

Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов

Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов (далее – Основные направления налоговой политики) подготовлены с целью составления проекта федерального бюджета на очередной финансовый год и двухлетний плановый период. Основные направления налоговой политики необходимо учитывать как при планировании федерального бюджета, так и при подготовке проектов бюджетов субъектов Российской Федерации.

Помимо решения задач в области бюджетного планирования Основные направления налоговой политики позволяют экономическим агентам определить свои бизнес-ориентиры с учетом планируемых изменений в налоговой сфере на трехлетний период, что предопределяет стабильность и определенность условий ведения экономической деятельности на территории Российской Федерации. Несмотря на то, что Основные направления налоговой политики не являются нормативным правовым актом, этот документ представляет собой базу для подготовки федеральными органами исполнительной власти изменений в законодательство о налогах и сборах, соответствующих предусмотренным в нем положениям, и внесения их в Правительство Российской Федерации. Такой порядок повышает прозрачность и предсказуемость, что имеет ключевое значение для инвесторов, принимающих долгосрочные инвестиционные решения.

В трехлетней перспективе 2014 - 2016 годов приоритеты Правительства Российской Федерации в области налоговой политики остаются такими же, как и ранее – создание эффективной и стабильной налоговой системы, обеспечивающей бюджетную устойчивость в среднесрочной и долгосрочной перспективе. Основными целями налоговой политики продолжают оставаться поддержка инвестиций, развитие человеческого капитала, повышение предпринимательской активности. Налоговая система Российской Федерации должна сохранить свою конкурентоспособность по сравнению с налоговыми системами государств, ведущих на мировом рынке борьбу за привлечение инвестиций, а процедуры налогового администрирования должны стать максимально комфортными для добросовестных налогоплательщиков.

Важнейшим фактором проводимой налоговой политики является необходимость поддержания сбалансированности бюджетной системы Российской Федерации. В то же время необходимо сохранить неизменность налоговой нагрузки по секторам экономики, в которых достигнут ее оптимальный уровень.

I. Основные итоги реализации налоговой политики в прошедшем периоде

Основными направлениями налоговой политики на 2013 год и плановый период 2014 и 2015 годов, одобренными Правительством Российской Федерации в 2012 году, предусматривалась реализация налогового маневра, который заключался в снижении налоговой нагрузки на труд и капитал и ее повышении на потребление, включая дорогую недвижимость, на рентные доходы, возникающие при добыче природных ресурсов, а также в переходе к новой системе налогообложения недвижимого имущества.

В части мер налогового стимулирования планировалось внесение изменений в законодательство о налогах и сборах по следующим направлениям:

1. Поддержка инвестиций и развития человеческого капитала.
2. Совершенствование налогообложения при операциях с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок, а также иных финансовых операциях.

3. Совершенствование специальных налоговых режимов для малого предпринимательства.

4. Развитие взаимосогласительных процедур в налоговых отношениях.

5. Налогообложение добычи полезных ископаемых.

В части мер, предусматривающих повышение доходов бюджетной системы Российской Федерации, планировалось внесение изменений в законодательство о налогах и сборах по следующим направлениям:

1. Налогообложение добычи углеводородного сырья.

2. Акцизное налогообложение.

3. Введение налога на недвижимое имущество для физических лиц.

4. Налогообложение престижного потребления.

5. Оптимизация налоговых льгот по региональным и местным налогам.

6. Совершенствование налога на прибыль организаций.

7. Совершенствование налогового администрирования.

1. Меры налогового стимулирования

1.1. Поддержка инвестиций и развития человеческого капитала

1.1.1. Предоставление льгот по налогу на доходы физических лиц

За прошедший период в правила исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) был внесен ряд изменений в целях поддержки физических лиц.

В частности, был расширен перечень доходов, освобождаемых от обложения НДФЛ, за счет включения в указанный перечень:

- сумм оплаты работодателями лечения и медицинского обслуживания усыновленных детей работников, их подопечных (в возрасте до 18 лет), а также бывших работников;

- доходов, полученных налогоплательщиками при реализации дополнительных мер поддержки семей, имеющих детей;

- единовременных компенсационных выплат медицинским работникам;

- имущества (жилое помещение и (или) земельный участок из государственной или муниципальной собственности), полученного налогоплательщиком в собственность бесплатно.

Также были освобождены от налогообложения:

- суммы, полученные главами крестьянских (фермерских) хозяйств за счет средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации в виде грантов на создание и развитие крестьянского фермерского хозяйства, единовременной помощи на бытовое обустройство начинающего фермера, грантов на развитие семейной животноводческой фермы;

- субсидии, предоставляемые главам крестьянских (фермерских) хозяйств за счет средств бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Перечисленные нормы применяются в отношении грантов и субсидий, полученных после 1 января 2012 года, и направлены на стимулирование развития крестьянских (фермерских) хозяйств.

Кроме того, в целях повышения защиты интересов потребителей туристических услуг предусмотрено освобождение от обложения НДФЛ доходов в натуральной форме в виде оплаты услуг, оказываемых туристам при предоставлении им экстренной помощи.

Одновременно были упорядочены некоторые льготы по НДФЛ. Так, с 2012 года начало действовать ограничение для освобождения от налогообложения т.н. «золотых парашютов» - выходные пособия стали освобождаться от налогообложения НДФЛ в размере, не превышающем в целом трехкратный размер среднего месячного заработка (шестикратный размер – для работников, уволенных из организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях).

1.1.2. Налоговое стимулирование инвестиций

С 2013 года уточнен порядок восстановления в доходах суммы «амортизационной премии», учтенной в расходах организации при осуществлении инвестиций. Речь идет о единовременном, до начисления амортизации, учете расходов на капитальные вложения в размере не более 10 процентов (не более 30 процентов – в отношении основных средств, относящихся к третьей – седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств, а также расходов, которые понесены в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств (так называемой «амортизационной премии»), в случае

реализации основных средств, в отношении которых такие капитальные вложения были осуществлены, ранее чем по истечении пяти лет с момента введения их в эксплуатацию.

С учетом внесенных изменений, начиная с 2013 года суммы «амортизационной премии» подлежат восстановлению только в том случае, если основные средства реализованы лицу, являющемуся взаимозависимым по отношению к налогоплательщику.

При этом расходы в виде указанных капитальных вложений учитываются при определении остаточной стоимости основных средств, включаемой в состав расходов при их реализации. В связи с этим налоговые последствия при таком восстановлении будут возникать только в случае реализации основных средств с убытком.

Внесенные изменения должны оказать существенное влияние на практику применения «амортизационной премии», поскольку снимают ряд барьеров для ее применения добросовестными налогоплательщиками (в частности, до введения в действие указанных изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации (далее – Кодекс) суммы «амортизационной премии» подлежали восстановлению, по сути, в двойном размере в случае любой реализации основных средств до истечения пяти лет с момента их ввода в эксплуатацию). Это, в свою очередь, приведет к снижению налоговой нагрузки при осуществлении инвестиций.

1.1.3. Поддержка модернизации производства

В целях создания стимулов для обновления основных фондов и снижения нагрузки на налогоплательщиков внесены изменения в перечень объектов налогообложения налогом на имущество организаций, предусматривающие исключение из объекта налогообложения движимого имущества (машины, оборудование), принятого с 1 января 2013 года на учет в качестве основных средств.

Таким образом, начиная с 2013 года при осуществлении модернизации производства снизятся затраты налогоплательщиков, связанные с инвестициями в новое оборудование. В перспективе, по мере вывода из эксплуатации оборудования, принятого на учет в качестве объектов основных средств до 1 января 2013 года, налогом на имущество организаций будет облагаться только недвижимое имущество, что является шагом к введению налога на недвижимое имущество не только для физических лиц, но и для организаций.

1.1.4. Упрощение налогового учета и его сближение с бухгалтерским учетом

В рамках проводимой работы по сближению бухгалтерского и налогового учета уточнен порядок налогового учета доходов и расходов при совершении операций с имуществом, права на которые подлежат

государственной регистрации в соответствии с законодательством Российской Федерации.

При применении метода начисления датой получения дохода от реализации признается дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав). При этом переход права собственности на объекты недвижимого имущества подлежит государственной регистрации. В связи с тем, что регистрация права собственности может занимать достаточно продолжительное время, в Кодексе было законодательно закреплено, что датой реализации недвижимого имущества признается дата передачи недвижимого имущества приобретателю этого имущества по передаточному акту или иному документу о передаче недвижимого имущества.

Одновременно в статью 259 Кодекса были внесены изменения, устанавливающие, что начисление амортизации по объектам амортизируемого имущества, в том числе по объектам основных средств, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством Российской Федерации, начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию, независимо от даты его государственной регистрации.

Кроме того, были проведены анализ и инвентаризация норм, обуславливающих существование различий между налоговым и бухгалтерским учетами. По итогам этой работы были определены области, в которых законодательством о налогах и сборах нецелесообразно устанавливать особые правила определения показателей, используемых при расчете налоговой базы, отличные от правил бухгалтерского учета. Количество таких различий в итоге должно быть сведено к минимуму, что будет сделано как путем внесения изменений в Кодекс, так и, возможно, корректировок некоторых правил бухгалтерского учета.

Итогом данной работы должна стать система налогового учета, которая будет более тесно привязана к регистрам бухгалтерского учета.

1.2. Совершенствование налогообложения при операциях с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок, а также иных финансовых операциях

В 2012 году была продолжена работа по совершенствованию налогообложения финансовых инструментов, а также деятельности инвесторов и профессиональных участников рынка ценных бумаг.

В части налогообложения услуг, оказываемых на рынке ценных бумаг, товарных и валютных рынках, был освобожден от налогообложения налогом на добавленную стоимость ряд услуг, оказываемых регистраторами, депозитариями, дилерами, брокерами и другими организациями.

В рамках создания в Российской Федерации Международного финансового центра и улучшения инвестиционного климата в Российской

Федерации разработана дорожная карта, предусматривающая реализацию в 2013 году следующих мероприятий:

- уточнение порядка налогообложения и выполнения функций налогового агента российскими организациями в отношении выплат по еврооблигациям, эмитируемым после 31 декабря 2013 года;

- совершенствование правил определения рыночных цен ценных бумаг и финансовых инструментов срочных сделок, обращающихся на организованном рынке, для целей налогообложения;

- введение механизма признания доходов и расходов, распределяемых в мультинациональных холдингах, с учетом правил, разработанных Организацией экономического сотрудничества и развития (далее – ОЭСР);

- совершенствование процедуры вычета «входного» НДС для профессиональных участников рынка ценных бумаг в части определения облагаемого и необлагаемого оборотов;

- подготовка предложений по совершенствованию правил учета расходов в виде процентов для целей налогообложения прибыли организаций;

- подготовка предложений по совершенствованию налогового администрирования (включая упрощение документального оформления административных расходов);

- введение правил налогообложения, позволяющих учитывать результаты транзакции для целей налогообложения исходя из их экономической сущности;

- введение института предварительного налогового согласования;

- подготовка предложений по совершенствованию налогового режима для страхователей и страховщиков долгосрочного страхования жизни, негосударственных пенсионных фондов, а также стимулирование долгосрочных инвестиционных вложений физических лиц.

1.3. Совершенствование специальных налоговых режимов для малого предпринимательства.

С 1 января 2013 года вступила в действие патентная система налогообложения для индивидуальных предпринимателей, которая в виде главы 26.5 «Патентная система налогообложения» Кодекса выделена в самостоятельный специальный налоговый режим.

Патентная система налогообложения применяется по 47 видам деятельности, перечисленным в Кодексе. Кроме того, субъекты Российской Федерации смогли ввести указанный специальный налоговый режим по дополнительному перечню видов предпринимательской деятельности, относящихся к бытовым услугам населению.

Были установлены минимальные и максимальные размеры потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем

годового дохода, являющегося базой для исчисления налога, которые субъекты Российской Федерации вправе увеличивать от трех до десяти раз в зависимости от вида и места осуществления предпринимательской деятельности.

Индивидуальным предпринимателям, применяющим патентную систему налогообложения, разрешено использовать наемных работников, средняя численность которых не должна превышать 15 человек.

При этом 100% поступлений от патентной системы налогообложения направляется в местные бюджеты.

С 2013 года переход на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности стал добровольным. Данный специальный налоговый режим по мере расширения сферы применения патентной системы налогообложения будет отменен с 2018 года.

Также были внесены изменения в положения Кодекса, регулирующие применение упрощенной системы налогообложения, системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности в целях упрощения перехода на них организаций и индивидуальных предпринимателей, совершенствования порядка исчисления и уплаты налогов.

1.4. Развитие взаимосогласительных процедур в налоговых отношениях

В целях создания благоприятных условий для налогоплательщиков по урегулированию споров без обращения в суд, обеспечения последовательности досудебной и судебной стадий разрешения налоговых споров Правительством Российской Федерации был внесен в Государственную Думу проект федерального закона, направленный на совершенствование установленного законодательством Российской Федерации о налогах и сборах порядка досудебного рассмотрения налоговых споров.

Проектом федерального закона предусматривается введение обязательной досудебной процедуры обжалования всех без исключения ненормативных актов налоговых органов, а также действий или бездействия их должностных лиц. Обязательность прохождения стадии досудебного урегулирования споров будет создавать стимулы для налогоплательщиков к разрешению внутри системы налоговых органов возникших конфликтов в сфере налогообложения, позволит существенно уменьшить количество рассматриваемых споров в судах, а также расширит возможности налогоплательщиков в реализации своих прав и законных интересов.

Преимущества предлагаемой процедуры заключаются в более коротких сроках рассмотрения соответствующего спора – 15 дней (в судах

рассмотрение спора может продлиться от трех месяцев до года), менее затратном способе защиты прав (отсутствуют судебные расходы, связанные с уплатой государственной пошлины, а также издержки, связанные с оплатой услуг представителей). Помимо этого решения по рассмотренным жалобам вступают в силу в более короткие сроки, а порядок оформления и подачи жалобы менее формализован.

Также законопроектом предусматривается увеличение до одного месяца срока подачи налогоплательщиком апелляционной жалобы на не вступившее в законную силу решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Это изменение предлагается внести, поскольку предусмотренный в настоящее время срок подачи апелляционной жалобы недостаточен для подготовки налогоплательщиком мотивированной жалобы.

1.5. Налогообложение добычи полезных ископаемых

В целях совершенствования налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых (далее – НДПИ) добычи горючего природного газа из нетрадиционных источников сырья и создания эффективного механизма налогообложения НДПИ горючего природного газа, добываемого из месторождений угля (метан угольных пластов) с 1 января 2013 года метан угольных пластов признан видом добытого полезного ископаемого в целях главы 26 Кодекса и включен в перечень полезных ископаемых, не являющихся объектом налогообложения НДПИ.

2. Меры, предусматривающие повышение доходов бюджетной системы Российской Федерации

2.1. Налогообложение добычи углеводородного сырья

Продолжена работа по установлению дополнительной фискальной нагрузки на газовую отрасль путем ежегодного увеличения (в зависимости от темпов роста внутренних цен на газ), начиная с 2013 года, и дифференциации (в зависимости от наличия возможности экспортировать газ) ставки НДПИ, взимаемого при добыче газа горючего природного.

Эта задача была реализована путем ежегодного повышения установленной ставки НДПИ на добытый газ горючий природный на период до 2015 года.

При этом налогоплательщиками, не являющимися в течение всего налогового периода собственниками объектов Единой системы газоснабжения, и (или) налогоплательщиками, не являющимися в течение всего налогового периода организациями, в которых непосредственно и (или) косвенно участвуют собственники объектов Единой системы газоснабжения, и суммарная доля такого участия составляет более 50 процентов,

налогообложение добычи газа горючего природного производится с применением понижающих коэффициентов.

Подготовлен и внесен в Правительство Российской Федерации проект федерального закона, направленный на стимулирование добычи трудноизвлекаемой нефти (нефть низкопроницаемых коллекторов, нефть баженовских, абалакских, хадумских, тюменских и доманиковых продуктивных отложений). Реализация этой меры позволит вовлечь в разработку запасы, не разрабатываемые в настоящее время вследствие высоких затрат.

2.2. Акцизное налогообложение

На 2013 и 2014 годы ставки акциза, за исключением акциза на нефтепродукты, были сохранены в размерах, зафиксированных в Кодексе годом ранее.

В настоящее время ставки акциза на нефтепродукты дифференцированы по принципу снижения ставок акциза по мере повышения класса автомобильного бензина и дизельного топлива. При этом в 2010 году предусматривалось повышение ставок акциза на все классы автомобильного бензина и дизельного топлива путем поэтапного ежегодного увеличения таких ставок с 2013 по 2015 год в целях формирования доходов Федерального дорожного фонда и дорожных фондов субъектов Российской Федерации.

В то же время в 2011 году в целях стимулирования производства высококачественных моторных топлив было принято решение о снижении размера ставок акциза на автомобильный бензин и дизельное топливо 4-го и 5-го классов. Такое решение оказало стимулирующее воздействие на улучшение структуры производства указанных нефтепродуктов и увеличению удельного веса автомобильного бензина и дизельного топлива 4-го и 5-го классов в общем объеме производства соответствующих топлив в Российской Федерации.

