206,2 млрд, рублей к уровню 2010г., или на 11,5%, в связи с тем, что государство принимало административные меры по сохранению рабочих мест и среднего уровня заработной платы. В докризисные 2006-2007гг. рост НДФЛ осуществлялся более быстрыми темпами, чем в 2010-2011гг. В первую очередь, это связано с увеличением ставок страховых взносов. Следующая причина - это оптимизация расходов предприятий в условиях кризисных явлений в экономике, что коснулось сокращения персонала и снижение расходов организаций на заработную плату. По данным Федеральной службы государственной статистики среднесписочная численность работников по кругу организаций за 2010г. в целом по России уменьшилась по сравнению с докризисным 2007г. на 2448,5 тыс. человек, что составляет 94,7% от уровня 2007г. (табл. 10)

Экономический кризис оказал значительное влияние на поступление в бюджет налога на прибыль, которое в 2009г. составило 50,3% от уровня 2008г., и только в 2011г. превысил уровень 2007г. Налоговые платежи по налогу на прибыль за 2011г. составляют 23,36 %, за период 2006-2008годов поступления составляли более 30% налоговых доходов консолидированного Бюджета РФ. Поступления от налогов и сборов и регулярных платежей за пользование природными ресурсами в 2009г. резко снизились, составив 62% уровня 2009г. и только в 2011г. превысили уровень 2010г. на 45,2%, что обусловлено ростом цены на нефть на 40,8%. Поступления по НДС за период 2008-201 Огодов также снизились по сравнению с 2007г., несмотря на то, что начиная с 2009г., отмечался постоянный рост, уровень 2007г. достигнут только в 2011г. Вышеизложенное подтверждает вывод о том, что НДФЛ, являясь одним из четырех основных федеральных налогов, обеспечивает значительную часть налоговых поступлений в консолидированный бюджет РФ (рис. 4).

Доля налога на доходы физических лиц в доходах, администрируемых ФНС м Информационный ресурс: Федеральная служба гос. статистики. Режим доступа: http://www.gks.ru/ в рамках проводимой налоговой политики одним из основным источником повышения доходного потенциала взимаемых налогов является принятие мер в области налогового администрирования, которое рассматривается в качестве источника дополнительных поступлений в бюджетную систему налоговых платежей, в том числе в региональные бюджеты. Бюджетной политикой на 2012г. и плановые периоды 2013-2014гг. предусмотрено, что для сбалансированности федерального бюджета планируется передать в федеральный бюджет часть доходных источников, (государственную пошлину за регистрацию транспортных средств и штрафов за административные правонарушения в сфере дорожного движения), или фактически являющихся одной из форм межбюджетных трансфертов (часть акцизов на алкогольную продукцию, распределяемых по нормативам), а также снизить объем межбюджетных трансфертов, субсидий из федерального бюджета бюджетам субъектам РФ 04. Поэтому для консолидированных региональных бюджетов РФ необходим поиск дополнительных резервов формирования доходной его части, ключевым на наш взгляд в этом вопросе является повышение эффективности налогового администрирования НДФЛ.

## Сравнительный анализ подоходного налогообложения в странах ЕС и в России

Анализируя представленные в таблице показатели, важно подчеркнуть, что НДФЛ, исчисленный налоговыми агентами по различным ставкам, составляет основной процент поступлений по данному налогу 93,78%, 95,43% за 2008-2009гг соответственно, что подтверждает наши предложения о необходимости наиболее качественного администрирования НДФЛ у источника получения доходов физическими лицами. НДФЛ, удерживаемый налоговыми агентами по ставке 13%, составляет 94,5%, 96,62% от налога, поступающего по ставке 13%, за 2008 - 2009гт соответственно от доходов, полученных физическими лицами, за исключением доходов от предпринимательской деятельности. Таким образом, колоссальную долю поступлений НДФЛ в консолидированные бюджеты субъектов РФ составляет налог с доходов, который удерживается именно налоговыми агентами, поэтому налоговый контроль необходимо осуществлять основными методами в рамках не только выездных налоговых проверок, но и камеральных. На сегодняшний день налоговое администрирование сводится к выставлению налоговым агентам налоговых уведомлений о даче пояснений в рамках 31 ст. НК РФ, приглашением на комиссии, то есть применяются превентивные меры, которых недостаточно.

Вывод о необходимости более эффективного администрирования НДФЛ у источника выплаты доходов физическим лицам, подтверждает сравнение показателей дохода населения с доходами, которые получают физические лица от российских организаций, индивидуальных предпринимателей, нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты, а также обособленных подразделений иностранных организаций в РФ. Проанализировав отчетность по НДФЛ, удерживаемого налоговыми агентами по ставке 13% и, сравнив налоговую базу с доходами населения по данным Росстата были получены следующие результаты (табл. 23).

