

Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов

Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов (далее – Основные направления налоговой политики) подготовлены с целью составления проекта федерального бюджета на очередной финансовый год и двухлетний плановый период. Материалы Основных направлений налоговой политики необходимо учитывать как при планировании федерального бюджета, так и при подготовке проектов бюджетов субъектов Российской Федерации и бюджетов муниципальных образований. Основные направления налоговой политики не являются нормативным правовым актом, однако этот документ представляет собой основание для подготовки федеральными органами исполнительной власти проектов изменений в законодательство о налогах и сборах и внесения их в Правительство 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.

Приоритетом Правительства Российской Федерации в области налоговой политики в средне и долгосрочной перспективе является дальнейшее повышение эффективности налоговой системы. При этом Правительство Российской Федерации не планирует повышения налоговой нагрузки на экономику в среднесрочной перспективе путем повышения ставок основных налогов. Эта политика будет продолжена и по завершении планового периода, в 2018 году.

Кроме того, налоговая политика Российской Федерации должна отвечать глобальным вызовам, связанным с возможностями международного структурирования бизнеса, направленного на размывание налоговой базы и вывода прибыли из-под налогообложения.

Основными целями налоговой политики являются, с одной стороны, сохранение бюджетной устойчивости, получение необходимого объема бюджетных доходов, а с другой стороны, поддержка предпринимательской и инвестиционной активности, обеспечивающей налоговую конкурентоспособность страны на мировой арене.

При этом любые нововведения, даже направленные на предотвращение уклонения от уплаты налогов, не должны приводить к нарушению конституционных прав граждан, ухудшать сложившийся к настоящему времени баланс прав налогоплательщиков и налоговых органов, негативно влиять на конкурентоспособность российской налоговой системы.

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

1. Налоговая нагрузка.

При выработке основных направлений налоговой политики необходимо определить уровень налоговой нагрузки в российской экономике, а также провести ее сравнительный анализ с аналогичными показателями зарубежных стран.

При анализе 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 среднесрочной 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 единственными 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 анализ уровня и динамики налоговых доходов бюджетной системы Российской Федерации является важным 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 приведено соотношение величины доходов бюджета расширенного правительства Российской Федерации (включая консолидированный бюджет Российской Федерации и внебюджетных фондов бюджетной системы Российской Федерации) в 2007 – 2013 годах (2013 год - предварительные данные) и валового внутреннего продукта (далее - ВВП).

**Доходы бюджета расширенного правительства Российской Федерации
в 2007 – 2013 гг. (% к ВВП)**

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Доходы всего	40,21	39,17	35,04	34,62	37,48	37,91	36,11
Налоговые доходы и платежи	36,49	36,04	30,88	31,12	34,54	34,99	33,31
в том числе							
Налог на прибыль организаций	6,53	6,09	3,26	3,83	4,08	3,81	3,11
Налог на доходы физических лиц	3,81	4,04	4,29	3,87	3,59	3,66	3,75
Налог на добавленную стоимость	6,80	5,17	5,28	5,40	5,84	5,74	5,31
Акцизы	0,95	0,85	0,89	1,02	1,17	1,35	1,52
Таможенные пошлины	7,06	8,51	6,52	6,74	8,13	8,06	7,29
Налог на добычу полезных ископаемых	3,60	4,14	2,72	3,04	3,67	3,98	3,86
Единый социальный налог и страховые взносы	5,96	5,52	5,93	5,35	6,34	6,64	6,65
Прочие налоги и сборы*	1,78	1,73	1,99	1,88	1,72	1,75	1,82

* - налоги на совокупные доходы, налоги на имущество, налог на добычу полезных ископаемых (кроме НДС) и без учета государственной пошлины

Источники данных: ВВП – Росстат, доходы консолидированного бюджета РФ - Казначейство России

Представленные данные показывают, что величина налоговых доходов (рассчитываемая как сумма поступлений всех налогов и сборов, таможенных пошлин, страховых взносов на обязательное государственное социальное страхование и прочих платежей), характеризуемая как доля валового внутреннего продукта, на протяжении последних шести лет снизилась на 3,2 процентных пункта: с 36,5 % к ВВП в 2007 году до 33,3 % к ВВП в 2013 году.

При анализе уровня налоговой нагрузки по отдельным видам налогов в России следует обратить внимание на налог на добычу полезных ископаемых и вывозные таможенные пошлины (на нефть, газ и нефтепродукты), поскольку в Российской Федерации по-прежнему существенную долю доходов бюджета продолжают составлять доходы, получаемые от этих видов налогов (Таблица 2).

Из представленной таблицы 2 видно, что доходы от налогов и пошлин, связанных с обложением нефти, газа и нефтепродуктов, составляют почти одну треть от общей величины уровня налоговых изъятий в ВВП.

Таблица 2

Доходы бюджета расширенного правительства от налогообложения добычи нефти и экспорта нефти и нефтепродуктов в 2007 – 2013 гг. (% к ВВП)

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Налоговые доходы и платежи	36,49	36,04	30,88	31,12	34,54	34,99	33,31
Доходы от налогов и пошлин, связанных с обложением нефти, газа и нефтепродуктов	9,27	11,17	8,19	8,64	10,81	11,22	10,58
<i>из них:</i>							
НДПИ на нефть	3,22	3,81	2,41	2,74	3,32	3,45	3,28
НДПИ на газ	0,29	0,24	0,21	0,20	0,26	0,43	0,49
Акцизы на нефтепродукты	0,40	0,34	0,38	0,37	0,51	0,59	0,63
Вывозные таможенные пошлины на нефть	3,46	4,32	3,10	3,61	4,19	4,03	3,50
Вывозные таможенные пошлины на газ	0,91	1,19	1,12	0,42	0,69	0,70	0,72
Вывозные таможенные пошлины на нефтепродукты	0,99	1,27	0,98	1,30	1,68	1,83	1,81
Таможенная пошлина (при вывозе из РБ за пределы ТС нефти сырой и отдельных категорий товаров, выработанных из нефти)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,16	0,19	0,16
Доходы от налогов и прочих платежей, не связанных с обложением нефти, газа и нефтепродуктов	27,21	24,87	22,69	22,48	23,73	23,76	22,73

Таким образом, налогообложение нефтегазового сектора стабильно обеспечивает около трети совокупных доходов (таблица 3). В 2013 году налоговые доходы от нефтегазового сектора составили 10,9% ВВП, от других видов деятельности – 22,4% ВВП.

При этом уровень налоговых изъятий в нефтегазовом секторе в три раза выше, чем аналогичные показатели в остальных видах деятельности: в 2013 году - 74,8% и 26,3% соответственно.

Проведенный анализ свидетельствует о неуклонном росте доходов бюджетной системы Российской Федерации, получаемых от налогообложения нефти, - экспортной пошлины и НДПИ¹.

При этом снижение налоговой нагрузки в 2009 году связано с внесением в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах изменений, касающихся стимулирования разработки новых месторождений, повышения эффективности добычи нефти на действующих месторождениях с высокой степенью выработанности. Принятые меры позволили обеспечить рост доходов бюджета за счет роста объемов добычи нефти.

¹ До 2002 года - платежи за пользование недрами и отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы.

Таблица 3

Налоговая нагрузка на нефтегазовый сектор и влияние на доходы бюджетов расширенного правительства в 2007-2013 гг. (% к ВВП)

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Налоговые доходы и платежи	36,49	36,04	30,88	31,12	34,54	34,99	33,31
<i>налоговые доходы по виду деятельности к ВВП всего²</i>							
Добыча сырой нефти и природного газа; предоставление услуг в этих областях	11,85	12,00	8,69	9,22	11,23	11,48	10,89
Остальные виды деятельности	24,64	24,04	22,19	21,90	23,31	23,51	22,42
<i>налоговые доходы к ВВП по виду деятельности³</i>							
Добыча сырой нефти и природного газа; предоставление услуг в этих областях	85,35	88,95	75,21	75,43	78,72	76,63	74,83
Остальные виды деятельности	28,61	27,78	25,09	24,95	27,18	27,65	26,25

Источники данных: ВВП по видам экономической деятельности – Росстат, доходы по видам экономической деятельности - ФНС России

Анализируя уровень налоговой нагрузки по другим видам налогов, необходимо отметить следующее.