Кроме того, техническим регламентом Таможенного Союза «О требованиях к автомобильному и авиационному бензину, дизельному и судовому топливу, топливу для реактивных двигателей и мазуту» было установлено, что на территории Российской Федерации не допускается производство и реализация автомобильного бензина и дизельного топлива 2-го класса с 1 января 2013 года, 3-го класса – с 1 января 2015 года, 4-го класса – с 1 января 2016 года.

Во избежание недостаточного финансирования дорожных фондов, по причине ускоренного (по сравнению с ранее прогнозируемым) перехода нефтяных компаний на производство товарных топлив высоких классов, ставки акциза на автомобильный бензин и дизельное топливо 4-го и 5-го классов дополнительно проиндексированы во втором полугодии 2013 и

первом полугодии 2014 года (индексация в 2013 – 2014 годах в среднем составила 6%).

С 1 июля 2013 года в целях повышения собираемости акциза на дизельное топливо, реализуемого под видом топлива печного бытового, к подакцизным товарам отнесено топливо печное бытовое, вырабатываемое из дизельных фракций прямой и вторичной перегонки с температурой кипения в диапазоне 280-360 градусов. При этом ставка акциза на указанное топливо установлена в размере, аналогичном ставке акциза на дизельное топливо, не соответствующее классам 3-5.

В части акцизного налогообложения табачной продукции Минфин России в рамках совместного проекта с группой «Экономика борьбы против табака» Всемирной организации здравоохранения приступил к оценке возможностей и экономических последствий более активного гармонизированного повышения минимальных ставок акциза на сигареты и папиросы в странах Таможенного союза и Украине. В настоящее время специально созданной экспертной группой осуществляются предварительные оценки возможности принятия решения о гармонизированном повышении ставок акциза в этих странах.

Ставки акциза на алкогольную продукцию с объемной долей этилового спирта свыше 9 процентов увеличены в 2012 году по сравнению с 2011 годом на 30%, на слабоалкогольную продукцию – на 42%.

2.3. Введение налога на недвижимое имущество для физических лиц

Введение в Российской Федерации налога на недвижимое имущество для физических лиц предполагается путем поправок к проекту федерального закона № 51763-4 «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации», проект которых был внесен Минфином России в Правительство Российской Федерации в начале 2013 года.

2.4. Налогообложение престижного потребления

Вопрос налогообложения объектов роскоши в прошедшем периоде рассматривался в рамках планируемого к введению налога на недвижимое имущество. На федеральном уровне по налогу на недвижимое имущество предусматриваются максимальные ставки налога в зависимости от кадастровой стоимости всех объектов недвижимости, расположенных на территории Российской Федерации и находящихся в собственности налогоплательщика. Повышенные налоговые ставки предусматриваются в отношении объектов недвижимости, кадастровая стоимость которых превышает 300 млн. рублей.

Кроме того, в целях повышенного налогообложения дорогих транспортных средств подготовлен проект федерального закона,

предусматривающий установление с 1 января 2014 года нормы, при которой сумма транспортного налога будет исчисляться с применением повышающих коэффициентов в отношении легковых автомобилей стоимостью от 5 млн. рублей.

Предусмотрено, что в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 5 млн. рублей до 10 млн. рублей включительно, с года выпуска которых прошло не более 5 лет, будет применяться коэффициент 2. В отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 10 млн. рублей до 15 млн. рублей включительно, с года выпуска которых прошло не более 10 лет, а также в отношении легковых автомобилей средней стоимостью от 15 млн. рублей, с года выпуска которых прошло не более 20 лет, будет применяться коэффициент 3.

Для целей налогообложения порядок расчета средней стоимости легковых автомобилей будет определяться федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере торговли, на основании статистических данных, данных таможенной статистики и данных о сделках на соответствующие марки, модели легковых автомобилей и их модификации.

2.5. Оптимизация налоговых льгот по региональным и местным налогам

По результатам проведенной в 2010-2012 годах инвентаризации налоговых льгот по региональным и местным налогам в целях децентрализации полномочий между уровнями публичной власти в пользу субъектов Российской Федерации и местного самоуправления принят Федеральный закон от 29 ноября 2012 г. № 202-ФЗ, предусматривающий поэтапную отмену начиная с 2013 года наиболее крупных налоговых льгот по налогу на имущество организаций в отношении железнодорожных путей общего пользования, магистральных трубопроводов, линий энергопередачи, сооружений, являющихся их неотъемлемой технологической частью, с постепенным увеличением ставки с 0,4% в 2013 году до 2,2% в 2019 году.

Кроме того, указанным Федеральным законом расширен перечень объектов налогообложения по земельному налогу в результате включения в состав объектов налогообложения земельных участков, ограниченных в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации и предоставленных для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд.

2.6. Совершенствование налога на прибыль организаций

В целях совершенствования налогообложения прибыли организаций уточнен порядок налогового учета расходов на проведение работ по мобилизационной подготовке. С 2013 года в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются расходы

на проведение работ по мобилизационной подготовке, в том числе затраты на содержание мощностей и объектов, необходимых для выполнения мобилизационного плана, за исключением расходов на приобретение, создание, реконструкцию, модернизацию, техническое перевооружение амортизируемого имущества, относящегося к мобилизационным мощностям.

Имущество, относящееся к мобилизационным мощностям, подлежит амортизации в порядке, установленном главой 25 «Налог на прибыль организаций» Кодекса.

Таким образом, расходы, связанные с приобретением, созданием, реконструкцией, модернизацией, техническим перевооружением амортизируемого имущества, относящегося к мобилизационным мощностям, будут учитываться при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций через механизм начисления амортизации. Другие расходы (некапитального характера), включая затраты на содержание мощностей и объектов, необходимых для выполнения мобилизационного плана, подлежат учету единовременно в составе внереализационных расходов.

Одновременно уточнено положение о порядке применения повышающего коэффициента к основной норме амортизации по объектам, используемым в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности. Для этого в Кодекс было внесено изменение, согласно которому специальный коэффициент, но не выше 2, может применяться в отношении основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, только в том случае, если указанные объекты были приняты на учет до 1 января 2014 года.

2.7. Совершенствование налогового администрирования

2.7.1. Предварительные итоги функционирования консолидированных групп налогоплательщиков

В настоящее время в налоговых органах зарегистрировано 15 консолидированных групп налогоплательщиков (далее – КГН). В основном, объединение крупных налогоплательщиков в группы произошло в нефтегазовом секторе, металлургии и связи.

Итоги функционирования КГН за 2012 год свидетельствуют о достижении цели, поставленной при их введении – экономически оправданного распределения налога на прибыль организаций по субъектам Российской Федерации пропорционально производственной базе (стоимости основных средств) и численности работников.

Расчеты, произведенные ФНС России на основании данных, представленных налогоплательщиками, в условиях создания КГН и без учета объединения организаций в КГН, показали, что функционирование КГН привело к:

росту поступлений налога на прибыль организаций в размере 53 млрд. рублей в 78% субъектов Российской Федерации (65 регионов);

снижению поступлений налога на прибыль организаций в размере 61 млрд. рублей в 22% субъектов Российской Федерации (18 регионов).

Поступления в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации в результате создания КГН снизились на 8 млрд. рублей.

При этом налоговые обязательства отдельных групп компаний увеличились, что связано с методологическими особенностями определения налоговой базы по доходам, полученным участниками КГН:

невозможностью переноса на будущее убытков, полученных участниками КГН до вхождения в состав этой группы;

невозможностью формирования отдельных видов резервов (по сомнительным долгам в части задолженности одних участников этой группы перед другими участниками такой группы, а также по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию в части реализации товаров (работ) другим участникам этой группы).

2.7.2. Применение новых правил налогового регулирования трансфертного ценообразования

С 1 января 2012 года вступил в силу раздел V¹ Кодекса, которым установлены принципы определения цен для целей налогообложения в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами.

Положения указанного раздела направлены на предотвращение вывода налоговой базы за пределы Российской Федерации, обеспечение справедливого и экономически обоснованного распределения налоговой базы между субъектами Российской Федерации, а также на исключение возможностей получения необоснованной налоговой выгоды в результате манипулирования ценами в сделках между налогоплательщиками, применяющими различные режимы налогообложения внутри страны.

Необходимость этих нововведений, как и в иных государствах, осуществляющих налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами, обусловлена растущей глобализацией бизнеса, возможностью по-разному структурировать сложные сделки, используя нематериальные активы и финансовые инструменты в различных юрисдикциях.

С целью адаптации налогоплательщиков и налоговых органов к новым правилам ценообразования для целей налогообложения предусмотрены переходные положения, среди которых:

- повышенные суммовые критерии для целей признания сделок контролируемыми;
- отсутствие необходимости представления уведомления о контролируемых сделках и соответствующей документации, а также

непроведение проверки в отношении сделок между взаимозависимыми лицами при соответствии определенным критериям;

- освобождение налогоплательщиков в течение первых двух лет действия раздела V¹ Кодекса от налоговых санкций.

При введении новых правил особое внимание уделялось необходимости снижения избыточных административных процедур и издержек налогоплательщиков при проведении мероприятий налогового контроля.

В указанных целях разделом V¹ Кодекса предусмотрена возможность заключения соглашения о ценообразовании для целей налогообложения (далее – соглашение) между налогоплательщиком и ФНС России. Заключение соглашений позволяет налогоплательщику снизить риск потенциального доначисления налогов и планировать свои налоговые обязательства, а также предполагает прозрачность заключаемых сделок и высокую степень открытости налогоплательщика для налогового органа.

В целях заключения соглашений ФНС России в течение 2012 года осуществляла процедуру предварительного обсуждения положений проектов таких соглашений, что в полной мере соответствует международной практике и позволяет налогоплательщикам в процессе такого обсуждения подготовить более качественный проект соглашения и обосновывающую документацию.

По итогам указанной работы в 2012 году заключено 3 соглашения о ценообразовании.

Анализ правоприменительной практики в сфере определения цен для целей налогообложения в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами по итогам 2012 года показал, что наиболее сложными для налогоплательщиков являются методологические вопросы в части определения суммовых критериев с целью признания сделок контролируруемыми, а также порядка признания лиц взаимозависимыми.

2.7.3. Иные вопросы налогового администрирования

В 2012 году принят Федеральный закон № 97-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 26 Федерального закона «О банках и банковской деятельности».

В соответствии с мерами, предусмотренными указанным Федеральным законом, с 2013 года налоговыми органами могут быть запрошены справки о наличии счетов, вкладов (депозитов) и (или) об остатках денежных средств на счетах, вкладах (депозитах), выписки по операциям на счетах, по вкладам (депозитам) организаций, индивидуальных предпринимателей в банке, справки об остатках электронных денежных средств и о переводах электронных денежных средств в случаях проведения мероприятий налогового контроля в отношении этих организаций, индивидуальных

предпринимателей, а также в случаях вынесения решения о взыскании налога, принятия решений о приостановлении операций по счетам организации, индивидуального предпринимателя, приостановлении переводов электронных денежных средств или об отмене приостановления операций по счетам организации, индивидуального предпринимателя, отмене приостановления переводов электронных денежных средств.

Налоговыми органами могут быть запрошены справки о наличии счетов, вкладов (депозитов) и (или) об остатках денежных средств на счетах, вкладах (депозитах), выписки по операциям на счетах, по вкладам (депозитам) организаций, индивидуальных предпринимателей и физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, в банке, справки об остатках электронных денежных средств и о переводах электронных денежных средств организаций, индивидуальных предпринимателей и физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, в банке на основании запроса уполномоченного органа иностранного государства в случаях, предусмотренных международными договорами Российской Федерации.

Правительством Российской Федерации был внесен в Государственную Думу проект федерального закона «О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям», который содержит комплекс мер по противодействию уклонению от уплаты налогов и использованию фирм-однодневок.

Кроме того, подготовлен и внесен в Правительство Российской Федерации проект федерального закона «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации в связи с совершенствованием контроля за исполнением банками обязанностей, установленных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах».

Проект федерального закона устанавливает порядок осуществления налоговыми органами контроля за исполнением банками обязанностей, установленных Кодексом, по исполнению поручений на уплату налога, предоставлению сведений и т.д.

Эти меры будут способствовать повышению прозрачности финансовой деятельности хозяйственных обществ, включая противодействие уклонению от налогообложения.

II. Меры в области налоговой политики, планируемые к реализации в 2014 году и плановом периоде 2015 и 2016 годов

При разработке мер в области налоговой политики, которые предполагается реализовать в 2014 – 2016 годах, будет продолжена реализация целей и задач, предусмотренных в предыдущие годы.

Взимание налогов и сборов может оказывать различное влияние на поведение экономических субъектов, создавать различные стимулы как для организаций, так и для физических лиц. Необходимым условием для повышения конкурентоспособности российской экономики является её диверсификация, технологическое обновление, модернизация производства. Стимулирующая роль налоговой системы по перечисленным направлениям сохранится.

С учетом необходимости обеспечения бюджетной сбалансированности следует предпринимать меры, направленные на увеличение доходов бюджетной системы Российской Федерации. Основными источниками роста налоговых поступлений может стать как повышение налоговых ставок, изменение правил исчисления и уплаты отдельных налогов, так и принятие мер в области налогового администрирования.

Достигнутый к настоящему времени уровень налоговой нагрузки, с одной стороны, соответствует минимальному уровню нагрузки развитых стран, с другой стороны, обеспечивает стабильную наполняемость бюджетов всех уровней.

Таким образом, внесение существенных изменений в структуру налоговой системы, а также введение новых налогов в среднесрочном периоде, не предполагается. Дальнейшее совершенствование налоговой системы должно реализовываться в направлении настройки существующей системы налогообложения, мобилизации дополнительных доходов за счет улучшения качества налогового администрирования, сокращения теневой экономики, изъятия в бюджет сверхдоходов от благоприятной внешнеэкономической конъюнктуры.

В части мер налогового стимулирования планируется внесение изменений в законодательство о налогах и сборах по следующим направлениям:

1. Поддержка инвестиций и развитие человеческого капитала.
2. Совершенствование налогообложения финансовых инструментов и создание Международного финансового центра.
3. Упрощение налогового учета и его сближение с бухгалтерским учетом.
4. Создание благоприятных налоговых условий для осуществления инвестиционной деятельности на отдельных территориях.

5. Совершенствование налогообложения торговой деятельности.
6. Налогообложение добычи природных ресурсов.
7. Страховые взносы на обязательное пенсионное, медицинское и социальное страхование

В части мер, предусматривающих повышение доходов бюджетной системы Российской Федерации, планируется внесение изменений в законодательство о налогах и сборах по следующим направлениям:

1. Совершенствование налогообложения недвижимого имущества для физических лиц.
2. Совершенствование налогообложения недвижимого имущества организаций.
3. Акцизное налогообложение.
4. Противодействие уклонению от налогообложения с использованием низконалоговых юрисдикций.
5. Совершенствование налогового администрирования.

1. Меры налогового стимулирования

1.1. Поддержка инвестиций и развитие человеческого капитала

1.1.1. Меры поддержки, связанные с предоставлением льгот по налогу на доходы физических лиц

В долгосрочном периоде будет сохранена действующая система налогообложения доходов физических лиц с единой ставкой для большинства видов доходов в размере 13 процентов. Введение прогрессивной шкалы налогообложения доходов физических лиц не планируется.

В Государственной Думе рассматриваются внесенные Правительством Российской Федерации проекты федеральных законов, предусматривающие предоставление налоговых вычетов родителям, усыновившим (удочерившим) ребенка, оставшегося без попечения родителей, в том числе ребенка-инвалида, а также направленные на систематизацию ряда предоставляемых в настоящее время освобождений от налогообложения в отношении социально значимых выплат (доходов). Речь идет, прежде всего, о следующих доходах:

компенсационные выплаты, связанные с бесплатной выдачей работникам, занятым на работах с вредными условиями труда, молока (других равноценных пищевых продуктов) или соответствующих выплат в денежной форме, а также бесплатной выдачей лечебно-профилактического питания;

гранты Президента Российской Федерации, выделяемые для проведения научных исследований, и гранты, предоставленные для

поддержки науки и образования, культуры и искусства в Российской Федерации;

материальная помощь, выплачиваемая органами службы занятости безработным гражданам, утратившим право на пособие по безработице, а также гражданам в период профессиональной подготовки, переподготовки и повышения квалификации по направлению органов службы занятости;

материальная помощь, выплачиваемая из стипендиального фонда студентам;

оплата стоимости проезда физических лиц, проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, к месту проведения отпуска (отдыха) на территории Российской Федерации и обратно и провоза их багажа;

денежные средства, выплачиваемые органами службы занятости в связи с направлением их на работу или обучение в другую местность.

Также предполагается исключить ограничение на сумму доходов, освобождаемых от налогообложения, в отношении доходов в виде помощи и подарков, получаемых ветеранами Великой Отечественной войны, инвалидами Великой Отечественной войны, вдовами военнослужащих, погибших в период войны с Финляндией, Великой Отечественной войны, войны с Японией, вдовами умерших инвалидов Великой Отечественной войны и бывшими узниками нацистских концлагерей, тюрем и гетто, а также бывшими несовершеннолетними узниками концлагерей, гетто и других мест принудительного содержания, созданных фашистами и их союзниками в период Второй мировой войны.