По данным статистической отчетности 5-НДФЛ за 2008-2009гг. дана оценка поступления НДФЛ с доходов, облагаемых по различным ставкам (табл. 24). Анализируя представленную таблицу, необходимо подчеркнуть, что основная доля дохода, выплаченная физическим лицам, подлежит налогообложению у источника выплаты по ставке 13%, ее величина составляет 96,61%, 96,88% за 2008-2009гг. соответственно, это подчеркивает что поступление НДФЛ в консолидируемый бюджет осуществляется с доходов, облагаемых по основной 13% ставке, которое оказывает основное влияние на полноту его формирования. Доля доходов, облагаемых по отличным от 13% ставкам невелика, так доходы от долевого участия в других организациях и другие доходы, облагаемые по ставке 9%, составляют 2,9%), 2,7% соответственно за 2008-2009гг. в общей структуре доходов.

Продолжая разбирать таблицу подчеркнем, что доля доходов, полученная нерезидентами РФ, в соответствии с п.З ст 224 НК РФ, составляет еще меньший процент - 0,36% и 0,3% за 2008-2009гг. Низкий процент доходов, облагаемых по ставке 30%, связан с тем, что многие работодатели используют иностранную рабочую силу, не оформляя трудовые или гражданско-правовые отношения из-за высокой ставки налога на доходы для нерезидентов и сложности миграционного законодательства, связанного с привлечением данных работников. Если бы организации и другие налогоплательщики, которые выступают налоговыми агентами предоставляли квартальную налоговую отчетность в виде расчетов, то можно было бы контролировать своевременную уплату НДФЛ, удержанного с доходов иностранных работников в течении года, так как данные о принятых сотрудниках представляются в налоговые органы ФМС России в соответствии с п. 3 ст. 85 НК РФ. Сейчас, из-за того, что отчетность предоставляется один раз в год существует большой временной период, в течении которого нет возможности контролировать уплату НДФЛ с данных доходов в бюджет. Доля доходов, облагаемых по ставкам 35%, 15% и другим налоговым ставкам составляет незначительную часть, и тем не менее все вышеуказанные доходы необходимо более эффективно администрировать в рамках камеральных налоговых проверок, необходимым условием для которых является представление налоговой отчетности (декларации или расчета), при предоставлении данных деклараций (расчетов) по НДФЛ, удерживаемого налоговыми агентами можно было бы своевременно выявлять неуплату налога в бюджет, путем проведения междокументального анализа, сравнив показатели с представленными сведениями в налоговой отчетности, а также представленными в соответствии со ст. 85 НК РФ.

Из всего вышеизложенного можно сделать следующие основные выводы. Поступления НДФЛ в консолидированный бюджет РФ обеспечивается за счет доходов, облагаемых в соответствии с законодательством по ставке 13% и удерживаемого налоговыми агентами при выплате доходов, источником которого они являются.

Доля дохода, выплачиваемого физическим лицам налоговыми агентами, от которых или в результате отношений с которыми налогоплательщик получил доходы, составляет до 83% за 2009г. от общего объема денежных доходов населения, как показывает проведенный анализ.

В связи с тем, мероприятия налогового контроля по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет НДФЛ налоговыми агентами проводятся только в рамкам выездных налоговых проверок, а при анализе представленных сведений по Форме-2НДФЛ применяются превентивные меры, налоговое администрирование поступлений НДФЛ ослаблено.

Для более эффективного налогового контроля и увеличения поступлений НДФЛ в бюджет, которое зависит от качества налоговых проверок, предлагается введение ежеквартальной отчетности по НДФЛ, удерживаемого налоговыми агентами, и проведение камеральных налоговых проверок, которые будут обеспечивать оперативный текущий контроль за своевременным и полным поступлением данного налога в бюджет.