Стабильный уровень налоговой нагрузки оставался в части налога на доходы физических лиц: за последние 7 лет средний уровень налоговой нагрузки составил 3,86% ВВП, в 2013 году составил 3,75% ВВП.

Также относительно стабильный уровень налоговой нагрузки сохранялся и по налогу на добавленную стоимость: в 2008 году – 5,17% ВВП и в 2013 году – 5,31% ВВП.

Наиболее существенное снижение налоговой нагрузки (на 3,4 п.п.) за анализируемый период произошло по налогу на прибыль организаций с 6,5% ВВП до 3,1% ВВП. При этом снижение почти в два раза произошло на рубеже 2008 и 2009 годов, что обусловлено мировым финансовым кризисом 2008 года, а также принятыми в 2008 – 2009 годах антикризисными мерами налоговой политики.

Более чем в полтора раза увеличился уровень налоговой нагрузки в части акцизного налогообложения (с 0,95% ВВП в 2007 году до 1,52% ВВП в 2013 году). Это связано в первую очередь с индексацией ставок акцизов темпами, опережающими темп роста инфляции.

² Налоговая нагрузка на нефтегазовый сектор рассчитана как отношение всех налоговых, таможенных платежей и страховых взносов (ЕЧН), уплаченных организациями, осуществляющими деятельность в области добычи сырой нефти и природного газа, и предоставление услуг в этих областях, к ВВП.

³ Налоговая нагрузка на нефтегазовую отрасль к ВВП по виду экономической деятельности рассчитана как отношение налоговых, таможенных платежей и страховых взносов (ЕЧН) к ВВП по виду экономической деятельности (сумма валовой добавленной стоимости и чистых налогов на продукты).

Начиная с 2012 года, индексация ставок акцизов на алкогольную продукцию, производимую с добавлением этилового спирта, осуществлялась темпами, существенно превышающими индекс инфляции, а также темпы роста ставок акцизов на другие подакцизные товары (за исключением табачной продукции и нефтепродуктов) (таблица 4).

Таблица 4

Ставки акцизов на алкогольную продукцию с 2007 по 2016 годы

	2007	2008	2009	2010	2011	01.01.12	01.07.12	2013	2014	2015	2016
Алкогольная продукция крепостью свыше 9% (руб. за 1 литр спирта, содержащегося в продукции)	62	73	91	10	31	254	300	400	500	600	660
Темп роста, раз	x	1,18	1,25	0,11	3,10	8,19	1,18	1,33	1,25	1,20	1,10
Алкогольная продукция крепостью менее 9% (руб. за 1 литр спирта, содержащегося в продукции)	162	110	121	158	190	230	270	320	400	500	550
Темп роста, раз	x	0,68	1,10	1,31	1,20	1,21	1,17	1,19	1,25	1,25	1,10
Вина натуральные (руб. за 1 литр)	2,2	2,4	2,6	3,5	5	6		7	8	9	10
Темп роста, раз	x	1,09	1,08	1,35	1,43	1,20		1,17	1,14	1,13	1,11
Вина шампанские, игристые, газированные, шипучие (руб. за 1 литр)	0,5	0,5	0,5	4	8	22		24	25	26	27
Темп роста, раз	x	1,00	1,00	8,00	2,00	2,75		1,09	1,04	1,04	1,04
Пиво с содержанием объемной доли этилового спирта от 0,5 до 8,6% включительно, (руб. за 1 литр)	2,07	2,74	3	9	10	12		15	18	20	21
Темп роста, раз	x	1,32	1,09	3,00	1,11	1,20		1,25	1,20	1,11	1,05

Возможность сохранения в дальнейшем темпов роста ставок акцизов на алкогольную продукцию столь высокими темпами ограничена угрозой создания экономически выгодных условий для увеличения ее нелегального оборота.

Кроме того, необходимо учитывать значительные различия в уровне ставок акцизов с отдельными государствами-членами Таможенного союза.

Так, если ставки акцизов в Республике Беларусь составляют примерно 80 - 90% от уровня ставок российских ставок акцизов, то разрыв с Республикой Казахстан все еще остается существенным, несмотря на недавнее повышение акцизных ставок в этой стране.

Что касается ставок акцизов на табачную продукцию, то здесь налоговая политика определялась планом мероприятий по реализации Концепции осуществления государственной политики противодействия потреблению табака в 2010-2015 годах, а также Федеральным законом «Об охране здоровья граждан от воздействия окружающего табачного дыма и последствий потребления табака».

Так, с 2007 года по 2013 год минимальная ставка акциза на сигареты с фильтром была увеличена более чем в 6 раз, специфическая ставка в 5,5 раза, а адвалорная ставка на 3 процентных пункта.

Начиная с 2012 года, устанавливаются единые ставки акциза на сигареты без фильтра и на сигареты с фильтром.

Такая политика позволила увеличить доходы, поступающие в бюджетную систему Российской Федерации от акцизов на табачную продукцию, с учетом импорта, в 5 раз - с 50,3 млрд. руб. в 2007 году до 252,9 млрд. руб. в 2013 году.

Таблица 5

Ставки акцизов на табачную продукцию с 2007 по 2016 годы

	Ед. изм.	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Сигареты с фильтром											
Минимальная ставка	руб./1000 шт.	115	142	177	250	360	510	730	1040	1250	1600
Темп роста, раз		х	1,23	1,25	1,41	1,44	1,42	1,43	1,42	1,20	1,28
Адвалорная ставка	%	5,0%	5,5%	6,0%	6,5%	7,0%	7,5%	8,0%	8,5%	9,0%	9,5%
Темп роста, раз		х	1,10	1,09	1,08	1,08	1,07	1,07	1,06	1,06	1,06
Специфическая ставка	руб./1000 шт.	100	120	150	205	280	390	550	800	960	1200
Темп роста, раз		х	1,20	1,25	1,37	1,37	1,39	1,41	1,45	1,20	1,25
Сигареты без фильтра											
Минимальная ставка	руб./1000 шт.	60	72	93	155	310	510	730	1040	1250	1600
Темп роста, раз		х	1,20	1,29	1,67	2,00	1,65	1,43	1,42	1,20	1,28
Адвалорная ставка	%	5,0%	5,5%	6,0%	6,5%	6,5%	7,5%	8,0%	8,5%	9,0%	9,5%
Темп роста, раз		х	1,10	1,09	1,08	1,00	1,15	1,07	1,06	1,06	1,06
Специфическая ставка	руб./1000 шт.	45	55	72	125	250	390	550	800	960	1200
Темп роста, раз		х	1,22	1,31	1,74	2,00	1,56	1,41	1,45	1,20	1,25

Также стоит отметить, что текущий уровень доступности сигарет с учетом покупательной способности ниже доступности сигарет в США и Японии. Так, на среднемесячную зарплату в России в 2013 году можно было приобрести 508 пачек сигарет⁴, тогда как в США и Японии – 513 и 766 соответственно. При этом уровень доступности в странах Таможенного союза выше доступности сигарет в таких странах Евросоюза, как Германия, Франция, Великобритания и т.д.

Необходимо отметить, что расчет уровня налоговой нагрузки на экономику в Российской Федерации сопоставим с аналогичными расчетами по странам-членам ОЭСР (Таблица 6).