При этом необходима систематизация перечня доходов, освобождаемых от обложения НДФЛ, а также устранение имеющихся неточностей и противоречий, приводящих к неоднозначному толкованию норм.

1.1.2. Совершенствование применения имущественных налоговых вычетов по НДФЛ

В качестве наиболее значимого изменения следует предусмотреть переход от действующего в настоящее время принципа предоставления имущественного налогового вычета по НДФЛ (предоставляемого при приобретении жилья) применительно только к одному приобретаемому объекту имущества. В настоящее время при применении этого вычета его общий размер зачастую по различным причинам не может быть использован полностью. Для устранения этого предлагается перейти к принципу предоставления указанного вычета налогоплательщику вне зависимости от количества таких объектов (долей в приобретаемых объектах), в пределах установленного максимального размера имущественного налогового вычета, предоставляемого налогоплательщику в сумме до 2 млн. рублей. Таким образом, физические лица, в случае принятия этого предложения, получат

право обращаться в налоговые органы за получением имущественного налогового вычета многократно в течение жизни вплоть до полного использования предельной суммы этого вычета.

Кроме того, с учетом Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 1 марта 2012 г. № 6-П, требуется закрепление порядка получения имущественного налогового вычета налогоплательщиками, являющимися родителями (усыновителями, приемными родителями, опекунами, попечителями) и осуществляющими новое строительство или приобретение за свой счет имущества в собственность своих несовершеннолетних детей (подопечных в возрасте до 18 лет).

1.1.3. Выравнивание налоговых условий для различных видов инвестиций физических лиц

В настоящее время доходы от широко распространенных видов долгосрочных инвестиций, не относящихся к вложениям в ценные бумаги, освобождены от налогообложения. Так, НДФЛ не уплачивается при получении физическим лицом доходов от продажи жилой недвижимости, находившейся в его собственности более трех лет. Также налогом не облагаются проценты по банковским вкладам в пределах ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной на 5 процентных пунктов.

Таким образом, с налоговой точки зрения, инвестиции в ценные бумаги (включая паи ПИФов) являются менее привлекательными, чем другие виды инвестиций (даже менее рискованных, чем инвестиции в ценные бумаги).

На первый взгляд, решение задачи выравнивания налоговых условий для инвестирования в ценные бумаги и банковские депозиты могло бы быть решено путем освобождения от налогообложения реализованного прироста капитальной стоимости ценных бумаг – положительного финансового результата, получаемого физическими лицами от реализации этих ценных бумаг (в первую очередь, обращающихся на организованном рынке).

Однако предоставление налоговой льготы на всю сумму получаемого дохода от реализации ценных бумаг приведет к снижению прогрессивности налогообложения, поскольку вероятность получения таких доходов для лиц с более высокими доходами выше, чем для низкодоходных групп населения (поскольку лица с низкими доходами, как правило, не имеют достаточно средств для инвестиций на рынке ценных бумаг). Это приводит к снижению предельной налоговой ставки для лиц с высокими доходами или, другими словами, даже в условиях единой налоговой ставки, более обеспеченные лица будут платить меньше налога со своих доходов, чем менее обеспеченные. Также полное освобождение от налогообложения прироста капитальной стоимости от реализации ценных бумаг может привести к освобождению от налогообложения доходов от прямых инвестиций

физических лиц – продажи крупных пакетов акций, что не является целью предоставления подобной льготы.

В настоящее время в Российской Федерации предусмотрено освобождение от налогообложения доходов от реализации необращающихся акций и обращающихся акций, торгуемых на инновационной секции ММВБ, если срок владения этими акциями превышает 5 лет. Эта льгота была введена специально для поощрения венчурных инвестиций. В случае введения освобождения для долгосрочных инвестиций в прочие ценные бумаги при сроке владения более 3 лет, ценность льготы для венчурных инвестиций нивелируется.

Таким образом, создание стимулов для долгосрочных инвестиций на финансовых рынках следует осуществлять путем создания равных или сопоставимых налоговых условий для всех видов долгосрочных инвестиций физических лиц, в некоторых случаях вводя новые льготы, а в других – ужесточая применяемые в настоящее время ограничения.

В целях выравнивания налоговых условий для инвестиций физических лиц в различные виды активов предлагаются следующие подходы:

1) Введение инвестиционного налогового вычета в размере положительного финансового результата, полученного налогоплательщиком в налоговом периоде от реализации (погашения) ценных бумаг с обязательным централизованным хранением, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг и находившихся в собственности налогоплательщика более 3 лет, а также инвестиционных паев паевых инвестиционных фондов, состоящих из указанных выше ценных бумаг и находившихся в собственности налогоплательщика более 3 лет.

При этом для того, чтобы не предоставлять подобного вычета при получении доходов от прямых инвестиций следует ограничить предельную сумму доходов, освобождаемых от налогообложения при продаже акций, величиной финансового результата, получаемого от реализации количества акций, в размере не более 3 млн. руб. за каждый год владения ценными бумагами. Также следует установить правила расчета необлагаемой суммы исходя из срока владения ценными бумагами (на основе метода учета запасов ФИФО), которая позволит связать срок владения ценными бумагами и размер освобождаемого от налогообложения дохода.

2) Освобождение от налогообложения процентов, получаемых физическими лицами по банковским вкладам.

Для банковских вкладов следует изменить действующее ограничение, устанавливающее лимит на размер освобождаемых процентов по вкладам в рублях, снизив его до величины ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной на 3 процентных пункта, а по вкладам в иностранной валюте – до 6 процентов годовых.

В долгосрочном периоде (с 2018 – 2020 годов) возможно также установление абсолютного значения предельной суммы освобождаемых

процентов для физического лица, а также применение аналогичных правил налогообложения НДФЛ получаемых процентных доходов по обращающимся облигациям с обязательным централизованным хранением.

3) Освобождение от налогообложения доходов физических лиц от реализации жилой недвижимости, земельных участков, гаражей и долей в указанном имуществе.

В части освобождения от налогообложения доходов от реализации жилой недвижимости и иного недвижимого имущества необходимо установить, что такое освобождение должно предоставляться только в том случае, если в собственности налогоплательщика на дату продажи объекта имущества помимо продаваемого объекта не находилось более трех таких объектов.

4) В законодательство о ценных бумагах будет включено понятие «индивидуальный инвестиционный счет», а также требования к осуществлению профессиональной деятельности на рынке ценных бумаг, связанные с ведением индивидуальных инвестиционных счетов.

Вместе с введением такого инструмента будут предложены поправки в части налогообложения соответствующих доходов. В частности, будет предложено, чтобы физические лица получили возможность по своему выбору воспользоваться либо инвестиционным налоговым вычетом в сумме денежных средств, внесенных на такой индивидуальный инвестиционный счет, но не более 400 тыс. рублей за налоговый период, либо в сумме доходов, полученных по операциям, учитываемым на индивидуальном инвестиционном счете, при условии истечения не менее пяти лет с даты заключения налогоплательщиком договора на ведение индивидуального инвестиционного счета.

Однако, если в 2018 – 2020 годах будет принято решение об установлении абсолютной величины освобождаемых процентов по банковским вкладам, это потребует существенных изменений в части налогового администрирования.

Во-первых, потребуются установление обязанности банков по информированию налоговых органов о депозитах физических лиц и суммах начисленных процентов. При этом, если порог необлагаемого процентного дохода будет установлен на достаточно высоком уровне, возможно установление обязанности сообщать только о депозитах, среднегодовой остаток по которым превышает определенную сумму, чтобы указанная обязанность не распространялась на абсолютное большинство вкладов физических лиц.

Во-вторых, потребуются установить обязанность представления налоговой декларации во всех случаях, когда суммы полученных процентов по банковским вкладам, а также доходов от реализации ценных бумаг, превышают предельные суммы освобождения от налогообложения.

Также для эффективной реализации рассматриваемого предложения возможно введение обязательного информирования банками налоговых органов о суммах начисленных процентов по банковским вкладам (по аналогии с предоставлением работодателями справок по форме 2-НДФЛ).

1.2. Совершенствование налогообложения финансовых инструментов и создание Международного финансового центра

В рамках создания Международного финансового центра будет продолжена работа по совершенствованию системы налогообложения и уплаты налогов на финансовых рынках, в частности, по следующим направлениям.

1. Важнейшее решение в области налогообложения на финансовых рынках, которое предстоит принять уже в 2013 году, должно касаться налогообложения доходов иностранных организаций, выплачиваемых российскими заемщиками с использованием компаний, специально учрежденных для эмиссии еврооблигаций в иностранных государствах. В настоящее время действует норма, согласно которой для еврооблигаций, эмиссия которых будет осуществлена с 1 января 2014 года, прекращается действие специального режима, освобождающего российскую организацию – источник процентного дохода иностранного держателя такой облигации от обязанности удержания российского налога на прибыль при выплате этого процентного дохода.

При принятии решения о режиме налогообложения процентных доходов иностранных организаций, выплачиваемого по российским еврооблигациям, который должен применяться с 1 января 2014 года, необходимо учитывать необходимость создания стимулов для развития российского финансового центра, одним из элементов которого является возможность прямого приобретения иностранными организациями российских корпоративных облигаций с обязательным централизованным хранением с использованием счетов номинального держателя, открытых крупнейшими международными депозитарно-клиринговыми системами в российской центральной депозитарии.

Очевидно, что режим налогообложения процентных доходов, получаемых иностранными организациями по российским корпоративным облигациям с обязательным централизованным хранением, не должен при прочих равных условиях приводить к удержанию российским налоговым агентом, выплачивающего такие доходы, большего объема налогов, чем при выплате процентного дохода по еврооблигациям.

При этом предлагается предусмотреть освобождение процентного дохода иностранных организаций, имеющих фактическое право на этот доход и не являющихся налоговыми резидентами офшорных юрисдикций, получаемого как по еврооблигациям российских эмитентов (при сохранении условий и ограничений для применения этой льготы, действующих в настоящее время применительно к освобождению от удержания налога с

таких доходов), так и по российским корпоративным облигациям с обязательным централизованным хранением.

2. В настоящее время при совершении операций с ценными бумагами фактическая цена принимается для целей определения налогооблагаемой прибыли при условии, что это цена находится в интервале между минимальной и максимальной ценами сделок с указанной ценной бумагой, зарегистрированной организатором торговли на рынке ценных бумаг, либо, если цена ценной бумаги, не обращающейся на организованном рынке, не отклоняется более чем на 20% от ее расчетной цены.

Таким образом, в соответствии с действующим законодательством в отношении каждой сделки с ценными бумагами налогоплательщики должны подтверждать обоснованность применяемых цен и, в случае отклонения от уровня рыночных цен, корректировать цену сделки в налоговом учете. Данный порядок является трудоемким и обременительным, в особенности для налогоплательщиков, не являющихся профессиональными участниками рынка ценных бумаг.

В целях упрощения налогового учета предлагается сохранить действующий порядок налогового администрирования цен по операциям с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок только в отношении сделок, признаваемых контролируемыми в соответствии с действующими правилами налогового контроля за трансфертным ценообразованием. В отношении иных сделок для целей налогообложения прибыли организаций доходы и расходы будут определяться исходя из фактической цены сделки.

3. В соответствии с действующим порядком налогообложения прибыли организаций убыток от операций с финансовыми инструментами срочных сделок, заключенными на организованном рынке, учитывается всеми категориями налогоплательщиков при определении налоговой базы по основным видам деятельности. В то же время убыток от операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке, учитывается налогоплательщиками, не являющимися профессиональными участниками рынка ценных бумаг, обособленно от основной налоговой базы и может переноситься на будущее только в рамках налоговой базы по операциям с данной категорией ценных бумаг.

Таким образом, убыток от биржевых срочных сделок с ценными бумагами признается для целей налогообложения прибыли организаций на общих основаниях в составе внереализационных доходов (расходов), а убыток по биржевым кассовым сделкам с ценными бумагами учитывается обособленно в рамках отдельной налоговой базы. Такой порядок налогового учета убытков от операций с различными финансовыми инструментами в зависимости от сегмента организованного рынка ценных бумаг, на котором заключены сделки, нельзя признать обоснованным.

В связи с этим предлагается установить порядок, в соответствии с которым доходы (расходы) по операциям с ценными бумагами,

обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, также как и доходы (расходы) по биржевым финансовым инструментам срочных сделок, будут включаться в налоговую базу по налогу на прибыль организаций, определяемую по основным видам деятельности налогоплательщика.

При этом также целесообразно объединить налоговые базы по операциям с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, и операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, заключенными вне организованного рынка.

Также следует рассмотреть вопрос о расширении категории налогоплательщиков, которым предоставлено право учитывать доходы и расходы по операциям с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок при формировании единой налоговой базы от осуществления предпринимательской деятельности. В настоящее время такая возможность предоставлена только профессиональным участникам рынка ценных бумаг, осуществляющим дилерскую деятельность. В данную категорию налогоплательщиков следует также включить и иных профессиональных участников рынка ценных бумаг, организаторов торговли, биржи, управляющие компании инвестиционных фондов.

Реализация указанных мероприятий потребует установления специальных положений, определяющих порядок учета убытков прошлых лет, полученных по операциям с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок, которые не были учтены для целей налогообложения до изменения порядка признания таких убытков в налоговом учете.

4. В целях совершенствования порядка определения налоговой базы по операциям РЕПО предлагается законодательно определить понятие переквалификации операций РЕПО в операции по реализации (приобретению) ценных бумаг при ненадлежащем исполнении сделки по обратному приобретению ценных бумаг. Также следует определить, что при переквалификации операции РЕПО налогоплательщик производит корректировку ранее признанных доходов и расходов по операции РЕПО в части ценных бумаг, обязательство по которым не исполнено. Такая корректировка будет производиться в том отчетном периоде, в котором осуществляется переквалификация операции РЕПО.

5. В ближайшее время будут пересмотрены подходы к отнесению процентов по долговым обязательствам на расходы, учитываемые при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Действующий порядок контроля за предельными суммами процентов, признаваемыми расходами для целей налогообложения, является трудоемким и обременительным для налогоплательщиков.

Для повышения эффективности законодательства о налогах и сборах в этой области предполагается изменить действующие правила, ограничивающие отнесение процентов на расходы, установленные пунктом 1 статьи 269 Кодекса.

В частности, предлагается установить предельные значения ставок процентов, в пределах которых в расходах признается сумма фактически начисленных процентов. При этом в отношении долговых обязательств, проценты по которым не превышают такое предельное значение, следует ограничить действие правил налогового контроля за трансфертным ценообразованием либо вовсе отменить их.

Контроль за правильностью применения ставок процентов, превышающих предельное значение, будет осуществляться в соответствии с действующими правилами налогового регулирования трансфертного ценообразования.

1.3. Упрощение налогового учета и его сближение с бухгалтерским учетом

Различия между регистрами бухгалтерского и налогового учета и, соответственно, финансовым результатом, рассчитанным на основании данных бухгалтерского учета, и показателем налоговой базы по налогу на прибыль организаций обусловлены, главным образом, такими элементами действующего налогового механизма, как налоговые преференции и ограничения в отношении признания в целях налогообложения отдельных видов расходов, которые могут осуществляться для минимизации налоговых платежей (представительские, рекламные расходы, расходы на уплату процентов и др.), а также отсутствием необходимости ведения некоторых регистров по фиксированным правилам в бухгалтерском учете.

При этом составление налоговой отчетности (исчисление налога) исключительно на основе документов бухгалтерского учета может иметь целый ряд негативных последствий.

Так, окажется под вопросом реализация положений Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» в части участия в нормативном регулировании бухгалтерского учета субъектов негосударственного регулирования. Прямая зависимость параметров налогообложения от правил бухгалтерского учета создаст предпосылки для возникновения налоговых последствий, в том числе уменьшения налоговой нагрузки на определенные категории налогоплательщиков, через изменение правил бухгалтерского учета в обход законодательства о налогах и сборах.

Кроме того, нарушится правило нейтральности бухгалтерской информации, поскольку формирующее ее лицо становится напрямую заинтересованным в достижении определенных результатов (снижении налогового бремени и др.).

Учитывая изложенное, подготовка налоговой отчетности на основании исключительно документов бухгалтерского учета нецелесообразна.

Упрощение налогового учета предлагается осуществлять путем выявления и корректировки норм налогообложения прибыли организаций, вызывающих сложности при ведении учета, а также ограничивающих возможности использования одинаковых правил налогового и

бухгалтерского учета, при сохранении действующего подхода к определению налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

В целях реализации указанных мероприятий Минфином России в 2013 году будет подготовлен проект федерального закона предусматривающий, в частности:

- уточнение методов списания в расходы стоимости материально-производственных запасов в целях налогообложения прибыли организаций для обеспечения возможности ведения единого учета таких запасов в бухгалтерском и налоговом учете;
- возможность амортизации в налоговом учете малоценного имущества в зависимости от применяемой налогоплательщиком учетной политики;
- принятие к налоговому учету безвозмездно полученного имущества по рыночной стоимости, определенной на дату получения такого имущества;
- признание убытков от уступки прав требования после наступления срока платежа единовременно на дату уступки права требования;
- изменение в налоговом учете порядка переоценки обязательств и требований, выраженных в иностранной валюте, а также учета доходов и расходов в виде суммовых разниц.