## Совершенствование механизма налогового администрирования НДФЛ, удерживаемого налоговыми агентами

Первый этап проведение камеральной налоговой проверки включает в себя визуальный и программный контроль, включающий в себя проведения контроля за правильностью заполнения основных реквизитов поданных деклараций, который осуществляется отделом работы с налогоплательщиками. Далее на основных этапах работа проводится должностными лицами отдела камеральных налоговых проверок, которые включают в себя: - проверку своевременности представления налоговых деклараций, в случае непредставления в налоговый орган в течение 10 дней по истечении установленного срока выносится решение о приостановлении операций налогового агента по его счетам в банке и переводов его электронных денежных средств в порядке, предусмотренном ст. 76 НК РФ16 ; - арифметический расчет и контроль по внутридокументальным и междокументальным соотношениям предлагаемой декларации 5-НДФЛ, представляемой налоговыми агентами, в рамках которого осуществляется сопоставление показателей проверяемой налоговой декларации с показателями налоговых деклараций по другим видам налогов, бухгалтерской отчетностью и документами, такими как - справка 2-НДФЛ , налоговая декларация по налогу на прибыль оргааизазий166й в части распределенных дивидендов, налоговая декларация З-НДФЛ 67 в части расходов на оплату труда, заявленных индивидуальными предпринимателями и лицами, занимающимися частной практикой. налоговая декларация по налогу на прибыль иностранной организации168 в части расходов на оплату труда, сведения о среднесписочной численности работников за предшествующий календарный год169, сведения, представляемые работодателями о принятых на работу иностранных работниках 70. Внутридокументальные и междокументальные контрольные соотношения приведены в Приложении 13 к данному диссертационному исследованию; проверка правильности определения налоговым агентом налоговой базы и налоговых вычетов, обоснованности применения налоговых ставок, налоговых льгот (вычетов), исчисления и удержания НДФЛ, для проведения данных мероприятий налоговому агенту направляется требование в порядке, предусмотренном ст. 93 НК РФ171; оформление результатов налоговой проверки, в порядке, предусмотренном гл. 14 НК РФ17".

Основные этапы проведения камеральной налоговой проверки НДФЛ, удерживаемого налоговыми агентами представлены на рисунке 13. Организацию камерального контроля целесообразно ориентировать не только на соблюдение законодательства по НДФЛ, но и на выявление вероятности возможных нарушений, на которые указывают отклонения налоговых обязательств отдельного налогового агента, нарушение методических указаний по формированию налоговой отчетности. Камеральная проверка должна быть основана на контрольно-проверочном, правом, аналитическом подходе к мероприятиям налогового контроля.

По истечении 10 рабочих дней после установленного законодательством срока осуществляется сверка списка состоящих на учете налогоплательщиков, обязанных представить налоговые декларации 5-ИДФЛ по соответствующему сроку, со списком плательщиков, фактически представивших их. J ІНoпрежтивло» J ж Своевременно представлена иало&ш.атсльщика Решемие о приостановлении операции налогового агента по его счетам в банке и переводов его элскфонных денежных срсдсгв в случае непредставления налоговой декларации 5-І ІДФЛ в налоговый орган в геченис 10 дней но истечении чстановлениого соока

К иалоговым агентам, допустившнм нарушение сроков представления декларации 5-НДФЛ применяются меры ответственности, предусмотренные ст. 119 ПК РФ, ст. 15.5 КоЛП РФ «Нарушение прелставления налоговой декларации» Декларация представлена [Готовится заключение о необходимому) включения указанного налогоплательщика в план проведения выездных налоговых проверок. IДекларация представлена I \ ЭТАП Арифметический контроль налоговых деклараций по контрольным соотношениям. в налоговой декларации lle выявлены ошибки 1\_ нем J& или yS Jb ок. " —- J 1Выявлены ошибки в налоговой декларации Представлены пояснения , 1редставлсна уточненная дскларация Выставляется сообщение налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответсгвующис исправления в усгановленный срок. ЭТАП. Проверка правильности определения налоговым агентом налоговой базы н налоговых вычетов, правильности применения налоговых ставок н исчислення НДФЛ. Проверка правильностн удержания НДФЛ. I. Налогоплательшику, использовавшему льготу (вычеты по НДФЛ). направляется требование о представлении докумснтов, иодтвсрждающих право зтих налогонлатедьшиков на эти налоговые льготы (вычеты). Исгребусмые документы должны быть представлены в течение 10 дней со дня вручения соответствующего требования. 2. Осуществляет проверку сопоставимости показателей налоговой отчетности текущего периода с аналогичными показателями налоговой отчетности предыдущего отчетного(налогового) периода.

Осуществляет сопоставление показателей проверяемой иалотовой декларации с показателями налоговых леклараций другим видам налогов и бухгалтерской отчетностью, документами: Справки 2-І ІДФЛ. Показатели иатоговых деклараций по налогу на прибыль организаций в части распределенных дивидендов. ( Указатсли налоговых деклараций но натогу на доходы физических лип в части расходов на оплату труда, заявленных индивилуальиыми предприниматслями и лицами, заиимаюшимися частной прак-ткой. Показатели налоговых деклараций но налогу на прибыль нностранной организации в части расходов на оплату труда. Сведения о среднесписочной численности работников за предшествующий календарный год. Сведения, представляемые работодателями о принятых на работу нерезидентов.