⁴ учитывается цена на самую популярную марку сигарет

Таблица 6

Налоговая нагрузка на экономику в странах ОЭСР (% ВВП)

Страна	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Австралия	29,71	27,06	25,82	25,62	26,51	н.д.
Австрия	41,77	42,70	42,45	42,20	42,32	43,18
Бельгия	43,60	44,16	43,10	43,54	44,06	45,28
Великобритания	35,75	35,67	34,17	34,86	35,75	35,25
Венгрия	40,33	40,18	39,85	38,04	37,05	38,92
Германия	36,10	36,97	37,37	36,17	36,93	37,59
Голландия	38,73	39,09	38,18	38,95	38,56	н.д.
Греция	32,47	32,57	30,49	31,65	32,17	33,76
Дания	48,90	48,18	47,76	47,42	47,68	47,96
Израиль	36,39	33,77	31,35	32,42	32,60	31,58
Ирландия	31,12	28,76	27,59	27,38	27,90	28,28
Исландия	40,64	36,79	33,88	35,18	35,98	37,19
Испания	37,29	33,26	30,92	32,50	32,15	32,87
Италия	43,19	43,27	43,39	42,96	43,01	44,42
Канада	32,27	32,33	31,42	30,56	30,39	30,74
Люксембург	35,63	35,55	39,05	37,34	37,00	37,76
Мексика	17,74	21,00	17,42	18,87	19,72	19,63
Новая Зеландия	34,49	33,72	31,11	31,14	31,52	32,88
Норвегия	42,93	42,60	41,99	42,64	42,51	42,21
Польша	34,77	34,29	31,74	31,71	32,31	н.д.
Португалия	32,48	35,25	30,71	31,24	33,00	32,48
Словакия	29,48	29,32	29,08	28,29	28,73	28,45
Словения	37,66	37,18	36,99	38,13	37,05	37,38
США	26,86	26,06	23,29	23,76	24,01	24,35
Турция	24,08	24,22	24,64	26,20	27,83	27,66
Финляндия	42,97	43,13	42,85	42,51	43,68	44,08
Франция	43,67	43,18	42,46	42,87	44,07	45,29
Чехия	35,87	36,04	33,76	33,95	34,93	35,50
Чили	22,78	22,50	17,21	19,53	21,21	20,84
Швейцария	27,69	29,08	28,74	28,05	28,55	28,17
Швеция	47,36	46,30	46,56	45,42	44,19	44,31
Эстония	31,43	31,70	35,35	34,01	32,28	32,52
Южная Корея	26,52	26,52	25,53	25,06	25,91	26,81
Япония	28,51	28,15	26,96	27,60	28,63	н.д.
Средняя по ОЭСР	35,03	34,72	33,62	33,76	34,12	34,91
Россия	36,49	36,04	30,88	31,12	34,54	34,99
Россия (без учета нефтегазовых доходов)	27,21	24,87	22,69	22,48	23,73	23,76

Источники данных: данные по ОЭСР – Revenuestatistics1965-2012

Средний уровень налоговой нагрузки на экономику в странах-членах ОЭСР в 2012 году составил 34,91 % к ВВП, что на 0,8 процентных пункта ниже значения в России – 34,99 % к ВВП. При этом уровень налоговой нагрузки в

России без учета нефтегазовых доходов в 2012 году составил – 23,8 % к ВВП, что на 11,1 п.п. ниже среднего значения по ОЭСР.

Кроме того, уровень налоговой нагрузки без учета в ВВП доходов от организаций, осуществляющих деятельность в области добычи сырой нефти и природного газа и предоставление услуг в этих областях, составил 23,5 % к ВВП в 2012 году, что также на 11,5 п.п. ниже среднего значения по ОЭСР. Корректность такого сопоставления обеспечивается двойственным характером платежей от нефтегазового сектора – с одной стороны, НДС и вывозные пошлины на нефть имеют явно выраженный фискальный характер, с другой стороны, они могут рассматриваться как форма платежей недропользователя их собственнику – государству.

2. Налоговые условия ведения предпринимательской деятельности в России

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 направлениям «Налогообложение» и «Регистрация предприятий».

Российская Федерация в отчете Doing Business 2014, который оценивает условия ведения деятельности по итогам 2012 года, поднялась за год в списке с 112 до 92 позиции (таблица 7).

Таблица 7

Динамика рейтинга «Ведение бизнеса» в России в 2006-2012гг.

Оцениваемый год / Наименование отчета	2006г.	2007г.	2008г.	2009г.	2010г.	2011г.	2012 г.
	DB 2008	DB 2009	DB 2010	DB 2011	DB 2012	DB 2013	DB 2014
Позиция России в общем рейтинге «Ведение бизнеса»	106	120	116	124	118	111	92
в т.ч.							
«Налогообложение»	130	134	103	107	94	63	56
«Регистрация предприятий»	н.д.	н.д.	н.д.	106	111	100	88

Индикатор «Налогообложение» предоставляет информацию о налогах, которые должна уплатить в определенном году компания среднего размера, а также сопоставляет административную нагрузку, связанную с уплатой налогов.

По агрегированному значению индикатора «Налогообложение» за 2012 год Российская Федерация заняла 56 место в рейтинге. По данному показателю Российская Федерация опережает среднее значение по странам БРИКС (124

место), странам «Большой двадцатки» (84 место), странам ОЭСР (в среднем – 59 место) (таблица 8).

Таблица 8

Значение индикатора «Налогообложение» рейтинга «Ведение бизнеса» за 2012 год⁵

Индикатор	Страны ОЭСР (среднее)	Страны G20 (среднее, кроме России)	Страны БРИКС (среднее, кроме России)	Россия
Рейтинг	59	84	124	56
Выплаты (количество)	12	13	18	7
Время (часы)	184	218	251	177
Налог на прибыль (% прибыли)	16,3	17,7	20,4	8
Налог и выплаты на зарплату (% прибыли)	23,5	23,1	26,9	36,7
Другие налоги (% прибыли)	2,1	8,2	10,3	6,1
Общая налоговая ставка (% прибыли)	41,8	49,0	57,5	50,7

Среди стран «Группы 20» только у 7 стран более высокий индивидуальный страновой рейтинг по индикатору «Налогообложение», из них 5 являются членами ОЭСР: Австралия (44 место), Великобритания (14 место), Канада (8 место), Франция (52 место), Южная Корея (25 место), а также Саудовская Аравия (3 место) и ЮАР (24 место).

Основным конкурентным преимуществом этих стран по сравнению с Российской Федерацией является более низкая налоговая нагрузка на компании, преимущественно в части налогов на фонд оплаты труда⁶ и прочих налогов.

До определенного момента рейтинг Российской Федерации находился под давлением системы налогообложения имущества организаций. Это было связано, в первую очередь, с тем, что в большинстве стран ОЭСР активная часть производственных фондов освобождается от имущественного налогообложения.

В качестве мер, повлиявших на повышение позиции России в рейтинге Doing Business, можно выделить такие, как:

⁵По данным Doing Business 2014

⁶ Необходимо учитывать, что индикаторы DoingBusiness 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 непосредственно работниками).

- отмена с 2013 года налога на имущество организаций в отношении вновь вводимого движимого имущества, которое по экспертным оценкам составляет около половины балансовой стоимости основных средств;
- снижение в 2012 году тарифов страховых взносов до 30 % с 34 % в 2011 году.

В целях упрощения, удешевления и ускорения действующих на территории Российской Федерации процедур по ведению бизнеса Правительством Российской Федерации утвержден ряд дорожных карт, разработанных в рамках национальной предпринимательской инициативы по улучшению инвестиционного климата в России.

В частности, утвержден План мероприятий («дорожная карта») «Совершенствование налогового администрирования».

На основе указанной дорожной карты будет осуществляться дальнейшее совершенствование налогового администрирования и снижение налоговой нагрузки на бизнес в целях формирования благоприятных условий для ведения предпринимательской деятельности.

Предусмотрены мероприятия, направленные на сокращение времени взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов, упрощение правил ведения учёта налогоплательщиками и оптимизацию принятия инвестиционных решений участниками рынка.

Реализация указанной «дорожной карты» должна привести к достижению Россией к 2015 году 50-го места в рейтинге «Ведение бизнеса» по показателю «Налогообложение».

Индикатор «Регистрация предприятий» предоставляет информацию о процедурах, которые должны быть соблюдены предпринимателем, приступающим к созданию промышленной или торговой компании, в соответствии с требованиями законодательства или общей практикой, а также сроки и затраты для их выполнения и минимальный размер уставного капитала.

По данному показателю Российская Федерация опережает среднее значение по странам БРИКС (131 место), уступая странам «Группы 20» (85 место) и странам ОЭСР (в среднем – 61 место) (таблица 9).