1.4. Создание благоприятных налоговых условий для осуществления инвестиционной деятельности на отдельных территориях

Для обеспечения адресности предоставления налоговых преференций по налогу на прибыль организаций предполагается введение в законодательство Российской Федерации новой категории - участник инвестиционного проекта, реализуемого на территориях Дальневосточного федерального округа, Забайкальского края, Республики Бурятия или Иркутской области.

Предполагается, что организация может быть признана участником инвестиционного проекта в случае соответствия одновременно следующим требованиям:

- 1) государственная регистрация организации осуществлена на территории соответствующих субъектов Российской Федерации;
- 2) организация не имеет в составе обособленные подразделения, расположенные за пределами субъекта Российской Федерации, в котором осуществляется инвестиционный проект;
- 3) применяет общий режим налогообложения;
- 4) не является участником консолидированной группы налогоплательщиков;
- 5) производство товаров осуществляется исключительно на территории субъекта Российской Федерации, в котором осуществляется инвестиционный проект;
- 6) имеет в собственности (в долгосрочной аренде) земельный участок, на котором планируется реализация инвестиционного проекта;

7) имеет разрешение на строительство соответствующего производственного объекта.

Инвестиционный проект не может быть направлен на добычу нефти, природного газа, оказание услуг в этих областях; производство этилового спирта, алкогольной продукции, производство табачных изделий и других подакцизных товаров (за исключением легковых автомобилей и мотоциклов); на осуществление деятельности, по которой применяется налоговая ставка по налогу на прибыль организаций в размере 0 процентов.

Участниками инвестиционного проекта не могут быть некоммерческие организации, банки, страховые организации (страховщики), негосударственные пенсионные фонды, профессиональные участники рынка ценных бумаг, клиринговые организации.

Управление инвестиционными проектами, претендующими на получение льгот, а также мониторинг их реализации, должны осуществляться с учетом требований законодательства Российской Федерации органами государственной власти соответствующих субъектов Российской Федерации.

Объем капитальных вложений в соответствии с представленным инвестиционным проектом должен составлять в сумме не менее чем 150 млн. рублей, которые должны быть осуществлены в течение трех лет со дня включения организации в реестр участников инвестиционного проекта, или 500 млн. рублей, которые должны быть осуществлены в течение пяти лет со дня включения организации в реестр участников инвестиционного проекта.

Необходимо также предусмотреть распространение налогового контроля за трансфертным ценообразованием на сделки, стороной которых является участник инвестиционного проекта, имея в виду противодействие включению в льготную налоговую базу по налогу на прибыль организаций доходов посредством манипулирования ценами реализации (приобретения) товаров (работ, услуг) между взаимозависимыми лицами.

Для участника инвестиционного проекта в качестве мер налогового стимулирования предлагается на период 10 лет реализации инвестиционного проекта установить ставку налога на прибыль организаций в части, зачисляемой в федеральный бюджет, в размере 0 процентов. При этом начало отсчета соответствующего срока предлагается производить с того периода, когда были получены первые доходы от реализации товаров, на производство которых был направлен инвестиционный проект, но не позднее 5 (3) лет с момента включения соответствующего проекта в реестр (в зависимости от общего объема капитальных вложений, предполагаемых в рамках проекта).

Для участников инвестиционного проекта предлагается предусмотреть возможность снижения по решению органов государственной власти субъекта Российской Федерации ставки налога на прибыль организаций вплоть до ее обнуления в период первых 5 лет реализации инвестиционного проекта и установления ставки налога на прибыль организаций в размере не

менее 10 процентов в течение последующих 5 лет реализации инвестиционного проекта.

1.5. Совершенствование налогообложения торговой деятельности

В Кодексе следует предусмотреть условия, при соблюдении которых потери по основаниям, отличным от потерь в результате естественной убыли товаров, а также потерь, относимых на виновных лиц, признаются в составе расходов организаций, осуществляющих розничную торговлю с открытым доступом покупателей к товарам.

Во-первых, налогоплательщиком должна быть организована система учета и контроля за использованием материально-производственных запасов, соответствие которой установленным требованиям должно быть подтверждено аудиторской организацией.

Во-вторых, акт инвентаризации о выявленных недостатках должен подтверждаться аудитором, включенным в состав инвентаризационной комиссии.

Потери (недостачи) предлагается учитывать в целях налогообложения прибыли в размере, не превышающем 0,75 процента выручки от реализации.

Перечень продукции, недостача которой может быть учтена при налогообложении прибыли в соответствии с предлагаемым порядком, предлагается устанавливать в порядке, определенном Правительством Российской Федерации.

Учет товарных потерь для целей налогообложения прибыли в размере, определяемом как процентная доля выручки от реализации, широко применяется за рубежом (в Германии, Великобритании, США и др.). Возможность учета для целей налогообложения убытков от товарных потерь соответствует мировому опыту, позволит снизить издержки торговых организаций, и тем самым улучшить инвестиционный климат в розничной торговле, что позитивно повлияет на уровень потребления.

1.6. Налогообложение добычи природных ресурсов

1.6.1. НДС, взимаемый при добыче нефти и природного газа

В целях дальнейшего совершенствования налогообложения НДС добычи углеводородного сырья и создания более гибкой системы ставок, которые позволят уровню налоговой нагрузки реагировать на изменения внешней и внутренней ценовой конъюнктуры, предлагается следующее.

1. Завершение работы по изменению системы налогообложения добычи газа горючего природного и газового конденсата путем установления порядка исчисления НДС при их добыче на основе формульного подхода с привязкой соответствующих ставок НДС к стоимости корзины добытого углеводородного сырья.

При этом формульный подход должен основываться на следующих принципах:

сохранение доходов федерального бюджета от НДС на газ горючий природный на уровне, соответствующем уровню действующих ставок НДС на газ горючий природный и газовый конденсат в условиях принятого прогноза цен на газ;

учет средних оптовых цен реализации газа горючего природного на внутреннем рынке и средней экспортной цены за налоговый период;

учет среднего за налоговый период уровня цен нефти марки «Юралс»;

учет при определении ставки доли добычи газа горючего природного и газового конденсата в общем объеме углеводородного сырья, добытого из газовых скважин.

Также предполагается применение к рассчитываемым по формуле ставкам НДС при добыче газа горючего природного и газового конденсата коэффициентов, характеризующих условия добычи и стадию разработки соответствующих месторождений, а также выравнивание ставок для организаций, входящих в группу ОАО «Газпром», и прочих производителей газа по мере достижения равнодоходности поставок газа на внутренний и внешний рынки.

2. Завершение работы по подготовке нового режима налогообложения добычи углеводородного сырья при разработке новых морских месторождений углеводородного сырья, расположенных в границах внутренних морских вод, территориального моря, на континентальном шельфе Российской Федерации и в Каспийском море, путем установления специальной системы налогового и таможенно-тарифного регулирования деятельности, связанной с освоением новых морских месторождений углеводородов.

Указанная система при освоении новых морских месторождений углеводородного сырья предполагает:

адвалорные ставки НДС (от 5 до 30%) в зависимости от категории сложности проекта освоения нового морского месторождения углеводородного сырья и неизменность налоговых ставок в течение определенного периода времени (от 5 до 15 лет);

неограниченный срок переноса налоговых убытков и механизм ускоренной амортизации при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций по деятельности, связанной с реализацией проекта освоения нового морского месторождения углеводородного сырья;

обязательное ведение раздельного учета доходов и расходов по деятельности, связанной с реализацией каждого проекта освоения нового морского месторождения углеводородного сырья;

отдельное определение налоговой базы по деятельности, связанной с реализацией каждого проекта освоения нового морского месторождения углеводородного сырья;

запрет на перенос убытков прошлых лет, связанных с прочей деятельностью, а также иными проектами освоения новых морских месторождений углеводородного сырья, при исчислении налоговой базы по деятельности, связанной с реализацией конкретного проекта освоения нового морского месторождения углеводородного сырья;

освобождение добытых на новых морских месторождениях углеводородного сырья и экспортируемых углеводородов от уплаты вывозных таможенных пошлин;

освобождение от налога на имущество организаций, НДС и ввозных таможенных пошлин имущества, используемого при реализации проектов освоения новых морских месторождений углеводородного сырья.

3. Завершение разработки специального режима налогообложения нефти, добываемой из трудноизвлекаемых запасов.

Проект федерального закона предусматривает применение к ставке НДС при добыче нефти специального коэффициента, характеризующего степень сложности добычи нефти. Указанный коэффициент применяется в отношении нефти, добываемой из залежи углеводородного сырья, с показателем проницаемости не более 2×10^{-3} мкм² с учетом показателя предельной эффективной нефтенасыщенной толщины по залежи углеводородного сырья, в течение 120 налоговых периодов с момента превышения степени выработанности запасов конкретной залежи 1 процента.

При этом при добыче нефти из залежи углеводородного сырья, отнесенной в соответствии с данными государственного баланса запасов полезных ископаемых:

к баженовским, абалакским, хадумским и доманиковым продуктивным отложениям указанный коэффициент принимается равным 0;

к тюменским продуктивным отложениям указанный коэффициент принимается равным 0,8.

Для вышеуказанных залежей коэффициенты применяются в течение 180 налоговых периодов, начиная с налогового периода, в котором степень выработанности запасов эксплуатационного объекта месторождения нефти из залежи углеводородного сырья превысила 1 процент.

Показатели проницаемости и эффективной нефтенасыщенной толщины конкретной залежи углеводородного сырья участка недр определяются по данным государственного баланса запасов полезных ископаемых, утвержденного в году, предшествующем году налогового периода, а для применения льготных коэффициентов к добыче нефти из перечисленных залежей у налогоплательщика должна применяться система прямого раздельного учета добываемого сырья, под которой понимается отдельная

система сбора и подготовки нефти. Одновременно предлагается предусмотреть ряд переходных положений для подтверждения показателей проницаемости и нефтенасыщенной толщины пласта по новой методике, а также для внедрения системы прямого раздельного учета нефти, добываемой из льготизируемых залежей.

4. В рамках реализации долгосрочной стратегии налоговой реформы в нефтяном секторе возможно начало процесса по постепенному снижению ставки вывозной таможенной пошлины на нефть с одновременной компенсацией выпадающих доходов за счет увеличения ставки НДС на нефть. Однако реализация такого решения возможна только после детальной оценки всех бюджетных и экономических эффектов от его принятия.

1.6.2. НДС, взимаемый при добыче твердых полезных ископаемых

В рамках совершенствования налогообложения добычи твердых полезных ископаемых планируется следующее.

1. Оценка целесообразности установления специфических ставок НДС по иным, кроме угля, видам твердых полезных ископаемых, а также проработка вопроса об установлении ставки НДС при добыче твердых полезных ископаемых с учетом мировых цен на соответствующие полезные ископаемые.

2. Проведение анализа влияния принятых в 2011-2012 годах и планируемых к принятию в 2013–2014 годах мер по совершенствованию законодательства о налогах и сборах на экономику добычи твердых полезных ископаемых, в том числе в труднодоступных и отдаленных местностях, по результатам которого, в случае необходимости, будет проработан вопрос о подготовке соответствующих предложений с рассмотрением возможности установления налоговых преференций по НДС при добыче некоторых видов твердых полезных ископаемых на отдельных территориях Российской Федерации, в том числе на территории Дальневосточного федерального округа.

3. Проработка вопроса и, в случае необходимости, подготовка соответствующих предложений об изменении существующих подходов к определению основных элементов налогообложения НДС добычи драгоценных металлов и многокомпонентных комплексных руд.

Действующий порядок определения в целях налогообложения НДС объекта налогообложения и налоговой базы при добыче драгоценных металлов и многокомпонентных комплексных руд, в результате его неоднозначного толкования приводит к занижению налоговой базы и, соответственно, к недопоступлению сумм НДС в доходную часть консолидированного бюджета, а также возникновению разногласий между налогоплательщиками НДС и налоговыми органами.

4. Рассмотрение целесообразности передачи региональным органам власти полномочий по установлению ставок НДС по видам полезных ископаемых, относящимся к общераспространенным полезным ископаемым.

1.6.3. Водный налог

Будет продолжена работа по приведению положений Кодекса в соответствие с законодательством Российской Федерации в области использования подземных водных объектов в части уточнения порядка налогообложения водным налогом пользования подземными водными объектами (после вступления в силу в 2007 году новой редакции Водного кодекса Российской Федерации от 3 июня 2006 г. № 74-ФЗ).

1.7. Страховые взносы на обязательное пенсионное, медицинское и социальное страхование

Предполагается продление до 2016 года применения тарифа страховых взносов в государственные внебюджетные фонды Российской Федерации на уровне 2013 года – в отношении большинства плательщиков – 30 процентов и неперсонифицированного тарифа – 10 процентов сверх установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов в бюджет Пенсионного фонда Российской Федерации.

Также в соответствии с уже принятыми решениями о сроках действия льготных ставок тарифа будет происходить постепенный выход отдельных категорий плательщиков из льготного обложения страховыми взносами на общеустановленный тариф. При этом предполагается, что индивидуальные предприниматели будут уплачивать взносы за себя по дифференцированному тарифу в зависимости от величины их годового дохода.

В случае необходимости поддержки отдельных секторов экономики будут предоставляться иные меры государственной поддержки, не затрагивающие систему обязательного социального обеспечения.

2. Меры, предусматривающие повышение доходов бюджетной системы Российской Федерации

2.1. Совершенствование налогообложения недвижимого имущества для физических лиц

В настоящее время подготовлен проект поправок к проекту федерального закона № 51763-4 «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации», предусматривающему включение в налоговую систему Российской Федерации налога на недвижимое имущество.

Проектом поправок установлено, что в качестве налогоплательщиков налога на недвижимое имущество признаются физические лица, обладающие правом собственности на здания, строения, сооружения, жилые и нежилые

помещения, а также обладающие правом собственности, правом постоянного (бессрочного) пользования или правом пожизненного наследуемого владения на земельные участки.

К объектам налогообложения по налогу на недвижимое имущество отнесены расположенные в пределах муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) здания, строения, сооружения, жилые и нежилые помещения, объекты незавершенного капитального строительства, а также земельные участки, на котором располагают объекты капитального строительства или объекты незавершенного капитального строительства.

В качестве налоговой базы для исчисления налога на недвижимое имущество применяется кадастровая стоимость объекта налогообложения, определенная на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Проектом поправок предусматривается, что при определении налоговой базы применяется налоговый вычет.

Налоговый вычет предлагается предоставлять всем налогоплательщикам в отношении жилого помещения, а также жилого строения, расположенного на земельном участке в садоводческом или дачном некоммерческом объединении, в размере кадастровой стоимости 20 квадратных метров соответствующего объекта налогообложения.

Проектом поправок определены предельные налоговые ставки, устанавливаемые представительными органами муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга).

Так, в отношении объектов налогообложения, кадастровая стоимость которых составляет до 300 млн. рублей включительно, налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) в размерах, не превышающих:

- 0,1% в отношении жилых помещений, в том числе жилых домов (строений), расположенных на земельных участках в садоводческих, огороднических и дачных некоммерческих объединениях, а также в отношении объектов незавершенного капитального строительства, относящихся к указанным объектам;

- 0,5% в отношении объектов капитального строительства и объектов незавершенного капитального строительства, не относящихся к жилищному фонду;

- 0,3% в отношении земельных участков:

отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в населенных пунктах и используемых для сельскохозяйственного производства;

занятых жилищным фондом (за исключением доли в праве на земельный участок, принадлежащей на объект, не относящийся к жилищному

фонду) или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства;

приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства;

- 1,5% в отношении прочих земельных участков.

В отношении объектов налогообложения, совокупная кадастровая стоимость которых превышает 300 млн. рублей (за исключением объектов капитального строительства и незавершенного капитального строительства, кадастровая стоимость каждого из которых превышает 300 млн. рублей), устанавливаются повышенные налоговые ставки в размере не превышающем:

- 0,5% в отношении объектов капитального строительства и объектов незавершенного капитального строительства, вне зависимости от их принадлежности к жилищному фонду;

- 1,5% в отношении земельных участков, вне зависимости от категории земли и разрешенного использования земельного участка.

В отношении объектов капитального строительства и незавершенного капитального строительства, кадастровая стоимость каждого из которых превышает 300 млн. рублей, налоговые ставки устанавливаются в размере от 0,5 до 1 процента включительно.

Проектом поправок предусматривается переходный период до 1 января 2018 года, предполагающий постепенное введение налога на недвижимое имущество на всей территории Российской Федерации по мере готовности муниципальных образований к его введению.

2.2. Совершенствование налогообложения недвижимого имущества организаций

Важным направлением налоговой политики Российской Федерации до 2018 года является переход к налогу на недвижимое имущество не только для физических лиц, но и для организаций. Предполагается, что, как и в отношении физических лиц, новым налогом будет облагаться только недвижимое имущество, находящееся у организаций на праве собственности (хозяйственного ведения или оперативного управления). При этом предполагается, что новый налог будет отнесен к региональным налогам с передачей части поступающих сумм в местные бюджеты.

Для введения налога на недвижимое имущество организаций необходимо создать условия для его введения в субъектах Российской Федерации. В этих целях необходимо, прежде всего, определить концепцию налогообложения объектов недвижимости, принадлежащих юридическим лицам, а именно: определить состав объектов налогообложения, налоговую базу, пределы для установления налоговых ставок и возможные налоговые преференции по налогу.

Так, в целях обеспечения единообразного подхода к налогообложению имущества организаций и физических лиц в качестве налоговой базы по налогу на недвижимое имущество организаций предлагается определить кадастровую стоимость объектов недвижимости. В этой связи заинтересованным федеральным органам исполнительной власти необходимо разработать методику определения кадастровой стоимости объектов недвижимости нежилого назначения (в том числе промышленных зданий, офисов, сооружений, линейных объектов и др.), обеспечить наполняемость Единого государственного кадастра недвижимости сведениями об объектах недвижимости, принадлежащих юридическим лицам, и об их кадастровой стоимости в целях создания условий для формирования в налоговых органах фискального реестра по налогу на недвижимость.

По итогам проведенной работы, на основе мониторинга сведений Единого государственного кадастра объектов недвижимости и анализа возможных социально-экономических последствий введения налога на недвижимость организаций заинтересованными федеральными органами исполнительной власти с участием органов государственной власти субъектов Российской Федерации, будет разрабатываться проект федерального закона о налоге на недвижимое имущество организаций, и определяться возможные сроки его введения в субъектах Российской Федерации.

2.3. Акцизное налогообложение

В части налогообложения акцизами в плановом периоде будет осуществляться индексация ставок акцизов с учетом реально складывающейся экономической ситуации. При этом на 2014 и 2015 годы, за некоторым исключением, предусматривается сохранение размеров ставок акцизов, установленных действующим на сегодняшний день законодательством о налогах и сборах.

Алкогольная, спиртосодержащая продукция и пиво

При установлении ставок акцизов на алкогольную, спиртосодержащую продукцию и пиво на 2016 год в целях формирования доходной базы бюджетов разных уровней, а также с учетом необходимости корректировки структуры потребления алкогольной продукции, предлагается проиндексировать ставки акцизов на алкогольную продукцию, произведенную с использованием этилового спирта – на 10% к уровню 2015 года. На остальные виды алкогольной продукции предполагается осуществить индексацию в размере прогнозируемого уровня инфляции (при расчете приведенных ниже ставок принимался прогнозируемый уровень инфляции на 2016 год в размере 5,4% к 2015 году). Ставки на 2014 и 2015 годы предполагается оставить без изменений.

В целях предотвращения нелегального оборота алкогольной продукции, а также создания равных условий для предпринимательской деятельности акцизная политика в части алкогольной продукции в государствах-членах Таможенного союза должна проводиться с учетом необходимости постепенного сближения размера ставок акцизов к 2020 году.

С учетом изложенного в 2016 году предусматривается установить следующие размеры ставок акцизов на алкогольную продукцию:

1) на алкогольную продукцию с объемной долей этилового спирта свыше 9 процентов (за исключением пива, вин, фруктовых вин, игристых вин (шампанских), винных напитков, изготавливаемых без добавления ректифицированного этилового спирта, произведенного из пищевого сырья, и (или) спиртованных виноградного или иного фруктового сусла, и (или) винного дистиллята, и (или) фруктового дистиллята, а также сидра, пуаре и медовухи) – 660 рублей за 1 литр безводного этилового спирта.

В целях гармонизации ставок акцизов на алкогольную продукцию согласно предварительным договоренностям, достигнутым на заседании Консультативного комитета по налоговой политике Евразийской экономической комиссии 8 - 10 августа 2012 года в г. Алматы, прирост ставок акцизов как на крепкую, так и слабоалкогольную продукцию в 2016 году к уровню 2015 года составит 10%.

2) на алкогольную продукцию с объемной долей этилового спирта до 9 процентов включительно (за исключением пива, вин, фруктовых вин, игристых вин (шампанских), винных напитков, изготавливаемых без добавления ректифицированного этилового спирта, произведенного из пищевого сырья, и (или) спиртованных виноградного или иного фруктового сусла, и (или) винного дистиллята, и (или) фруктового дистиллята, а также сидра, пуаре и медовухи) – 550 рублей за 1 литр безводного этилового спирта;

3) на пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта свыше 0,5 процента и до 8,6 процента включительно и напитки, изготавливаемые на основе пива – 21 рубль за 1 литр (с учетом прогнозируемого уровня инфляции в размере 5,4%).

Табачная продукция

В части акцизного налогообложения табачной продукции налоговую политику будет определять план мероприятий по реализации Концепции осуществления государственной политики противодействия потреблению табака в 2010-2015 годах, утвержденный распоряжением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2010 г. №1563-р. Этим планом предусмотрено, что поэтапное повышение акциза должно происходить такими темпами, чтобы обеспечить в Российской Федерации средний

уровень налогообложения табачных изделий на уровне стран Европейского региона Всемирной организации здравоохранения¹. Для этого необходимо, чтобы средний акциз в текущих ценах составлял около 3000 рублей за 1000 штук или 60 рублей за пачку сигарет наиболее продаваемого бренда. При этом Кодексом предусмотрен минимальный уровень акциза на сигареты на 2015 год в размере 1250 рублей за 1000 штук.

В целях выполнения требований Концепции возможно, начиная с 2016 года, увеличить темпы роста ставок акциза, с тем, чтобы к 2020 году достигнуть целевого ориентира минимального акциза. При этом, в случае принятия этих предложений, размер комбинированной ставки акцизов на сигареты и папиросы составит 1200 рублей за 1000 штук + 9,5% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 1600 рублей за 1000 штук.

При этом с учетом договоренностей о необходимости гармонизации ставок акцизов на табачную продукцию, достигнутых на заседании Консультативного комитета по налоговой политике и администрированию при Евразийской экономической политике 8 – 10 августа 2012 года в г. Алматы, в случае заключения соответствующих соглашений с государствами-членами Таможенного союза возможно замедление темпов роста ставок акцизов на табачную продукцию в период до 2020 года.

Нефтепродукты

Ставки акцизов на моторное топливо будут определяться с учетом комплекса факторов, в том числе, прогнозируемого уровня инфляции, недопущения значительного роста цен, принятых соответствующими нормативно-правовыми актами ограничений сроков производства и обращения моторных топлив 3-го и 4-го классов и необходимости формирования доходов дорожных фондов.

В этой связи в плановом периоде планируется повысить акцизы на бензины высоких экологических классов, сохранив при этом стимулы к модернизации нефтеперерабатывающих заводов и дифференциал между моторным топливом 5-го класса и другими классами на уровне 4000 рублей за тонну (затраты на модернизацию нефтеперерабатывающих заводов).

Ежегодное повышение ставок акциза на автомобильный бензин 5-го класса на 2014-2015 годы возможно в диапазоне до 700 рублей за тонну, на автомобильный бензин 4-го класса - до 500 рублей за тонну. В 2016 году

¹ По данным за 2010 год среднее арифметическое ставок акциза на пачку наиболее продаваемого бренда сигарет по странам Европейского региона ВОЗ составило 2,05 доллара США или 47,5% от цены (с учетом Российской Федерации) и 2,09 доллара США или 48,1% от цены (без учета Российской Федерации). Средневзвешенные по объему рынка значения составили 1,82 доллара США или 46,5% от цены (с учетом Российской Федерации) и 2,51 доллара США или 58,1% от цены (без учета Российской Федерации). В Российской Федерации в настоящее время на пачку сигарет с максимальной розничной ценой 50 рублей сумма акциза составляет 15 рублей или 30% цены.

возможно сохранение ставок акцизов на автомобильный бензин на уровне 2015 года, кроме автомобильного бензина 5-го класса

С учетом изложенного в 2014 предлагается установить ставку акциза на автомобильный бензин 4-го класса в размере 9 916 рублей за 1 тонну. На 2015 и 2016 годы установить ставки акцизов в размере 10 858 рублей за 1 тонну.

На автомобильный бензин 5-го класса предусматривается установление ставок акциза в размере: 6 450 рублей - в 2014 году, 6 923 рубля - в 2015 году, 10 858 рублей - в 2016 году.

Ставки акцизов на дизельное топливо всех классов на период 2014-2015 годов предлагается сохранить на уровне действующего законодательства. На 2016 год предусматривается установить ставки акцизов на дизельное топливо на уровне ставок 2015 года, за исключением дизельного топлива 5-го класса.

В результате уровень ставок акцизов на дизельное топливо 4-го класса составит в 2014 году 5 427 рублей за 1 тонну, в 2015 и 2016 годах – 5 970 рублей за 1 тонну.

На дизельное топливо 5-го класса ставки акцизов составят в 2014 году 4 767 рублей за 1 тонну, в 2015 году – 5 244 рубля за 1 тонну и в 2016 год – 5 970 рублей за 1 тонну..

На прямогонный бензин на 2016 год предполагается установить ставку акциза на уровне, превышающем максимальную ставку акциза на автомобильный бензин, в размере 14 852 рубля за 1 тонну.

На топливо печное бытовое на 2016 год предлагается установить ставку акциза на уровне ставки, установленной в отношении дизельного топлива, ниже 3-го класса, то есть в размере 7 735 рублей за 1 тонну.

На масло моторное на 2016 год предполагается проиндексировать ставку акциза по сравнению с 2015 годом в размере уровня прогнозируемой инфляции и установить ее в размере 9 577 рублей за 1 тонну.

Прочие подакцизные товары

На прочие подакцизные товары (этиловый спирт, реализуемый лицам, не уплачивающим авансовый платеж акциза, автомобили легковые) ставки акцизов на 2014-2015 годы предлагается сохранить. На 2016 год осуществить индексацию в размере 10 процентов к уровню 2015 года, в результате чего ставка акциза составит 102 рубля за 1 литр безводного этилового спирта.

Порядок исчисления и уплаты акцизов

Кроме того, целесообразно внести изменения в главу 22 «Акцизы» Кодекса об уплате авансового платежа акциза производителями алкогольной продукции, осуществляющими закупку этилового спирта в государствах-

членах Таможенного союза (по аналогии с порядком уплаты этого платежа при закупке этилового спирта отечественного производства).

Предусматривается также внесение поправок в главу 22 «Акцизы» Кодекса, направленных на уточнение действующего порядка исчисления акцизов и совершенствование администрирования акцизов налоговыми органами, в частности:

- передача от Минфина России ФНС России функции по утверждению порядка выдачи свидетельств о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином и денатурированным этиловым спиртом, порядка проставления отметок на реестрах счетов-фактур, представленных в налоговые органы указанными лицами, формы и порядка представления в налоговые органы уведомления о максимальных розничных ценах на табачную продукцию;

- уточнение порядка корректировки извещений об уплате (освобождении от уплаты) авансового платежа акциза по алкогольной продукции;

- уточнение процедуры возмещения (освобождения от уплаты) акциза по подакцизным товарам, реализованным на экспорт.

2.4. Противодействие уклонению от налогообложения с использованием низконалоговых юрисдикций

В целях противодействия уклонению от налогообложения с использованием низконалоговых юрисдикций планируется подготовить предложения по внесению в законодательство Российской Федерации положений о контролируемых иностранных компаниях и конечных получателях дохода (выгодоприобретателях).

В рамках реализации Послания Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации от 12 декабря 2012 года планируется разработка Типового межправительственного соглашения об обмене налоговой информацией с офшорными и низконалоговыми юрисдикциями (далее – Типовое соглашение) и на его основе провести переговоры о заключении соответствующих соглашений с упомянутыми юрисдикциями в целях противодействия схемам минимизации налогообложения.

С учетом того, что одним из обязательных положений Типового соглашения будет возможность участия российских налоговых органов в налоговых проверках за рубежом, аналогичная возможность на взаимной основе должна быть предоставлена представителям налоговых органов вышеназванных юрисдикций.

Поскольку подобные положения не соответствуют положениям законодательства Российской Федерации, во избежание необходимости ратифицировать каждое соглашение об обмене налоговой информацией с офшорными и низконалоговыми юрисдикциями, планируется внести

изменения в статью 87 Кодекса о возможности участия представителей иностранных налоговых органов в налоговых проверках в Российской Федерации, если это предусмотрено соответствующим международным соглашением.

Также предлагается разработать проект изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации, устанавливающих понятие налогового резидентства организаций, что позволит противодействовать злоупотреблениям при определении доходов иностранных организаций, подлежащих налогообложению в Российской Федерации.

Помимо этого требуется внесение изменений в законодательство о налогах и сборах, направленных на урегулирование порядка налогообложения в Российской Федерации доходов от продажи акций (долей) организаций, активы которых более, чем на 50% представлены недвижимым имуществом, расположенным в России. Указанная норма содержится как в Налоговом кодексе Российской Федерации, так и в ряде соглашений об избежании двойного налогообложения, однако механизмы ее реализации недостаточно проработаны.

2.5. Совершенствование налогового администрирования

2.5.1. Совершенствование контроля за исполнением банками обязанностей, установленных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Кредитные организации являются не только налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами, но и специфическими субъектами (банками), на которые Кодексом возложены обязанности по перечислению налоговых платежей в бюджетную систему Российской Федерации в соответствии с поручениями налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, а также по исполнению иных поручений и запросов налоговых органов в случаях, предусмотренных Кодексом. При этом Кодексом предусмотрена ответственность за неисполнение (ненадлежащее исполнение) банками таких обязанностей.

Правильное и своевременное исполнение банками указанных обязанностей весьма важно для обеспечения сбалансированности и устойчивости бюджетной системы Российской Федерации, а также повышения прозрачности финансовой деятельности хозяйственных обществ, включая противодействие уклонению от налогообложения в Российской Федерации с помощью офшорных компаний и «фирм-однодневок».

Законодательное урегулирование контроля за исполнением банками обязанностей, установленных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, обеспечивает не только необходимыми полномочиями налоговые органы при осуществлении такого контроля, но и гарантию защиты прав проверяемых банков.

2.5.2. Обеспечение привлечения к налогообложению лиц, уклоняющихся от исполнения обязанностей налогоплательщика, в том числе посредством использования схем с участием «фирм-однодневок».

Предлагается предоставить налоговым органам право на получение от банков сведений о наличии счетов, вкладов (депозитов) и (или) об остатках денежных средств на счетах, вкладах (депозитах), выписки по операциям на счетах, по вкладам (депозитам) физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, при наличии согласия руководителя вышестоящего налогового органа или руководителя (заместителя руководителя) федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, в случаях проведения налоговых проверок в отношении этих лиц либо истребования документов в соответствии с пунктом 1 статьи 93¹ Кодекса.

Налоговые органы при проведении мероприятий налогового контроля устанавливают факты участия физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, в схемах уклонения от налогообложения, в том числе бенефициариев – конечных получателей необоснованной налоговой выгоды. Распределение в пользу этих физических лиц и перераспределение между ними финансовых потоков в этих случаях скрыто от контроля налоговых органов, поскольку в настоящее время налоговые органы не наделены правом получать от банков для целей налогового контроля сведения в отношении счетов (вкладов) физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями. Наличие доступа налоговых органов к такой информации необходимо для целей налогового контроля и неотвратимости наказания лиц, занимающихся противоправной деятельностью.

Актуальным является совершенствование процедуры камеральной налоговой проверки налоговых деклараций по НДС, налоговых деклараций по налогу на прибыль организаций, в которых указаны убытки, а также уточненных налоговых деклараций, в которых указаны суммы налогов в размерах, меньших ранее заявленных. При этом предлагается предоставить налоговым органам для целей налогового контроля право истребовать выписки из регистров налогового и (или) бухгалтерского учета и (или) иные документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговые декларации (расчеты), счета-фактуры и первичные документы, а также проводить мероприятия налогового контроля, предусмотренные статьями 91, 92, 95-97 Кодекса.

Налоговым органам предлагается предоставить право при проведении камеральной налоговой проверки на основе уточненной налоговой декларации (расчета), представленной по истечении двух лет со дня, установленного для подачи налоговой декларации (расчета) по соответствующему налогу за соответствующий период, в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджет (увеличена сумма налога,

заявленная к возмещению из бюджета), по сравнению с ранее представленной налоговой декларацией (расчетом), налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика первичные и иные документы, подтверждающие изменение сведений в соответствующих показателях налоговой декларации (расчета), а также аналитические регистры налогового учета, на основании которых сформированы указанные показатели до и после их изменений.

2.5.3. Прочие меры совершенствования налогового администрирования

В современных условиях развития электронного документооборота, межведомственного информационного взаимодействия и осуществления контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах не утрачивает актуальность необходимость внесения изменений в часть первую Кодекса в целях дальнейшего совершенствования налогового администрирования.

Нуждаются в законодательной регламентации некоторые практические вопросы:

расширение использования института банковской гарантии в качестве способа обеспечения исполнения обязанности по уплате налога (сбора), в том числе в случаях изменения сроков уплаты налогов (сборов);

уточнение отдельных полномочий налоговых органов при взыскании налогов, в том числе предоставление налоговым органам права приостанавливать действие (возобновлять действие) поручения на списание и перечисление в бюджетную систему Российской Федерации, а также отзывать свои неисполненные поручения на списание и перечисление в бюджетную систему Российской Федерации;

увеличение до одного месяца срока для подготовки лицами, в отношении которых проводились проверки, возражений по актам соответствующих проверок;

уточнение положений Кодекса об учете в налоговых органах организаций (в частности, управляющих компаний закрытых паевых инвестиционных фондов, организаций - ответственных участников консолидированных групп налогоплательщиков);

уточнение обязанностей органов, осуществляющих регистрацию (миграционный учет) физических лиц по месту жительства (месту пребывания), регистрацию актов гражданского состояния физических лиц, сообщать в налоговые органы соответственно о фактах регистрации физического лица по месту жительства, постановки на миграционный учет (снятия с миграционного учета) по месту пребывания иностранного работника, о фактах рождения и смерти физических лиц;

установление обязанности налогоплательщиков – организаций и индивидуальных предпринимателей сообщать в налоговые органы информацию о заключении договоров простого товарищества и об

участниках этих договоров, о прекращении договоров простого товарищества.