В частности, дорожной картой «Оптимизация процедур регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» предусмотрены мероприятия, направленные, в первую очередь, на увеличение количества создаваемых юридических лиц, увеличение доли малого бизнеса в экономике, создание новых рабочих мест и улучшение инвестиционного климата.

Реализация указанной «дорожной карты» должна привести к уменьшению количества этапов, необходимых для регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, а также к снижению количества времени и расходов, затрачиваемых на прохождение этих этапов. Это позволит России в 2015 году занять 60-е место, а к 2018 году подняться на 20-е место в рейтинге Doing Business по показателю «Регистрации юридических лиц».

**Значение индикатора «Регистрация предприятий»
рейтинга «Ведение бизнеса» за 2012 год⁷**

Индикатор	Страны ОЭСР (среднее)	Страны G20 (среднее, кроме России)	Страны БРИКС (среднее, кроме России)	Россия
Рейтинг	61	85	131	88
Процедуры (количество)	5	8	11	7
Срок (дни)	11,1	20,6	46,6	15,0
Стоимость (% дохода на душу населения)	3,6	9,8	13,6	1,3
Минимальный оплаченный капитал (% валового дохода на душу населения)	10,4	15,0	50,7	1,2

3. Итоги функционирования консолидированных групп налогоплательщиков в 2012 - 2013 годах

Итоги функционирования консолидированных групп налогоплательщиков (далее – КГН) в 2012 году свидетельствовали о достижении цели, поставленной при их введении – экономически обоснованное распределение налога на прибыль организаций между бюджетами субъектам Российской Федерации, основанное не на решениях налогоплательщиков, а на объективных показателях, мало поддающихся манипулированию – пропорционально производственной базе (стоимости основных средств) и численности работников. Такая тенденция наблюдается и по итогам 9 месяцев 2013 года.

Расчет ФНС России, произведенный на основании данных, представленных налогоплательщиками по итогам 9 месяцев 2013 года, в условиях создания КГН и без учета объединения организаций в КГН, показал, что функционирование КГН привело к:

росту поступлений налога на прибыль организаций в размере 29,1 млрд. руб. в 72% субъектов Российской Федерации (60 регионов).

снижению поступлений налога на прибыль организаций в размере 44,6 млрд. руб. в 28% субъектов Российской Федерации (23 региона).

Анализ степени влияния создания КГН на поступление налога на прибыль организаций, зачисляемого в бюджеты субъектов Российской Федерации, приведен в Таблице 10.

⁷Поданным Doing business 2014

Изменение поступлений налога на прибыль организаций в связи с созданием КГН в общей сумме поступлений налога на прибыль организаций по субъектам Российской Федерации

Диапазон уд.веса изменений	Увеличение		Снижение	
	Количество субъектов РФ	Сумма поступлений, млрд. руб.	Количество субъектов РФ	Сумма поступлений, млрд. руб.
Всего	60	29,1	23	- 44,6
в том числе:				
от 0% до 1%	16	0,7	2	- 0,4
от 1% до 3%	12	2,7	4	- 2,8
от 3% до 10%	17	5,8	12	- 28,5
от 10% до 30%	10	12,0	4	- 11,6
от 30% и выше	5	7,9	1	- 1,3

Поступления в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации в результате создания КГН снизились на 15,5 млрд. руб., что привело к снижению поступлений по налогу на прибыль организаций, зачисляемых в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации на 1,2%, а общие доходы субъектов Российской Федерации в результате создания КГН снизились на 0,24%.

При этом анализ оценки влияния прироста или уменьшения поступлений налога на прибыль организаций от создания КГН в бюджеты регионов показал, что 69,0% *уменьшений* поступлений (31,0 млрд. руб.) приходится на 4 субъекта Российской Федерации. В свою очередь, *прирост* поступлений в аналогичном размере (29,1 млрд. руб.) получили бюджеты 60 регионов.

При анализе изменений поступлений налога на прибыль организаций в связи с созданием КГН в общей сумме поступлений налога на прибыль организаций по субъектам Российской Федерации за 9 месяцев 2013 года по сравнению с аналогичным периодом 2012 года наблюдается тенденция снижения общей суммы поступлений (на 35,5%) по регионам, получившим положительный результат от создания КГН, при одновременном росте количества таких регионов (на 5,3 %).

Одновременно необходимо отметить, что по данным Казначейства России поступления по налогу на прибыль организаций в консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации за 9 месяцев 2013 года по сравнению с аналогичным периодом 2012 года сократились на 250 млрд. рублей, из которых на долю КГН приходится всего 6,2 %.

Таблица 11

Динамика изменений поступлений налога на прибыль организаций в связи с созданием КГН в общей сумме поступлений налога на прибыль организаций по субъектам Российской Федерации в 2012-2013 годах

Диапазон уд.веса изменений	Увеличение						Снижение					
	Количество субъектов РФ, ед.			Сумма поступлений, млрд. руб.			Количество субъектов РФ, ед.			Сумма поступлений, млрд. руб.		
	9 мес. 2012	9 мес. 2013	отклонение, %	9 мес. 2012	9 мес. 2013	отклонение, %	9 мес. 2012	9 мес. 2013	отклонение, %	9 мес. 2012	9 мес. 2013	отклонение, %
Всего	57	60	105,3	45,1	29,1	64,5	26	23	88,5	-48,1	-44,6	92,7
в том числе:												
от 0% до 1%	15	16	106,7	0,6	0,7	116,7	6	2	33,3	-0,03	-0,4	1333,3
от 1% до 3%	18	12	66,7	6,9	2,7	39,1	7	4	57,1	-1,1	-2,8	254,5
от 3% до 10%	13	17	130,8	8,8	5,8	65,9	4	12	300	-33,5	-28,5	85,1
от 10% до 30%	8	10	125	23,9	12	50,2	7	4	57,1	-12,8	-11,6	90,6
от 30% и выше	3	5	166,7	4,9	7,9	161,2	2	1	50	-0,7	-1,3	185,7

Таким образом, институт КГН не оказывает столь сильного влияния на доходность бюджетов субъектов Российской Федерации.

Вместе с тем, существенным недостатком действующего режима КГН является сложность прогнозирования бюджетных доходов на уровне отдельного субъекта Российской Федерации, а также возможность неожиданного снижения доходов бюджета субъекта, в котором расположены прибыльные предприятия, в случае получения крупных убытков налогоплательщиками в других регионах.

С другой стороны, более быстрое принятие убытков убыточных участников КГН за счет уменьшения прибыли прибыльных участников при прочих равных условиях позволит в более короткие сроки увеличить доходы от налога на прибыль организаций в тех регионах, где расположены убыточные налогоплательщики. Таким образом, механизм уплаты налога на прибыль организаций с использованием КГН позволяет сглаживать резкие колебания доходов региональных бюджетов.

4. Анализ налоговых расходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

Налоговыми расходами являются выпадающие доходы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации, обусловленные применением налоговых льгот и иных инструментов (преференций), установленных законодательством о налогах и сборах.

Согласно статистической налоговой отчетности ФНС России, с 2010 года по 2012 год сумма налоговых расходов увеличилась в 1,5 раза – с 1 192 млрд. руб. до 1 815 млрд. руб. (приложение).

Таблица 12

Налоговые расходы бюджетов бюджетной системы Российской Федерации
в 2010-2012гг. по видам налогов

млрд. руб.