В целях реализации положений дорожных карт «Совершенствование таможенного администрирования» и «Поддержка доступа на рынки зарубежных стран и поддержка экспорта», утвержденных распоряжениями Правительства Российской Федерации от 29 июня 2012 г. № 1125-р и № 1128-р, будет продолжена работа по упрощению порядка документального подтверждения правомерности применения нулевой ставки НДС посредством электронного документооборота. Так, предусматривается наделить налогоплательщиков правом представлять в налоговые органы вместо копий таможенных деклараций и перевозочных документов с отметками таможенных органов, подтверждающими вывоз товаров из Российской Федерации (ввоз товаров в Российскую Федерацию), на бумажных носителях, сведения из этих документов, необходимые для налогового контроля, в виде реестров в электронной форме.

Кроме того, согласно действующему порядку применения вычетов по НДС при экспорте товаров (работ, услуг) такой вычет производится после документального подтверждения экспорта, что отвлекает оборотные средства экспортеров на период сбора документов. В то же время налогоплательщики, реализующие товары (работы, услуги) на территории Российской Федерации, имеют право на вычет НДС при приобретении материальных ресурсов по мере их постановки на учет, то есть независимо от фактической реализации товаров (работ, услуг) в налоговом периоде, в котором приобретаются эти материальные ценности. В связи с этим целесообразно рассмотреть вопрос об установлении единого порядка вычетов по НДС.

В целях приведения в соответствие с международной практикой порядка применения НДС по телекоммуникационным услугам следует с участием бизнес-сообщества рассмотреть вопрос о необходимости внесения изменений в Кодекс в отношении порядка определения места реализации таких услуг, согласно которым местом реализации услуг, в частности по приему, обработке, хранению, передаче, доставке сообщений электросвязи, правомерно признавать место осуществления деятельности их покупателя, а не продавца, как установлено в настоящее время.

Для обеспечения единообразного толкования норм Кодекса в отношении вычетов НДС по расходам, принимаемым для целей налогообложения по нормативам в соответствии с главой 25 «Налог на прибыль организаций» Кодекса (расходы на рекламу, расходы на содержание вахтовых и временных поселков и др.), требуется внести соответствующие изменения в главу 21 «Налог на добавленную стоимость» Кодекса о вычетах НДС по расходам в размерах, соответствующим указанным нормативам.

В целях обеспечения единообразного порядка исполнения физическими лицами обязанностей по уплате транспортного налога, земельного налога, налога на недвижимое имущество и налога на имущество

физических лиц, а также обеспечения своевременного поступления доходов от указанных налогов в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, представляется целесообразным рассмотреть вопрос об установлении в законодательстве Российской Федерации о налогах и сборах единого срока уплаты указанных налогов физическими лицами.

Согласно действующему законодательству транспортный налог, земельный налог и налог на имущество физических лиц в отношении налогоплательщиков, являющихся физическими лицами, исчисляются налоговыми органами на основании сведений об объектах налогообложения указанными налогами представляемых соответствующим регистрирующим органом в порядке, установленном статьей 85 Кодекса.

В ряде случаев необходимые для налогообложения сведения отсутствуют в базе данных соответствующего регистрирующего органа или недостаточны для исчисления налогов. Кроме того не исключены случаи представления в налоговые органы ошибочных данных об объектах налогообложения, что приводит к увеличению количества перерасчетов и направления повторных налоговых уведомлений.

В целях совершенствования системы информирования налоговых органов об объектах налогообложения указанными налогами целесообразно рассмотреть вопрос о самоинформировании физическими лицами налоговых органов сведениями о находящихся у них на праве собственности транспортных средствах и объектах недвижимого имущества, в случае некорректно исчисленных налоговых обязательств, в связи с отсутствием в базе данных соответствующего органа и организации достаточной информации для однозначной идентификации налогоплательщика и (или) объекта налогообложения.

III. Налоговая нагрузка и налоговые условия ведения предпринимательской деятельности в российской экономике и зарубежных странах

1. Налоговая нагрузка

При обсуждении направлений налоговой политики важным является вопрос о действующем уровне налоговой нагрузки в российской экономике, а также о ее сопоставимости с аналогичными показателями зарубежных стран.

В ходе анализа налоговой нагрузки в экономике необходимо учитывать, по меньшей мере, два обстоятельства, оказывающих влияние на характер и интерпретацию выводов из такого анализа.

Во-первых, для стран, налоговые доходы которых в большой степени зависят от внешнеторговой ценовой конъюнктуры, принято разделять налоговые доходы, обусловленные исключительно колебаниями такой конъюнктуры, и налоговые доходы, которые более устойчивы к ней. В этой связи принято разделять конъюнктурную и структурную составляющие налоговой нагрузки.

Конъюнктурная компонента налоговых доходов обусловлена лишь колебаниями конъюнктуры мировых рынков, на которых торгуются экспортируемые из страны товары. В свою очередь, структурная компонента налоговой нагрузки – это тот уровень нагрузки, который складывается при среднемноголетней внешнеэкономической конъюнктуре и характеризует уровень нагрузки на реальный сектор экономики.

Во-вторых, сама по себе величина налоговых доходов бюджетной системы Российской Федерации и соотношение этой величины с иными показателями (величина выручки, добавленной стоимости, валового внутреннего продукта) не являются характеристиками налоговой нагрузки, на основании сравнения которых с аналогичными показателями в других странах (в других отраслях) можно было бы делать выводы об уровне налоговых изъятий.

С учетом приведенных обстоятельств рассмотрение уровня и динамики налоговых доходов бюджетной системы Российской Федерации является важным, прежде всего, с точки зрения общей конструкции налоговой системы, поскольку позволяет показать, что с ее помощью следует сглаживать колебания доходов, обусловленные волатильностью внешнеторговой конъюнктуры, что, в свою очередь, требует настройки налоговой системы и различных подходов к налогообложению в различных секторах экономики.

В Таблице 1 приведены данные о величине и структуре доходов расширенного правительства Российской Федерации (включая

консолидированный бюджет Российской Федерации и внебюджетных фондов бюджетной системы Российской Федерации) в 2006 – 2012 годах.

Таблица 1

**Доходы бюджета расширенного правительства Российской Федерации
в 2006 – 2012 гг. (% ВВП)**

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Доходы всего	39,48	40,21	39,17	35,04	34,62	37,38	37,44
Налоговые доходы и платежи	35,99	36,49	36,04	30,88	31,12	34,50	34,60
в том числе							
Налог на прибыль организаций	6,21	6,53	6,09	3,26	3,83	4,07	3,76
Налог на доходы физических лиц	3,46	3,81	4,04	4,29	3,87	3,58	3,61
Налог на добавленную стоимость	5,61	6,80	5,17	5,28	5,40	5,83	5,66
Акцизы	1,01	0,95	0,85	0,89	1,02	1,17	1,34
Таможенные пошлины	8,38	7,06	8,51	6,52	6,74	8,16	8,02
Налог на добычу полезных ископаемых	4,32	3,60	4,14	2,72	3,04	3,66	3,92
Единый социальный налог и страховые взносы	5,35	5,96	5,52	5,93	5,35	6,32	6,56
Прочие налоги и сборы*	1,65	1,78	1,72	1,99	1,87	1,86	1,73

* - налоги на совокупный доход, налоги на имущество, платежи за пользование природными ресурсами (за исключением НДС).

Представленные данные показывают, что величина налоговых доходов (рассчитываемая как сумма поступлений всех налогов, сборов, таможенных пошлин, страховых взносов на обязательное государственное социальное страхование и прочих платежей), рассчитываемая как доля валового внутреннего продукта, на протяжении последних шести лет снизилась на 1,9 процентных пункта: с 36,5 % ВВП в 2007 году до 34,6 %.

Средний уровень налоговой нагрузки на экономику в странах-членах ОЭСР в 2011 году составил 34,5% к ВВП, что на 0,8 процентных пункта ниже значения 2007 года (Таблица 2).

Таблица 2

Налоговые и неналоговые поступления в % к ВВП

Страна	2006	2007	2008	2009	2010	2011*
Австралия	29,3	29,5	27,1	25,9	25,6	н.д.
Австрия	41,9	42,1	42,7	42,7	42,0	42,1
Бельгия	44,3	43,8	44,2	43,2	43,5	44,0
Великобритания	36,5	36,2	35,7	34,3	34,9	35,5
Венгрия	37,2	39,7	40,2	39,9	37,9	35,7
Германия	35,4	36,0	37,0	37,3	36,1	37,1
Голландия	39,1	38,7	39,1	38,2	38,7	н.д.
Греция	31,7	32,3	32,6	30,0	30,9	31,2
Дания	49,6	49,0	48,2	48,1	47,6	48,1
Израиль	35,9	36,3	33,8	31,4	32,4	32,6
Ирландия	31,8	30,9	28,8	27,8	27,6	28,2
Исландия	41,5	40,6	36,8	33,9	35,2	36,0
Испания	36,6	37,3	33,3	30,6	32,3	31,6
Италия	42,3	43,4	43,3	43,4	42,9	42,9
Канада	33,3	33,0	32,3	32,0	31,0	31,0
Люксембург	35,6	35,7	35,5	37,6	37,1	37,1
Мексика	18,2	17,9	21,0	17,4	18,8	19,7
Новая Зеландия	36,1	35,1	33,7	31,5	31,5	31,7
Норвегия	44,0	43,8	42,6	42,9	42,9	43,2
Польша	34,0	34,8	34,3	31,8	31,7	н.д.
Португалия	34,4	35,2	35,2	30,6	31,3	н.д.
Словакия	29,4	29,4	29,3	29,0	28,3	28,8
Словения	38,3	37,8	37,2	37,4	37,5	36,8
США	27,9	27,9	26,1	24,1	24,8	25,1
Турция	24,5	24,1	24,2	24,6	25,7	25,0
Финляндия	43,8	43,0	43,1	42,6	42,5	43,4
Франция	44,0	43,5	43,2	42,4	42,9	44,2
Чехия	37,0	37,3	36,0	34,7	34,2	35,3
Чили	23,2	24,0	22,5	18,4	19,6	21,4
Швейцария	29,3	28,9	29,1	29,7	28,1	28,5
Швеция	48,3	47,4	46,3	46,7	45,5	44,5
Эстония	30,7	31,4	31,7	35,7	34,2	32,8
Южная Корея	25,0	26,5	26,5	25,5	25,1	25,9
Япония	28,0	28,3	28,1	26,9	27,6	н.д.
Средняя по ОЭСР	35,2	35,3	34,7	33,8	33,8	34,5
Россия	36,0	36,5	36,0	30,9	31,1	34,5**
Россия (без учета нефтегазовых доходов)	24,4	27,2	25,0	22,7	22,5	23,7**

* по предварительной оценке ОЭСР

** факт

Несмотря на то, что уровень налоговой нагрузки в Российской Федерации в 2011 году соответствует среднему значению показателя по странам ОЭСР, необходимо учитывать, что в Российской Федерации, по-прежнему, существенную долю доходов бюджета продолжают составлять доходы, получаемые от обложения налогами и пошлинами добычи, реализации и экспорта нефти, газа и нефтепродуктов (Таблица 3).

Таблица 3

Доходы бюджета расширенного правительства от налогообложения добычи нефти и экспорта нефти и нефтепродуктов в 2006 – 2012 гг. (% ВВП)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Налоговые доходы и платежи	35,99	36,49	36,04	30,88	31,12	34,50	34,60
Доходы от налогов и пошлин, связанных с обложением нефти, газа и нефтепродуктов	11,61	9,27	11,17	8,19	8,64	10,78	11,08
<i>из них:</i>							
НДПИ на нефть	3,86	3,22	3,81	2,41	2,74	3,31	3,41
НДПИ на газ	0,36	0,29	0,24	0,21	0,20	0,26	0,43
Акцизы на нефтепродукты	0,48	0,40	0,34	0,38	0,37	0,51	0,58
Вывозные таможенные пошлины на нефть	4,47	3,46	4,32	3,10	3,61	4,18	3,98
Вывозные таможенные пошлины на газ	1,28	0,91	1,19	1,12	0,42	0,69	0,69
Вывозные таможенные пошлины на нефтепродукты	1,17	0,99	1,27	0,98	1,30	1,68	1,81
Таможенная пошлина (при вывозе из РФ за пределы ТС союза нефти сырой и отдельных категорий товаров, выработанных из нефти)	0	0	0	0	0	0,16	0,19
Доходы от налогов и прочих платежей, не связанных с обложением нефти, газа и нефтепродуктов	24,38	27,21	24,87	22,69	22,48	23,72	23,52

В этой связи необходимо учитывать, что уровень конъюнктурных доходов в различных странах ОЭСР составляет различную величину, а в большинстве стран отсутствует, поэтому сравнительный анализ уровней налоговой нагрузки в Российской Федерации следует также без учета таких доходов. Из данных, приведенных в Таблице 3, следует, что уровень налоговой нагрузки без учета налоговых доходов от нефти, газа и нефтепродуктов в 2011 году составил 23,7% к ВВП, что ниже среднего уровня налоговой нагрузки в странах ОЭСР на 10,8 процентных пункта.

2. Налоговые условия ведения предпринимательской деятельности в России

Оптимальным способом сопоставления налоговой нагрузки в различных экономиках является подход, основанный на анализе того, насколько устройство налоговой системы оказывает влияние на инвестиционные решения либо в экономике в целом, либо в какой-либо конкретной отрасли. Другими словами, при анализе и сопоставлении налоговой нагрузки в стране или отрасли необходимо принимать во внимание, прежде всего, то, в какой степени налоговая система оказывает влияние на цену капитала для инвестора.

При этом анализ влияния уровня налогообложения инвестиций и, особенно международные сопоставления в этой сфере, - одна из наиболее важных сфер изучения проблем налогообложения. Корпоративные налоговые режимы весьма сложны и значительно отличаются друг от друга в разных юрисдикциях и в рамках различных видов капитала. Поэтому для проведения такого анализа невозможно просто провести сравнительный анализ уровней налогообложения, необходимо учитывать, например, ставки амортизационных расходов для целей налогообложения, наличие специальных правил и режимов налогообложения, другие формы налогов на капитал – налоги на имущество, налоги с оборота, налоги на трансферт капитала и т.д., а также наличие налоговых каникул, налоговых льгот, освобождений и прочих преференций.

В результате, после учета всех вышеперечисленных факторов может оказаться, что налоговая нагрузка для инвестора с точки зрения принятия им инвестиционных решений при сравнительно высокой доле уплачиваемых налогов в выручке или добавленной стоимости может оказаться существенно ниже, чем у налогоплательщика со значительно более низкими налоговыми платежами. Определенная таким образом величина налоговой нагрузки зависит во многом от доходности инвестиционных проектов в отрасли и оборачиваемости капитала, а не от абсолютной суммы уплачиваемых налогов в конкретный момент времени.

Одним из наиболее часто используемых индикаторов ведения деятельности в конкретной стране и сравнения с другими странами являются показатели Doing Business - «Ведение бизнеса», рассчитываемые ежегодно Всемирным банком и Международной финансовой корпорацией.

Результатом сравнительного анализа на основе типовой модели среднего предприятия является оценка различных аспектов условий его деятельности. Оценка проводится по 10 направлениям государственного регулирования, в том числе по направлению «Налогообложение». Индикатор предоставляет информацию о налогах, которые должна уплатить в определенном году компания среднего размера, а также сопоставляет административную нагрузку, связанную с уплатой налогов.

Российская Федерация в отчете Doing Business 2013, который оценивает условия ведения деятельности по итогам 2011 года, поднялась за год в списке на шесть пунктов – до 112 позиции. Самый большой прогресс за год сделан в сфере налогообложения. По показателю, который отражает удобство и простоту уплаты налогов, за год Российская Федерация поднялась с 94 на 64 позицию (Таблица 4).

Таблица 4

Динамика рейтинга «Ведение бизнеса» в России в 2005-2011 гг.

Оцениваемый год / Наименование отчета	2005г.	2006г.	2007г.	2008г.	2009г.	2010г.	2011г.
	DB 2007	DB 2008	DB 2009	DB 2010	DB 2011	DB 2012	DB 2013
Позиция России в общем рейтинге «Ведение бизнеса»	96	106	120	116	124	118	112
в т.ч. «Налогообложение»	98	130	134	103	107	94	64

По агрегированному значению индикатора «Налогообложение» за 2011 год Российская Федерация заняла 64 место в рейтинге. По данному показателю Российская Федерация опережает среднее значение по странам БРИКС (116 место), странам «Большой двадцатки» (83 место), уступая странам ОЭСР (в среднем – 57 место) – см. Таблицу 5. Среди стран «Большой двадцатки» только у 7 стран более высокий индивидуальный страновой рейтинг по индикатору «Налогообложение», из них 5 являются членами ОЭСР: Австралия (48 место), Великобритания (16 место), Канада (8 место), Франция (53 место), Южная Корея (30 место), а также Саудовская Аравия (3 место) и ЮАР (32 место) – см. Приложение 1.