Налог	2010г.	2011г.	2012г.
Налог на прибыль организаций	371,1	498,5	615,0
Налог на добавленную стоимость	276,3	331,3	414,4
Налог на добычу полезных ископаемых	176,1	262,9	323,9
Налог на имущество организаций	306,3	324,6	365,6
Налог на имущество физических лиц	12,3	15,7	18,2
Транспортный налог (юридические лица)	1,5	1,5	1,4
Транспортный налог (физические лица)	4,7	5,4	6,3
Земельный налог (юридические лица)	42,2	50,0	68,6
Земельный налог (физические лица)	1,5	1,6	1,9
ИТОГО	1 192,0	1 491,5	1 815,4
% к ВВП	2,6%	2,7%	2,9%

Наиболее крупными налоговыми расходами бюджета в 2012 году, на которые приходится около 55% налоговых расходов и составляющими 1,62% ВВП, являлись:

- 0,34% ВВП (209,5 млрд. руб.) – «амортизационная премия» и повышенные коэффициенты амортизации по налогу на прибыль организаций;
- 0,30% ВВП (186,5 млрд. руб.) – льготы по налогу на имущество организаций по инфраструктурным объектам (магистральные трубопроводы, линии энергопередачи, железнодорожные пути, а также сооружения, являющиеся неотъемлемой частью указанных объектов);
- 0,25% ВВП (156,0 млрд. руб.) – применение при расчете налога на добычу полезных ископаемых понижающих коэффициентов;
- 0,22% (134,4 млрд. руб.) – убытки прошлых лет, уменьшающие налоговую базу текущего налогового периода;
- 0,22% (133,4 млрд. руб.) – региональные льготы и пониженные ставки по налогу на имущество организаций;
- 0,13% (83,1 млрд. руб.) – обложение налогом на прибыль организаций по ставке 0% дивидендов, распределенных российским организациям;
- 0,10% (63,1 млрд. руб.) – пониженные ставки по налогу на прибыль организаций, установленные законами субъектов Российской Федерации.
- 0,06% (38,3 млрд. руб.) – 0% ставка по налогу на прибыль организаций для сельскохозяйственных товаропроизводителей, медицинской и образовательной деятельности.

II. Основные итоги реализации налоговой политики

1. Стимулирование инвестиционной деятельности

В рамках создания благоприятных налоговых условий для осуществления инвестиционной деятельности и поддержки создания новых промышленных предприятий и высокотехнологичных проектов на территории Дальнего Востока и Забайкалья с 1 января 2014 года вступили в силу положения, направленные на стимулирование реализации региональных инвестиционных проектов на территориях Дальневосточного федерального округа и отдельных субъектов Российской Федерации.

Введено понятие регионального инвестиционного проекта – это инвестиционный проект, целью которого является производство товаров, и который должен удовлетворять соответствующим требованиям.

Налогоплательщик - участник регионального инвестиционного проекта при условии, что доходы от реализации товаров, произведенных в результате реализации регионального инвестиционного проекта, составляют не менее 90 процентов всех доходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, вправе применять к налоговой базе пониженные налоговые ставки:

по налогу, подлежащему зачислению в федеральный бюджет, 0 процентов в течение 10 лет;

по налогу, подлежащему зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, не более 10 процентов в течение 5 лет и не менее 10 процентов в течение следующих 5 лет;

При исчислении налога на добычу полезных ископаемых в отношении твердых полезных ископаемых к ставкам налога применяется коэффициент, характеризующий территорию добычи полезного ископаемого, в размере от 0 до 1, в зависимости от срока начала применения ставки налога на прибыль организации 0 процентов.

Указанные налоговые преференции будут действовать до 1 января 2029 года независимо от даты включения организации в реестр участников региональных инвестиционных проектов.

2. Налогообложение прибыли

В рамках реализации плана мероприятий («дорожной карты») «Создание международного финансового центра и улучшение инвестиционного климата в Российской Федерации» в 2013 году были внесены следующие изменения в законодательство, направленные на совершенствование системы налогообложения и уплаты налогов на финансовых рынках:

- уточнен порядок налогообложения и выполнения функций налогового агента российскими организациями в отношении выплат по еврооблигациям по выпускам с 1 января 2014 года - исчисление и удержание суммы налога с

процентных доходов иностранных организаций, выплачиваемых по российским еврооблигациям, не производится;

- с 2015 года уточняется порядок налогового контроля за правильностью применения цен по сделкам с ценными бумагами и производными финансовыми инструментами в целях налогообложения;

- установлен 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 общую налоговую базу по налогу на прибыль организаций;

- объединены 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;

- расширено число категорий налогоплательщиков, которым предоставлено право учитывать доходы и расходы по операциям с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок при формировании общей налоговой базы (профессиональные участники рынка ценных бумаг, организаторы торговли, биржи, управляющие компании инвестиционных фондов, клиринговые организации);

- предусмотрен учет при определении налоговой базы расходов на приобретение ценных бумаг в случае ликвидации организации – эмитента ценных бумаг.

- введена возможность учета убытков, полученных по производным финансовым инструментам, требования по которым подлежат судебной защите в соответствии с применимым законодательством иностранных государств.

- пересмотрены подходы к отнесению процентов по долговым обязательствам на расходы, учитываемые при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

Был принят федеральный закон, предусматривающий изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации, направленные на упрощение налогового учета и его сближение с бухгалтерским учетом, что позволит уменьшить административную нагрузку на бизнес, сократить издержки налогоплательщиков, связанные с исполнением обязанностей налогоплательщика налога на прибыль организаций и других налогов.

3. Повышенное налогообложение престижного потребления

В рамках введения повышенного налогообложения дорогостоящих транспортных средств с 1 января 2014 года предусмотрено увеличение ставок транспортного налога в отношении легковых автомобилей стоимостью от 3 миллионов рублей.

4. Налогообложение недвижимого имущества физических лиц и организаций

В 2013 году был частично решен вопрос перехода к налогообложению недвижимости исходя из кадастровой стоимости.

С 1 января 2014 года законами субъектов Российской Федерации могут устанавливаться особенности определения налоговой базы отдельных объектов недвижимого имущества. Так, налоговая база в отношении отдельных объектов недвижимого имущества определяется как их кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года налогового периода.

При этом закон субъекта Российской Федерации, устанавливающий особенности определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества, может быть принят только после утверждения субъектом Российской Федерации в установленном порядке результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества.

К объектам налогообложения отнесены административно-деловые центры и торговые центры (комплексы) и помещения в них; нежилые помещения, назначение которых предусматривает размещение офисов, торговых объектов, объектов общественного питания и бытового обслуживания либо которые фактически используются для указанных целей.

Уполномоченный орган исполнительной власти субъектов Российской Федерации не позднее 1 числа очередного налогового периода по налогу на имущество организаций определяет на этот налоговый период Перечень указанных объектов недвижимого имущества и направляет его в налоговые органы.

5. Акцизное налогообложение

На 2014 и 2015 годы было предусмотрено сохранение размеров акцизов, установленных Федеральным законом от 28 ноября 2012 г. № 203-ФЗ, за исключением акцизов на автомобильный бензин 4-го и 5-го классов.

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

Ставки акцизов на *спиртосодержащую продукцию*, алкогольную продукцию с объемной долей этилового спирта свыше 9 процентов, а также алкогольную продукцию с объемной долей этилового спирта до 9 процентов на 2016 год проиндексированы на 10 процентов к уровню 2015 года.

На остальные виды алкогольной продукции, в том числе пиво, вина, игристые вина (шампанские), индексация осуществлена в размере прогнозируемого уровня инфляции - 5,4 процента к 2015 году.

По *табачной продукции* ставки акцизов проиндексированы с учетом положений Концепции осуществления государственной политики противодействия потреблению табака в 2010-2015 годах, утвержденной распоряжением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2010 г. № 1563-р, а также с учетом необходимости гармонизации ставок акцизов на табачную продукцию с государствами-членами Таможенного союза.

Так, в 2014 году минимальная специфическая ставка акциза на сигареты проиндексирована на 42 процента к уровню 2013 года, в 2015 году – на 20 процентов и в 2016 году – на 28 процентов к предыдущему году соответственно.

Кроме того, предусматривается введение с 1 июля 2014 года уплаты авансового платежа акциза производителями алкогольной и спиртосодержащей продукции, осуществляющими закупку этилового спирта в государствах-членах Таможенного союза, что позволит создать равные экономические условия для производителей алкогольной продукции, использующими в качестве сырья спирт как отечественного производства, так и ввозимый в Российскую Федерацию из государств-членов Таможенного союза.

6. Налогообложение добычи природных ресурсов (НДПИ).