Основным конкурентным преимуществом этих стран по сравнению с Российской Федерацией является более низкая налоговая нагрузка на компании, преимущественно в части налогов на фонд оплаты труда и прочих налогов.

Высокий уровень налогообложения фонда оплаты труда в 2011 году в Российской Федерации связан с применением 34% ставки по страховым взносам – в условиях оценки по модельной компании это ведет к изъятию 41,2% прибыли, в то время как в среднем в странах ОЭСР и «Большой двадцатки» – 22,8%, в странах БРИКС – 28,2%. Следует отметить, что по отдельным странам уровень нагрузки на фонд оплаты труда несколько занижен, так как не учитывает выплаты с фонда оплаты труда, уплачиваемые самими работниками. По итогам 2012 года следует ожидать снижения нагрузки на фонд оплаты труда в Российской Федерации в связи со снижением с 1 января 2012 года ставки страховых взносов до 30%.

Высокая нагрузка в Российской Федерации по группе «других налогов» связана с налогообложением имущества организаций. Это связано, в первую очередь, с тем, что в большинстве стран ОЭСР активная часть производственных фондов освобождается от имущественного

налогообложения. В связи с этим важнейшей мерой в Российской Федерации стала отмена с 2013 года налога на имущество организаций в отношении вновь вводимого движимого имущества – по экспертным оценкам, около половины балансовой стоимости основных средств составляет движимое имущество. При прочих равных условиях вступление в силу этой нормы позволит Российской Федерации и в дальнейшем продвинуться в рейтинге.

Таким образом, в части показателей налоговых выплат модельной компании в Российской Федерации следует ожидать снижения нагрузки в 2012 году как результат понижения ставок страховых взносов и дальнейшего снижения нагрузки в 2013 году в результате отмены налога на имущество организаций в отношении вновь вводимого движимого имущества.

Таблица 5

**Значение индикатора «Налогообложение»
рейтинга «Ведение бизнеса» за 2011 год²**

Индикатор	Страны ОЭСР (среднее)	Страны G20 (среднее, кроме России)	Страны БРИКС (среднее, кроме России)	Россия
Рейтинг	57	83	116	64
Выплаты (количество)	12	13	15	7
Время (часы)	186	220	260	177
Налог на прибыль (% прибыли)	15,8	18,2	19,9	7,1
Налог и выплаты на зарплату (% прибыли)	22,8	22,8	28,2	41,2
Другие налоги (% прибыли)	3,7	8,8	8,9	5,8
Общая налоговая ставка (% прибыли)	42,2	49,8	57,0	54,1

Индикаторы Doing Business оценивают только условия ведения деятельности на уровне компаний и не учитывают условия налогообложения физических лиц (в том числе уровень налога на доходы физических лиц, налогов на потребление, взносов на социальные нужды, уплачиваемых самим работником).

С целью более объективной оценки налоговой нагрузки на компании и физических лиц в разных странах возможно сопоставить условия

² По данным Doing business 2013

налогообложения модельной организации и физических лиц, являющихся её работниками. Для анализа использована информация о ставках соответствующих налогов (в том числе расчетных эффективных ставках) и о совокупной доле налогов и обязательных платежей в затратах на оплату труда по странам ОЭСР (Приложение 2).

В расчетах учтены следующие параметры:

- годовой объем выручки (без НДС) – 100 млн. рублей;
- расходы на заработную плату в целом по компании – 20 млн. рублей;
- материальные расходы (без НДС) – 60 млн. рублей;
- налоги, учитываемые при расчете корпоративной налоговой нагрузки:
 - взносы на социальное страхование, уплачиваемые работодателем;
 - налог на прибыль организаций.
- налоговая нагрузка на физических лиц учитывает социальные вычеты по НДФЛ, пособия и прочие выплаты государства при условии, что работник состоит в браке, является единственным работающим в семье, имеет двух несовершеннолетних детей, доход соответствует среднемесячному значению по стране; нагрузка включает следующие налоги:
 - НДФЛ, уплачиваемый работником со среднемесячным по стране доходом;
 - страховые взносы на социальное страхование, уплачиваемые самим работником;
 - НДС, уплаченный по стандартной ставке, с доходов после уплаты НДФЛ.

В указанных условиях в Российской Федерации показатели налоговой нагрузки по итогам 2012 года составят:

для организаций

1. взносы на социальное страхование = 20 млн. рублей (заработная плата работников) * 30% (ставка) = **6 млн. рублей**
2. налог на прибыль организаций = (100 млн. рублей (выручка) – 60 млн. рублей (материальные расходы) – 20 млн. рублей (расходы на оплату труда) – 6 млн. рублей (взносы на социальное страхование)) * 20% (ставка налога на прибыль) = **2,8 млн. рублей**
3. налоговая нагрузка = (6 млн. рублей + 2,8 млн. рублей) / 100 млн. руб. (выручка) = **8,8 %**

для физических лиц

1. НДФЛ, уплачиваемый работником со среднемесячным по стране доходом = 20 млн. рублей (заработная плата работников) * 10,79 % (расчетная ставка НДФЛ с учетом

- стандартных вычетов на двух несовершеннолетних детей) = **2,2 млн. рублей**
2. НДС, уплаченный по стандартной ставке, с доходов после уплаты НДФЛ = (20 млн. рублей – 2,2 млн. рублей) * 15,25 % (расчетная ставка НДС) = **2,7 млн. рублей**
 3. налоговая нагрузка = (2,2 млн. рублей + 2,7 млн. рублей) / 20 млн. рублей = **24,4 %**

Результаты проведенного анализа показывают, что по уровню налоговой нагрузки модельной компании Российская Федерация в группе стран ОЭСР в условиях 2011 года занимает 26 место из 34 стран (Приложение 3). Налоговая нагрузка в условиях 2011 года составляет 9,45% выручки модельной организации. Основным фактором, оказывающим влияние на высокий уровень нагрузки – ставки страховых взносов на социальное страхование (34% в 2011 году). В результате снижения ставок в 2012 году до 30% Российская Федерация поднялась на 23 позицию в рейтинге, налоговая нагрузка снизилась до 8,81% выручки организации.

Налоговая нагрузка на физических лиц в Российской Федерации в 2011 году составила 25,25% от доходов работника. По сравнению со странами ОЭСР Российская Федерация занимает 16 место из 34. В 2012 году налоговая нагрузка снизилась до 24,4% за счет повышения стандартных налоговых вычетов на детей. (Приложение 4).

Следует отметить, что страны ОЭСР на фоне снижения доходов бюджетов в 2008 – 2009 годах приняли меры по увеличению налоговой нагрузки на потребление (в том числе за счет повышения ставок НДС, акцизов) и снижения налогов на труд и капитал.

3. Общие тенденции развития налоговых систем отдельных стран

Общей тенденцией развития налоговых систем большинства стран в последние годы продолжают оставаться меры, направленные на бюджетную консолидацию как способ выхода из финансового кризиса 2008 – 2009 годов. При этом в свете относительно медленного восстановления экономик многие страны также стремятся стимулировать рост инвестиций и занятости населения путем введения целевых и зачастую временных мер налоговой политики.

Одним из основных способов повышения налоговых поступлений в целях покрытия бюджетного дефицита являются решения правительств об изменении налоговых ставок.

Анализ мер, принятых странами-членами ОЭСР с начала мирового финансового кризиса, показывает, что налоговые ставки растут в отношении налогов на потребление и налогов на доходы физических лиц с высоким

доходом. В свою очередь, ставки корпоративного налога на прибыль в основном снижаются.

Таблица 6

Количество стран-членов ОЭСР, изменивших ставки налогов с 2007 по 2013 год

	Увеличение	Без изменений	Уменьшение
Стандартная ставка НДС	18	15	1
Максимальная ставка налога на доходы физических лиц	18	9	7
Основная ставка налога на прибыль организаций	6	9	19

Налог на добавленную стоимость

При рассмотрении особенностей налоговой политики развитых стран в отношении НДС отмечается явная тенденция роста стандартных ставок по налогу, часто сопровождаемого увеличениями пониженных ставок. С 2007 года 18 стран-членов ОЭСР увеличили стандартную ставку НДС (без учета Франции и Японии, которые планируют увеличение стандартных ставок НДС в 2014 году, и Словении, которая также планирует увеличить ставку налога, если не справится с задачей сокращения дефицита государственного бюджета иными мерами) – см. Приложение 5.

В среднем рост ставки по странам, увеличившим стандартную ставку НДС за период с 2007 года, составил 2 процентных пункта. В итоге, в 2013 году среднеарифметическое значение ставок НДС в странах-членах ОЭСР составляет 18,9%. При этом в 20 из 34 стран ОЭСР ставки НДС превышают или равны 20%, в 8 странах – от 15% до 19%, в 5 странах стандартная ставка не превышает 10% (Австралия, Канада, Южная Корея, Швейцария).

При анализе системы взимания НДС в каждой конкретной стране важно учитывать не только уровень стандартных ставок налога, но и ряд других факторов, влияющих на величину фактических поступлений. Среди таких факторов: наличие пониженных ставок в отношении отдельных групп товаров и услуг, освобождений от налога ряда операций и специальных налоговых режимов, общая эффективность администрирования налога.

В условиях поиска странами способов мобилизации дополнительных доходов бюджетов повышение стандартных ставок НДС является далеко не единственным инструментом, особенно для стран с относительно высокой ставкой. В таких случаях дополнительные возможности повышения «эффективности» НДС для бюджетов связаны с расширением налоговой базы, в том числе путем ограничения применения пониженных ставок налога и освобождений, улучшения налогового администрирования. Так, с 2007 года ряд стран в качестве меры расширения налоговой базы отменили

пониженные ставки по НДС в отношении отдельных видов товаров и услуг, пересмотрели политику освобождения ряда операций.

Содержание понятия эффективности НДС требует уточнения. Общая концепция взимания НДС предполагает налогообложение конечного потребления. При этом считается, что НДС наиболее эффективен в том случае, когда все конечное потребление в стране облагается по единой ставке. Наличие освобождений и применение пониженных ставок ведет к снижению эффективности налога в результате снижения доходов бюджета и роста расходов на администрирование налога.

Интегральным показателем доходности НДС является показатель VRR (VAT Revenue Ratio), характеризующий бюджетную эффективность взимания налога. Показатель VRR оценивает отклонение между фактическими поступлениями НДС в бюджет за год и теоретической величиной налога, которая должна была бы поступить в случае применения единой ставки налога ко всей потенциальной налоговой базе по НДС в условиях полной собираемости налога³.

Показатель рассчитывается по формуле:

$$VRR = \frac{VR}{B \times r}$$

где:

VR – фактические поступления НДС в бюджет;

B – потенциальная налоговая база НДС;

r – стандартная ставка НДС.

В соответствии с этим подходом в качестве фактических поступлений учитываются поступления, рассчитанные по всем ставкам, которые установлены в стране, а к потенциальной налоговой базе применяется только стандартная ставка. Чем ближе значение VRR к 1, тем выше эффективность НДС.

Как правило, в странах, где отсутствуют льготные ставки НДС, показатель VRR выше, что при этом не исключает, что стандартная ставка НДС может быть относительно низкой.

Среднее значение показателя VRR в 2003-2011 годах в Российской Федерации составило 0,53, что практически соответствует среднему уровню по странам ОЭСР (см. Приложение 6). При этом среди стран ОЭСР можно выделить страны с наиболее высоким показателем VRR: Новая Зеландия (среднее значение 1,01), Люксембург (среднее значение 0,91) и Швейцария (среднее значение 0,73).

³Tax policy roundtables// OECD// СТПА/СФА(2013)1

Высокие значения показателей, в отдельных случаях превышающих 1, связаны с ограниченным применением освобождений, отсутствием пониженных ставок, а также структурой экономики (например, высокая доля банковского сектора, операции которого не облагаются НДС).

Показателен пример Новой Зеландии, система взимания НДС которой при ставке 12,5% обеспечила в 2009 году относительные доходы выше, чем система взимания налога во Франции и Германии при ставке 19%. При этом в результате повышения ставки НДС в Новой Зеландии до 15%, с сохранением аналогичной системы освобождений и отсутствием пониженных ставок, доходы бюджета в сопоставимых условиях в 2011 году, по оценкам экспертов, превысят соответствующие доходы Дании, Норвегии и Швеции, взимающих НДС по ставке 25%.

Следует обратить внимание на высокий уровень VRR в Китае, где показатель в среднем равен 1,15, что является следствием возмещения налога при экспортных операциях не в полном объеме. Процент возмещаемого налога устанавливается правительством в отношении отдельных видов продукции и может пересматриваться в течение года. В отношении особо поддерживаемых государством отраслей (успешно конкурирующих на мировом рынке), например автомобилестроения, возмещение осуществляется в полном объеме. Так, при стандартной ставке 17% возмещение «входного» НДС осуществляется по следующим ставкам: экспорт угля - 8%, одежды, обуви, бытовой электроники и мебели – 13%, машин и оборудования – 11%, транспортных средств – 17%.

Акцизы

Страны-члены ОЭСР продолжают увеличивать ускоренными темпами ставки акцизов на алкогольную и табачную продукцию. При этом рост акцизов на бензин и различные виды топлива относительно невелик.

Налоги на доходы физических лиц

В области взимания подоходного налога акцент реформ, проведенных странами за последние годы, был также, в первую очередь, направлен на мобилизацию доходов бюджетов. В ряде стран были увеличены ставки налогов на доходы физических лиц, в большинстве случаев в отношении лиц с высоким уровнем дохода (например, Канада, Словакия, Словения (как временная мера), США, Франция, Чехия). Израиль перешел к прогрессивной шкале налога.

Максимальная ставка НДФЛ с 2007 года увеличена в 18 странах-членах ОЭСР (Таблица 6), хотя некоторые из этих увеличений носят временный характер, либо применяются только при достаточно высоких пороговых значениях доходов. И только в 7 странах ставка НДФЛ за этот период была снижена.

Ряд стран, например Финляндия и Франция, используют инструменты сдерживания налоговых расходов бюджетов путем замедленной по

сравнению с инфляцией индексации вычетов по налогу, а также изменением уровней доходов, к которым применяются пониженные ставки налога.

Корпоративные налоги на прибыль

Следует отметить, что меры в отношении корпоративных налогов на прибыль преимущественно рассматриваются как способ стимулирования инвестиций и ограничение отдельных видов расходов компаний. В свою очередь, меры налоговой политики направлены, с одной стороны, на расширение налоговой базы по налогу (в том числе, через ограничение отнесения на расходы процентов по кредитам, займам, а также ограничение возможностей переноса убытков прошлых периодов на будущее), с другой стороны – на сужение налоговой базы и предоставление отдельных стимулирующих механизмов для налогоплательщиков (в том числе, путем расширения возможностей применения ускоренной амортизации, создания особых условий принятия расходов по НИОКР).

При этом сохраняется общая тенденция снижения ставок корпоративного налога на прибыль, начавшаяся во время кризиса. Так, за период 2007-2013 годов из 34 стран-членов ОЭСР 19 стран (56%) понизили стандартные ставки корпоративного налога на прибыль, 9 стран (26%) сохранили уровень ставок и только 6 стран (18%) ставки увеличили (Таблица 6).

В итоге, среднеарифметическое значение ставок корпоративного налога на прибыль в странах-членах ОЭСР снизилась с 27% в 2007 году до 25,3% в 2013 году. При этом в 2013 году в 20 из 34 стран-членов ОЭСР стандартная ставка превышает 20%, в 9 странах – равна или превышает 30% – Приложение 7.

В отношении иных налогов рядом стран были предприняты меры по повышенному налогообложению жилой недвижимости, но с точки зрения доходов бюджетов такие меры малозначительны. Так, Ирландия и Словакия приняли меры в направлении общего увеличения уровня налогообложения жилой недвижимости, в то время как Чехия и Португалия повысили налоги, взимаемые при совершении сделок с недвижимым имуществом. Что касается налогов на капитал и трансферт капитала, он был увеличен во Франции (как постоянная мера) и в Испании (как временная мера), в то время как Ирландия и США повысили налоги на наследство.