С 1 июля 2014 года исчисление величины НДПИ при добыче газа горючего природного и газового конденсата будет осуществляться на основе специальной формулы, учитывающей, в частности, условия разработки месторождений, состав газа, макроэкономические показатели и ценовую конъюнктуру на целевых рынках сбыта газа, расходы на транспортировку газа горючего природного, необходимости стимулирования разработки новых месторождений газа.

В 2013 году был начат «налоговый маневр» в нефтяной сфере, заключающийся в снижении ставки вывозной таможенной пошлины на нефть сырую, а также ставки вывозной таможенной пошлины на светлые нефтепродукты (кроме бензинов) и одновременном повышении базовой ставки НДПИ при добыче нефти.

С 1 января 2014 года установлен ряд налоговых преференций по основным видам налогов, в том числе НДПИ, а также освобождение от уплаты вывозной таможенной пошлины, в отношении углеводородного сырья, добытого на морских месторождениях, для организаций, осуществляющих разработку новых морских месторождений углеводородного сырья, в том числе на Каспийском море.

Установлен понижающий коэффициент к НДПИ, характеризующий степень сложности добычи нефти трудноизвлекаемых запасов нефти.

Утверждены Правила подготовки предложений о применении особых формул расчета ставок вывозных таможенных пошлин на нефть сырую и проведения мониторинга обоснованности их применения, устанавливающие особый порядок установления предельной ставки вывозной таможенной пошлины на нефть сырую в зависимости от внутренней нормы доходности проекта по разработке месторождения нефти.

Налоговый кодекс Российской Федерации дополнен положениями, согласно которым ставка НДС при добыче кондиционных руд черных металлов применяется с коэффициентом, характеризующим способ добычи кондиционных руд черных металлов.

7. Совершенствование налогового администрирования

Продолжена работа по обеспечению привлечения к налогообложению лиц, уклоняющихся от исполнения обязанностей налогоплательщика, в том числе посредством использования схем с участием «фирм-однодневок» (изменения в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах внесены Федеральным законом, направленным на противодействие незаконным финансовым операциям).

Среди важных изменений в области налогового администрирования необходимо выделить следующие:

- введение универсальных требований к использованию института банковской гарантии в налоговых правоотношениях;
- введение обязанности банков информировать налоговые органы об открытых счетах физических лиц и обязанности банков предоставлять сведения по таким счетам;
- введение возможности для налогового органа направлять запросы налогоплательщику по электронным каналам связи и установление возможности приостановления операций по счетам налогоплательщика при отсутствии ответа на такие запросы;
- введение обязанности представлять декларации по налогу на добавленную стоимость в электронном виде, а также обязанности представлять книгу учета счетов-фактур в электронном виде вместе с налоговой декларацией по НДС.

Продолжена работа, направленная на дальнейшее развитие электронного документооборота.

III. Меры в области налоговой политики, планируемые к реализации в 2015 году и плановом периоде 2016 и 2017 годов

Основные изменения в налоговой системе, планируемые к реализации в ближайшие годы, уже определены в нескольких документах. Это Основные направления налоговой политики на очередной год и плановый период, утвержденные в предыдущие годы, послания и поручения Президента и Председателя Правительства Российской Федерации, а также утвержденные к настоящему времени «дорожные карты» в различных отраслях. В настоящем разделе приводятся основные меры в области налоговой политики, которые Правительство Российской Федерации будет предлагать в плановом периоде, а также приведены предлагаемые параметры налоговой системы, необходимые для составления бюджетных прогнозов.

1. Исполнение Послания Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации от 12 декабря 2013 года.

Послание Президента Российской Федерации обозначило конкретные меры, призванные обеспечить динамичное развитие страны во всех сферах, в том числе в сфере налогообложения.

1.1. Меры, направленные на создание *особых условий ведения предпринимательской деятельности на территориях опережающего социально-экономического развития* на Дальнем Востоке и в Восточной Сибири, с расширением этого региона на Республику Хакасия и Красноярский край.

В рамках этого поручения предполагается установление 5-тилетних каникул по налогу на прибыль организаций, налогу на добычу полезных ископаемых (за исключением нефти и газа), земельному налогу, налогу на имущество организаций, для новых предприятий, размещаемых на территориях опережающего развития.

Предполагается, что в целях выполнения указанного положения Послания Президента для новых инвестиционных проектов, реализуемых на территориях опережающего развития, будет применяться налоговый режим, который в настоящее время установлен для новых инвестиционных проектов, реализуемых в регионах Дальнего Востока, Иркутской области и Республики Тыва (а также, после внесения изменений в законодательство, в Красноярском крае, Республике Хакасия, Республике Крым и городе федерального значения Севастополе). При этом решения о предоставлении налоговых каникул по региональным и местным налогам для указанных территорий будут принимать соответственно органы власти субъектов Российской Федерации и органы местного самоуправления. Также предполагается, что критерии для отбора инвестиционных проектов для включения в перечень региональных инвестиционных проектов, механизм отбора инвестиционных проектов в рамках территорий опережающего развития, которые получают право на налоговые льготы, а также механизм принятия решений о включении инвестиционного

проекта в перечень, будут определены в законодательстве о территориях опережающего развития. При этом характер и размер льгот по уплате страховых взносов на обязательное государственное пенсионное, медицинское и социальное страхование будут определены законодательством Российской Федерации о государственном социальном страховании.

1.2. Меры по *стимулированию развития малого предпринимательства*:

- субъектам Российской Федерации будет предоставлено право устанавливать для впервые зарегистрированных индивидуальных предпринимателей, перешедших на упрощенную систему налогообложения и патентную систему налогообложения и осуществляющих деятельность в производственной, социальной и научной сферах, *«налоговые каникулы» в виде налоговой ставки в размере 0 процентов*, которые будут действовать в 2015-2018 годах.

При этом субъекты Российской Федерации вправе будут установить ограничения на применение налоговой ставки в размере 0 процентов, в том числе в виде предельного размера доходов индивидуальных предпринимателей, количества наемных работников и иных показателей, превышение которых за налоговый период является основанием для лишения права применения указанной нулевой налоговой ставки (для них предполагается переход на обычный специальный налоговый режим в части превышения установленного субъектом Российской Федерации ограничения для применения налоговых каникул);

- в перечень налогоплательщиков, применяющих патентную систему налогообложения, *будут включены самозанятые граждане - физические лица*, не имеющие наемных работников, получившие патент на один из видов предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться патентная система налогообложения.

Такие самозанятые граждане будут ставиться на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщиков патентной системы налогообложения и в качестве индивидуальных предпринимателей на основании заявления на получение патента и сниматься с учета в качестве налогоплательщиков и индивидуальных предпринимателей по истечении срока действия этого патента.

Патент, выдаваемый самозанятому гражданину, будет действовать только на территории того муниципального района, городского округа, городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя, который указан в патенте.

1.3. Меры, направленные на *противодействие уклонению от налогообложения с использованием низконалоговых юрисдикций*, в том числе путем введения института контролируемых иностранных компаний (подробнее рассмотрено далее).

2. Борьба с уклонением от налогообложения с использованием низконалоговых юрисдикций

В настоящий момент перед Россией, как и перед большинством стран мира, стоит вопрос уклонения от уплаты налогов с использованием низконалоговых (офшорных) юрисдикций, в частности, путем:

выведения доходов от оказания консалтинговых услуг, операций с ценными бумагами;

манипулирования ценами в сделках с офшорными компаниями (трансфертное ценообразование);

выплаты роялти и процентов через «транзитные» страны, с которыми у Российской Федерации заключены соглашения об избежании двойного налогообложения.

В сентябре 2013 года под председательством России в Большой двадцатке Главами государств одобрен План действий по борьбе с размыванием налоговой базы и выводом прибыли из-под налогообложения.

Мероприятия указанного плана предполагают выработку мер, направленных на решение проблем, возникающих при налогообложении в области цифровой экономики, устранение двойного «неналогообложения», ужесточение правил налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний, раскрытие информации, а также пересмотр требований к налогообложению при трансфертном ценообразовании финансовых операций и к документации компаний в рамках контроля за трансфертным ценообразованием.

Меры, направленные на деофшоризацию российской экономики, осуществляются Минфином России единым комплексом совместно с другими федеральными органами исполнительной власти.

В частности, совместно с Федеральной службой по финансовому мониторингу был разработан Национальный план по противодействию уклонению от уплаты налогов и сокрытию бенефициарных собственников.

Предлагаемые меры направлены на то, чтобы использование низконалоговых юрисдикций как напрямую, так и в сочетании со странами, с которыми у России заключены договоры об избежании двойного налогообложения, не создавало необоснованных преференций и не приводило к получению необоснованной налоговой выгоды.

Среди таких мер:

- введение обязанности юридических лиц по получению и хранению информации о своих бенефициарных владельцах и документальном подтверждении достоверности такой информации, а также раскрытию такой информации;

- разработка формата ведения реестра бенефициарных собственников с обеспечением к нему доступа со стороны правоохранительных, налоговых и других компетентных органов;

- развитие системы безналичного денежного оборота;

- совершенствование механизмов информационного обмена между компетентными органами как на национальном, так и на международном уровне.

Итогом реализации плана для применения российского законодательства о налогах и сборах должна стать ситуация, при которой обеспечение прозрачности совершаемых экономических операций, включая прозрачность совершаемых внешнеэкономических сделок и раскрытие сведений как о бенефициарных собственниках их участников, так и бенефициарных получателях облагаемых в России доходов, должно являться необходимым условием для применения налоговых льгот и преференций, включая льготные налоговые ставки, предусмотренные международными соглашениями об избежании двойного налогообложения.

При этом также предполагается комплексное изменение законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

2.1. Определение налогового резидентства для юридических лиц.

В настоящий момент Налоговый кодекс Российской Федерации не определяет признаки налогового резидентства для юридических лиц. При этом международные нормы используют данное понятие.

Налоговыми резидентами Российской Федерации, помимо юридических лиц, образованных в соответствии с законодательством Российской Федерации, предполагается признавать организации, местом управления которых является Российская Федерация.

Введение понятия налогового резидентства юридических лиц позволит противодействовать злоупотреблениям при определении доходов иностранных организаций, подлежащих налогообложению в Российской Федерации, а также более эффективно противодействовать злоупотреблениям при использовании льгот, предоставляемых международными соглашениями об избежании двойного налогообложения.

2.2. Создание механизма налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний.

В настоящий момент Налоговый кодекс Российской Федерации не предусматривает механизма налогообложения нераспределенной прибыли иностранных компаний, в которых участвует налоговый резидент Российской Федерации (как физическое, так и юридическое лицо). Вместе с тем, последовательность сделок, направленная на вывод дохода под действие низконалоговых юрисдикций, содержит максимальные риски с точки зрения уклонения от налогообложения.

Институт налогообложения нераспределенной прибыли иностранных контролируемых компаний, действующий в ряде стран, заключается в том, что не распределяемая между учредителями (собственниками) прибыль иностранной контролируемой компании может рассматриваться в целях налогообложения как доход ее владельца – физического лица или организации.

Для введения в законодательство Российской Федерации принципа налогообложения нераспределенной прибыли иностранных контролируемых компаний предполагается:

- определить понятие такой компании, основываясь на возможности российского налогового резидента контролировать такую компанию, в том числе путем участия в капитале. При этом публичные компании не должны подпадать под действие такого механизма;

- ввести обязанность для налоговых резидентов Российской Федерации представлять в налоговые органы сведения об участии (прямом и косвенном) в иностранных организациях;

- ввести обязанность для налоговых резидентов Российской Федерации декларировать нераспределенную прибыль контролируемой иностранной компании пропорционально доле участия в такой компании при превышении определенного порога контроля.

2.3. Обмен информацией по налоговым вопросам.

При введении в законодательство норм о контролируемых иностранных компаниях необходимо обеспечить возможность эффективного налогового администрирования в части получения налоговыми органами необходимой информации и, соответственно, осуществления контрольных функций. Для реализации подобных законодательных норм особенно важны двусторонние и многосторонние договоры об обмене информацией по налоговым вопросам.

В частности, готовится к ратификации *Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам*, которой предусмотрена возможность обмена налоговой информацией, включая проведение одновременных налоговых проверок со странами-участницами Конвенции, а также помощь по взиманию налогов на их территориях.

Разработан проект *Типового межправительственного соглашения об обмене налоговой информацией* с офшорными и низконалоговыми юрисдикциями, на основе которого будут проводиться переговоры о заключении соответствующих соглашений с упомянутыми юрисдикциями в целях противодействия использованию незаконных схем 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.

2.4. Совершенствование налогообложения иностранных организаций:

- уточнение норм законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, направленных на урегулирование порядка налогообложения доходов, полученных от реализации акций российских организаций, относительно его применения также к доходу иностранных организаций, более 50 процентов активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на

территории Российской Федерации, с целью расширения сферу действия этих норм на случаи косвенного владения.

Указанные нормы содержатся в ряде соглашений об избежании двойного налогообложения, однако механизмы их реализации в Налоговом кодексе Российской Федерации недостаточно проработаны;

- совершенствование норм Налогового кодекса Российской Федерации в части процедур проведения налоговых проверок и расчета недоимки по налогам в отношении иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через обособленные подразделения. В настоящее время процедура определения и оформления налоговой недоимки в отношении таких организаций недостаточно четко регламентирована в законодательстве о налогах и сборах, что затрудняет оформление задолженности и ее взыскание даже при наличии имущества, находящегося в собственности таких организаций, на территории Российской Федерации.

2.5. Прочие вопросы

В рамках совершенствования законодательства о трансфертном ценообразовании, и повышения эффективности налогового контроля и противодействия уклонению от налогообложения с использованием иностранных юрисдикций предполагается внести изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации, разрешив Федеральной налоговой службе истребовать у налогоплательщиков документацию по контролируемым сделкам, одной из сторон является налоговый резидент иностранного государства, вне рамок налоговой проверки в порядке, аналогичном предусмотренному пунктом 2 статьи 93.1 Налогового кодекса Российской Федерации.

3. Налоговые аспекты улучшения инвестиционного климата в Российской Федерации.

В рамках национальной предпринимательской инициативы по улучшению инвестиционного климата в Российской Федерации утвержден комплекс мер, («дорожных карт»), направленный на упрощение, удешевление и ускорение действующих на территории Российской Федерации процедур по ведению бизнеса.

Национальная предпринимательская инициатива по улучшению инвестиционного климата в Российской Федерации включает в себя предложенные предпринимателями проекты, направленные на упрощение, удешевление и ускорение действующих на территории Российской Федерации процедур по ведению бизнеса.

3.1. «Дорожная карта» «Поддержка доступа на рынки зарубежных стран и поддержка экспорта» (распоряжение Правительства Российской Федерации от 29 июня 2012 г. № 1128-р).

В результате выполнения «дорожной карты» будет сформирована стимулирующая экспорт институциональная среда, обеспечивающая конкурентоспособные условия деятельности российских организаций на

мировом рынке, предусматривающая, в том числе устранение таможенных, административных и фискальных барьеров для развития экспорта.

В целях сокращения и упрощения порядка прохождения экспортных процедур предусматривается принятие федерального закона о внесении изменений в статью 165 Налогового кодекса Российской Федерации (возможность представления налогоплательщиками документов в электронном виде в обоснование применения налоговой ставки 0 процентов по НДС).

В целях проведения исследований и разработки программ по расширению и уточнению мер поддержки экспорта будет рассмотрен вопрос о целесообразности предоставления налогового стимулирования производителям, поставляющим несырьевые товары на внешние рынки, ориентированным на рост экспорта и совокупных налоговых поступлений в доходную часть бюджета.

3.2. «Дорожная карта» «Оптимизация процедур регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» (распоряжение Правительства Российской Федерации от 7 марта 2013 г. № 317-р) призвана оптимизировать процедуры, связанные с государственной регистрацией общества с ограниченной ответственностью (за исключением кредитных, страховых и иных финансовых организаций) как основной организационно-правовой формы среднего и малого бизнеса, уменьшив количество таких процедур, их общую продолжительность и стоимость.