Рейтинг Doing Business по индикатору «Налогообложение» по странам группы G20

Страна	год	Рейтинг легкость ведения бизнеса	Налогообложение						
			Рей- тинг	Выплаты (количес тво)	Время (часы)	Налог на прибыль (% прибыли)	Налог и выплаты на зарплату (% прибыли)	Другие налоги (% прибыли)	Общая налоговая ставка (% прибыли)
Австралия	2009	н.д.	н.д.	11	109	н.д.	н.д.	н.д.	47,9
	2010	11	50	11	109	н.д.	н.д.	н.д.	47,7
	2011	10	48	11	109	26	20,3	1,2	47,5
Аргентина	2009	н.д.	н.д.	9	453	н.д.	н.д.	н.д.	108,2
	2010	116	147	9	415	н.д.	н.д.	н.д.	108,2
	2011	124	149	9	405	2,7	29,4	76,2	108,3
Бразилия	2009	н.д.	н.д.	9	2 600	н.д.	н.д.	н.д.	67,1
	2010	128	154	9	2 600	н.д.	н.д.	н.д.	67,1
	2011	130	156	9	2 600	24,6	40,8	3,8	69,3
Германия	2009	н.д.	н.д.	12	215	н.д.	н.д.	н.д.	48,2
	2010	18	88	12	221	н.д.	н.д.	н.д.	46,7
	2011	20	72	9	207	18,9	21,9	5,9	46,8
Индия	2009	н.д.	н.д.	56	258	н.д.	н.д.	н.д.	63,3
	2010	132	149	33	254	н.д.	н.д.	н.д.	61,8
	2011	132	152	33	243	24,6	18,2	19	61,8
Индонезия	2009	н.д.	н.д.	51	266	н.д.	н.д.	н.д.	37,3
	2010	130	129	51	266	н.д.	н.д.	н.д.	34,5
	2011	128	131	51	259	23,7	10,6	0,1	34,5
Италия	2009	н.д.	н.д.	15	285	н.д.	н.д.	н.д.	68,6
	2010	75	133	15	285	н.д.	н.д.	н.д.	68,5
	2011	73	131	15	269	22,9	43,4	2	68,3
Канада	2009	н.д.	н.д.	8	131	н.д.	н.д.	н.д.	29,2
	2010	15	12	8	131	н.д.	н.д.	н.д.	28,8
	2011	17	8	8	131	8,4	12,7	5,8	26,9
Китай	2009	н.д.	н.д.	7	358	н.д.	н.д.	н.д.	63,5
	2010	91	118	7	358	н.д.	н.д.	н.д.	63,5
	2011	91	122	7	338	6,2	49,6	7,9	63,7
Мексика	2009	н.д.	н.д.	6	404	н.д.	н.д.	н.д.	50,5
	2010	53	104	6	347	н.д.	н.д.	н.д.	52,7
	2011	48	107	6	337	24,6	26,5	1,4	52,5
Республика Корея	2009	н.д.	н.д.	14	250	н.д.	н.д.	н.д.	29,9
	2010	9	41	12	225	н.д.	н.д.	н.д.	29,7
	2011	8	30	10	207	15,2	13,2	1,4	29,8
Российская Федерация	2009	н.д.	н.д.	8	320	н.д.	н.д.	н.д.	46,5
	2010	118	94	7	290	н.д.	н.д.	н.д.	46,9
	2011	112	64	7	177	7,1	41,2	5,8	54,1
Саудовская Аравия	2009	н.д.	н.д.	14	79	н.д.	н.д.	н.д.	14,5
	2010	23	10	14	79	н.д.	н.д.	н.д.	14,5
	2011	22	3	3	72	2,1	12,4	0	14,5
Великобри- тания	2009	н.д.	н.д.	8	110	н.д.	н.д.	н.д.	37,3
	2010	6	19	8	110	н.д.	н.д.	н.д.	37,3
	2011	7	16	8	110	22,2	10,2	3,1	35,5
США	2009	н.д.	н.д.	11	187	н.д.	н.д.	н.д.	46,8
	2010	4	65	11	187	н.д.	н.д.	н.д.	46,7
	2011	4	69	11	175	27,6	10	9	46,7
Турция	2009	н.д.	н.д.	15	223	н.д.	н.д.	н.д.	44,5
	2010	68	74	15	223	н.д.	н.д.	н.д.	41,1
	2011	71	80	15	223	17,9	18,8	4,5	41,2
Франция	2009	н.д.	н.д.	7	132	н.д.	н.д.	н.д.	65,8
	2010	32	53	7	132	н.д.	н.д.	н.д.	65,7
	2011	34	53	7	132	8,2	51,7	5,7	65,7
ЮАР	2009	н.д.	н.д.	9	200	н.д.	н.д.	н.д.	30,5
	2010	41	34	9	200	н.д.	н.д.	н.д.	33,1
	2011	39	32	9	200	24,3	4,1	4,9	33,3
Япония	2009	н.д.	н.д.	14	355	н.д.	н.д.	н.д.	48,6
	2010	20	123	14	330	н.д.	н.д.	н.д.	49,1
	2011	24	127	14	330	26,9	17,4	5,6	50

Ставки налогов в странах ОЭСР в 2011 году

Страна	Ставка, %		Совокупная доля налогов в затратах на оплату труда ⁴ , %	
	НДС	Налог на прибыль	НДФЛ и взносы на социальное страхование, уплачиваемые работником	Взносы на социальное страхование, уплачиваемые работодателем
Австралия	10	30	9,57	5,63
Австрия	20	25	14,50	22,56
Бельгия	21	34	17,18	23,09
Великобритания	20	26	16,57	9,87
Венгрия	25	19	10,62	22,18
Германия	19	30,2	17,57	16,47
Греция	23	20	н.д.	н.д.
Дания	25	25	27,44	0,00
Израиль	16	24	11,59	4,45
Ирландия	21	12,5	-2,59	9,71
Исландия	25,5	20	13,08	7,96
Испания	18	30	11,15	23,02
Италия	20	27,5	14,33	24,29
Канада	5	27,6	8,39	10,47
Корея	10	24,2	8,76	9,15
Люксембург	15	28,8	2,40	10,96
Мексика	16	30	5,61	10,55
Нидерланды	19	25	21,44	9,21
Новая Зеландия	15	28	-1,19	0,00
Норвегия	25	28	19,45	11,58
Польша	23	19	15,53	12,88
Португалия	23	31,5	10,03	19,19
Словакия	20	19	4,23	20,76
Словения	20	20	9,33	13,87
США	н.д.	39,2	9,47	8,69
Турция	18	20	22,18	14,16
Финляндия	23	26	19,36	18,37
Франция	19,6	34,4	12,61	29,73
Чехия	20	19	-3,63	25,37
Чили	19	20	7,00	0,00
Швейцария	8	21,2	2,62	5,79
Швеция	25	26,3	13,42	23,91
Эстония	20	21	5,65	25,59
Япония	5	39,5	10,59	12,43
Россия 2011г.	18	20	8,8	25,4
Россия 2012г.	18	20	8,3	23,1

⁴ Доля налогов и обязательных платежей в совокупных затратах работодателя на оплату труда (% от совокупных затрат работодателя в размере среднего уровня оплаты труда работника, не пользующегося специальными льготами).

**Уровень налоговой нагрузки организаций в странах ОЭСР
в условиях 2011г.**

Страна	Налоговая нагрузка организаций, всего %	в т.ч. по налогу на прибыль %	по страховым взносам %	Рейтинг страны по налоговой нагрузке организаций
Чили	4,00	4,00	0,00	1
Ирландия	4,10	2,27	1,82	2
Дания	5,00	5,00	0,00	3
Швейцария	5,14	4,00	1,15	4
Исландия	5,22	3,70	1,52	5
Израиль	5,54	4,57	0,97	6
Новая Зеландия	5,60%	5,60	0,00	7
Корея	6,45	4,32	2,13	8
Польша	6,49	3,17	3,32	9
Словения	6,56	3,36	3,21	10
Нидерланды	6,65	4,45	2,20	11
Австралия	6,75	5,68	1,06	12
Великобритания	6,87	4,61	2,25	13
Турция	7,05	3,24	3,81	14
Канада	7,11	4,91	2,20	15
Люксембург	7,32	5,13	2,19	16
Норвегия	7,50	4,86	2,63	17
Мексика	7,67	5,28	2,39	18
Словакия	7,88	2,84	5,03	19
Венгрия	8,25	2,76	5,49	20
Чехия	8,52	2,69	5,82	21
Финляндия	8,57	4,02	4,55	22
Россия (в условиях 2012 года)	8,81	2,80	6,01	23
Германия	8,85	4,82	4,03	23
США	8,92	7,14	1,78	24
Эстония	9,18	2,88	6,30	25
Россия	9,45	2,64	6,81	26
Португалия	9,52	4,82	4,70	27
Австрия	9,52	3,49	6,03	28
Япония	9,70	6,72	2,98	29
Швеция	9,88	3,61	6,27	30
Италия	10,05	3,78	6,27	31
Испания	10,14	4,23	5,91	32
Бельгия	10,54	4,87	5,67	33
Франция	12,65	3,86	8,79	34

**Уровень налоговой нагрузки физических лиц в странах ОЭСР
в условиях 2011г.**

Страна	Налоговая нагрузка физических лиц, всего %	по страховым взносам и НДФЛ %	по НДС %	Рейтинг страны по налоговой нагрузке физических лиц
Швейцария	9,98	2,78	7,20	1
США	10,37	10,37	0,00	2
Новая Зеландия	12,01	-1,19	13,20	3
Чехия	12,61	-4,87	17,48	4
Канада	13,69	9,38	4,32	5
Ирландия	14,99	-2,87	17,85	6
Люксембург	15,39	2,70	12,69	7
Япония	16,28	12,09	4,19	8
Корея	17,86	9,65	8,21	9
Австралия	18,31	10,14	8,17	10
Мексика	19,20	6,27	12,93	11
Словакия	21,12	5,34	15,78	12
Чили	21,85	7,00	14,85	13
Эстония	22,99	7,59	15,40	14
Израиль	24,25	12,13	12,12	15
Россия (в условиях 2012 года)	24,40	10,79	13,61	16
Россия	25,25	11,80	13,45	16
Словения	25,69	10,83	14,86	17
Испания	27,52	14,48	13,05	18
Португалия	28,79	12,42	16,38	19
Венгрия	30,91	13,64	17,27	20
Франция	31,39	17,95	13,45	21
Исландия	31,64	14,21	17,43	22
Великобритания	31,99	18,39	13,60	23
Австрия	32,27	18,72	13,55	24
Италия	32,44	18,93	13,51	25
Польша	33,19	17,83	15,37	26
Германия	33,65	21,04	12,61	27
Швеция	34,11	17,64	16,47	28
Нидерланды	35,81	23,61	12,20	29
Бельгия	35,81	22,33	13,48	30
Турция	37,15	25,83	11,31	31
Норвегия	37,59	21,99	15,60	32
Финляндия	37,98	23,72	14,26	33
Дания	41,95	27,44	14,51	34

**Изменение стандартных ставок НДС в странах-членах ОЭСР
с 2007 по 2013 год**

Страна	НДС	
	Изменение стандартной ставки с 2007г., п.п.	Стандартная ставка в 2013г., %
Австралия	-	10,0
Австрия	-	20,0
Бельгия	-	21,0
Великобритания	2,5	20,0
Венгрия	7	27,0
Германия	-	19,0
Греция	4	23,0
Дания	-	25,0
Израиль	0,5	17,0
Ирландия	2	23,0
Исландия	1	25,5
Испания	5	21,0
Италия	1	21,0
Канада	-1	5,0
Корея	-	10,0
Люксембург	-	15,0
Мексика	1	16,0
Нидерланды	2	21,0
Новая Зеландия	2,5	15,0
Норвегия	-	25,0
Польша	1	23,0
Португалия	2	23,0
Словакия	1	20,0
Словения	-	20,0
Турция	-	18,0
Финляндия	2	24,0
Франция	-	19,0
Чехия	2	21,0
Чили	-	19,0
Швейцария	0,4	8,0
Швеция	-	25,0
Эстония	2	20,0
Япония	-	5,0

Приложение 6

Значение VRR в странах ОЭСР, БРИКС и СНГ в 2003-2011 гг.

Страна	2003г.	2005г.	2006г.	2007г.	2008г.	2009г.	2010г.	2011г.	Среднее за период
Австралия	0,55	0,56	0,55	0,54	0,50	0,52	0,67	н.д.	0,56
Австрия	0,61	0,61	0,59	0,61	0,61	0,61	0,60	0,59	0,60
Бельгия	0,48	0,50	0,52	0,51	0,48	0,47	0,48	0,47	0,49
Великобритания	0,49	0,48	0,48	0,48	0,46	0,47	0,46	0,45	0,47
Венгрия	0,46	0,49	0,55	0,59	0,57	0,62	0,52	0,51	0,54
Германия	0,56	0,55	0,57	0,55	0,56	0,56	0,55	0,55	0,56
Греция	0,49	0,48	0,47	0,48	0,46	0,39	0,45	0,36	0,45
Дания	0,60	0,62	0,64	0,65	0,62	0,59	0,58	0,59	0,61
Израиль	0,63	0,64	0,64	0,69	0,68	0,68	0,68	н.д.	0,66
Ирландия	0,57	0,65	0,66	0,62	0,54	0,46	0,48	0,47	0,56
Исландия	0,54	0,62	0,65	0,60	0,54	0,47	0,45	0,46	0,54
Испания	0,53	0,56	0,57	0,54	0,45	0,34	0,47	0,39	0,48
Италия	0,41	0,41	0,43	0,43	0,41	0,37	0,41	0,40	0,41
Канада	0,51	0,52	0,48	0,52	0,51	0,49	н.д.	н.д.	0,51
Корея	0,69	0,66	0,65	0,65	0,65	0,67	0,76	н.д.	0,68
Люксембург	0,75	0,87	0,87	0,91	0,94	0,92	0,98	1,00	0,91
Мексика	0,30	0,31	0,34	0,34	0,35	0,31	0,33	н.д.	0,33
Нидерланды	0,57	0,61	0,60	0,62	0,60	0,55	0,58	0,55	0,58
Новая Зеландия	1,07	1,02	1,03	0,96	0,97	0,99	н.д.	н.д.	1,01
Норвегия	0,56	0,57	0,61	0,63	0,57	0,54	0,56	0,56	0,58
Польша	0,42	0,46	0,50	0,53	0,49	0,46	0,48	н.д.	0,48
Португалия	0,54	0,57	0,53	0,53	0,51	0,44	0,49	0,45	0,51
Словакия	0,53	0,61	0,57	0,53	0,54	0,48	0,46	0,49	0,53
Словения	0,65	0,66	0,67	0,69	0,67	0,62	0,62	0,61	0,65
Турция	0,47	0,38	0,34	0,36	0,35	0,34	н.д.	н.д.	0,37
Финляндия	0,60	0,60	0,61	0,60	0,58	0,55	0,54	0,54	0,58
Франция	0,50	0,51	0,51	0,51	0,49	0,46	0,47	0,47	0,49
Чехия	0,41	0,57	0,53	0,55	0,58	0,56	0,53	н.д.	0,53
Чили	0,67	0,67	0,64	0,67	0,70	0,59	н.д.	н.д.	0,66
Швейцария	0,73	0,73	0,75	0,74	0,74	0,71	0,73	0,71	0,73
Швеция	0,52	0,55	0,56	0,57	0,58	0,57	0,59	0,58	0,57
Эстония	0,69	0,75	0,81	0,80	0,67	0,76	0,68	н.д.	0,74
Япония	0,66	0,71	0,70	0,69	0,67	0,67	0,65	н.д.	0,68
<i>Среднее по ОЭСР</i>	<i>0,57</i>	<i>0,59</i>	<i>0,59</i>	<i>0,60</i>	<i>0,58</i>	<i>0,55</i>	<i>0,56</i>	<i>0,53</i>	<i>0,57</i>
Россия	0,54	0,63	0,52	0,64	0,47	0,42	0,47	0,53	0,53
Аргентина	н.д.	0,34	н.д.	0,43	0,44	0,51	0,58	н.д.	0,46
Бразилия	н.д.	0,80	н.д.	0,58	0,58	0,56	0,50	н.д.	0,60
Китай	н.д.	н.д.	н.д.	1,16	1,18	1,10	1,14	1,19	1,15
ЮАР	н.д.	0,41	н.д.	0,55	0,59	0,54	0,43	0,47	0,50
Азербайджан	н.д.	н.д.	н.д.	0,61	0,73	0,70	0,72	н.д.	0,69
Беларусь	н.д.	н.д.	н.д.	н.д.	0,82	0,77	0,80	0,85	0,81
Казахстан	н.д.	н.д.	0,68	0,64	0,66	0,40	0,43	0,48	0,55
Украина	н.д.	н.д.	н.д.	0,59	0,67	0,58	0,63	0,65	0,62

**Изменение стандартных ставок налога на прибыль организаций в
странах-членах ОЭСР с 2007 по 2013 год**

Страна	Налог на прибыль организаций	
	Изменение стандартной ставки с 2007 г., п.п.	Стандартная ставка в 2013 г. %
Австралия	-	30,0
Австрия	-	25,0
Бельгия	-	34,0
Великобритания	-7	23,0
Венгрия	1	19,0
Германия	-8,7	30,2
Греция	-5	20,0
Дания	-	25,0
Израиль	-5	25,0
Ирландия	-	12,5
Исландия	2	20,0
Испания	-2,5	30,0
Италия	-5,5	27,5
Канада	-7,8	26,1
Корея	-3,3	24,2
Люксембург	-0,8	28,8
Мексика	2	30,0
Нидерланды	-0,5	25,0
Новая Зеландия	-5	28,0
Норвегия	-	28,0
Польша	-	19,0
Португалия	5	31,5
Словакия	4	23,0
Словения	-6	17,0
США	-0,2	39,1
Турция	-	20,0
Финляндия	-1,5	24,5
Франция	-	34,4
Чехия	-5	19,0
Чили	3	20,0
Швейцария	-0,1	21,2
Швеция	-6	22,0
Эстония	-1	21,0
Япония	-2,5	37,0