В частности, предусмотрена отмена обязанности налогоплательщиков по уведомлению налоговых органов об открытии (закрытии) банковского счета, а также возможность онлайн-доступа к сведениям, содержащимся в Едином государственном реестре юридических лиц, для любого пользователя. Указанные мероприятия реализованы в конце 2013 – начале 2014 годов.

Реализация всех мероприятий в рамках указанной «дорожной карты» положительно отразится на процессе государственной регистрации юридических лиц, а также индивидуальных предпринимателей, что будет способствовать улучшению инвестиционного климата в России.

Предполагается, что успешная реализация полного комплекса мер позволит России подняться в рейтинге Doing Business по показателю регистрации юридических лиц до 20 места к 2018 году.

3.3. «Дорожная карта» «Повышение качества регуляторной среды для бизнеса» (распоряжение Правительства Российской Федерации от 11 июня 2013 г. 953-р) направлена на упрощение взаимодействия государства и предпринимателей в рамках осуществления контрольно-надзорной деятельности, что позволит повысить прозрачность и комфортность ведения бизнеса.

Среди отраслевых мер, направленных на оптимизацию контрольно-надзорных и разрешительных функций, - сокращение издержек хозяйствующих субъектов при применении контрольно-кассовой техники. Результатом будет являться определение в качестве максимального срока эксплуатации моделей контрольно-кассовой техники, исключенных из Государственного реестра

контрольно-кассовой техники, срока полезного использования, устанавливаемого производителем (но не более 10 лет).

3.4. «Дорожная карта» «Создание международного финансового центра и улучшение инвестиционного климата в Российской Федерации» (распоряжение Правительства Российской Федерации от 19 июня 2013 г. № 1012-р).

В целях совершенствования и уплаты налогов на финансовых рынках предусмотрено 14 мероприятий, часть из которых реализована в 2013 году путем принятия целого ряда федеральных законов.

Дальнейшая реализация «дорожной карты» позволит обеспечить ускоренное развитие российской финансовой индустрии, привлечь стратегические и портфельные инвестиции, устранить ценовой дисконт стоимости российских финансовых активов в сравнении с активами других развивающихся рынков, ускорить инвестиционную и деловую активность в экономике и повысить долгосрочную устойчивость финансовой системы Российской Федерации.

3.5. «Дорожная карта» «Совершенствование налогового администрирования» (распоряжение Правительства Российской Федерации от 10 февраля 2014 г. № 162-р) направлена на совершенствование и оптимизацию системы налогового администрирования с созданием комфортных условий взаимодействия бизнеса (предпринимателей) и органов государственной власти в части процедур подачи и формирования налоговой отчетности, а также усовершенствования принципов документооборота.

Целями «дорожной карты» являются:

сокращение временных и материальных затрат предпринимателей на подготовку и представление налоговой отчетности, уплату налогов;

улучшение взаимоотношений между налогоплательщиками в лице предпринимательского сообщества и налоговыми органами с учетом лучших международных практик;

сближение правил налогового и бухгалтерского учета;

повышение эффективности механизмов администрирования налога на добавленную стоимость;

стимулирование перехода налогоплательщиков и налоговых органов на электронный документооборот;

совершенствование администрирования специальных налоговых режимов, применяемых отдельными категориями налогоплательщиков.

План мероприятий содержит пять основных направлений:

- сокращение времени на подготовку и подачу налоговой отчетности налогоплательщиком;

- взаимодействие налогоплательщиков и налоговых органов;

- сближение налогового и бухгалтерского учета. Упрощение налогового учета, устранение положений, препятствующих использованию в целях

определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций, правил, аналогичных правилам бухгалтерского учета;

- совершенствование документооборота, в том числе электронного, между организациями;

- специальные налоговые режимы.

Каждое направление содержит конкретный комплекс мероприятий, результатом реализации которых, в том числе, станут:

- упрощение заполнения форм налоговой отчетности налогоплательщиками;

- повышение эффективности ведения бизнеса для налогоплательщиков с помощью получения данных о других организациях и предпринимателях из Единого государственного реестра юридических лиц и Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей с использованием веб-сервиса ФНС России;

- формирование оптимальной для Российской Федерации модели института предварительного налогового разъяснения на основе проведенного анализа. Повышение прозрачности правоприменения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах. Существенное улучшение восприятия инвесторами делового климата. Сокращение временных затрат на налоговое администрирование. Сокращение количества судебных споров налоговых органов и налогоплательщиков, сокращение времени на проведение проверок, дополнительных мероприятий налогового контроля;

- снижение рисков налогоплательщиков за счет введения механизма, регулирующего налоговое консультирование и ответственность налоговых консультантов, повышение эффективности деятельности налоговых органов за счет обеспечения более грамотной работы налогоплательщиков и сохранения добровольности института налогового консультирования;

- упрощение налогового учета, устранение положений, препятствующих использованию в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций, правил, аналогичных правилам бухгалтерского учета;

- упрощение порядка учета по налогу на добавленную стоимость, сокращение количества выставляемых счетов-фактур, ведущее к сокращению времени на ведение учета и подготовку налоговой отчетности, сокращение избыточного документооборота;

- совершенствование порядка формирования налоговой базы при применении упрощенной системы налогообложения, упрощение порядка налогообложения для субъектов предпринимательской деятельности, применяющих упрощенную систему налогообложения, и исключение двойного налогообложения.

Предполагается, что результатом реализации мероприятий, предусмотренных указанной «дорожной картой», станет сокращение времени взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов, упрощение правил

ведения бухгалтерского и налогового учета и повышение прозрачности правоприменения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

Кроме того, предполагается, что успешная реализация полного комплекса мер позволит России подняться в рейтинге Doing Business по показателю «Налогообложение» до 50 места к 2018 году.

4. Налогообложение недвижимого имущества физических лиц

Планируется, что начиная с 1 января 2015 года вступят в силу новые принципы налогообложения недвижимого имущества физических лиц. В частности, Налоговый кодекс Российской Федерации планируется дополнить новой главой «Налог на недвижимое имущество физических лиц». При этом налоговой базой по этому новому местному налогу будет признаваться кадастровая стоимость объектов недвижимого имущества (земельные участки и объекты капитального строительства).

Предполагается, что новый налог на недвижимое имущество получат возможность вводить органы местного самоуправления в тех субъектах Российской Федерации, где законом субъекта Российской Федерации будет отменен действующий налог на имущество физических лиц (для чего органам государственной власти субъектов Российской Федерации будут предоставлены соответствующие полномочия). При этом органы государственной власти субъектов Российской Федерации получат возможность отмены налога на имущество физических лиц на своей территории в период с 2015 по 2019 годы. При этом такое решение может быть принято только после утверждения субъектом Российской Федерации результатов государственной кадастровой оценки объектов капитального строительства.

Начиная с 1 января 2020 года указанный налог предполагается отменить на всей территории Российской Федерации вне зависимости от решения органа государственной власти конкретного субъекта Российской Федерации.

В рамках налога на недвижимое имущество будут подлежать налогообложению здания, сооружения, помещения, объекты незавершенного строительства, единые недвижимые комплексы.

При установлении налога будут предусматриваться налоговые вычеты в размере стоимости 20 кв. м площади объекта – для квартир и комнат, 50 кв. м – для жилых домов и в размере 1 млн. руб. – для единых недвижимых комплексов. При этом органы местного самоуправления получат возможность увеличивать размеры вычетов.

Кроме того, для категорий граждан, в настоящее время имеющих право на налоговые льготы по налогу на имущество физических лиц, указанные льготы будут сохранены на федеральном уровне. Однако освобождение от налогообложения планируется предоставить только на один из объектов капитального строительства каждой из трех категорий (жилое помещение, жилой дом на садовом или дачном земельном участке, нежилое помещение), находящихся в собственности физического лица на территории Российской Федерации и не используемого в предпринимательской деятельности,) (по

выбору налогоплательщика). Другими словами, если в каком-либо муниципальном образовании уже расположен льготируемый объект, то в другом муниципальном образовании, где будет взиматься налог на недвижимое имущество, указанный налогоплательщик не получит право на использование налоговой льготы в силу положений Налогового кодекса Российской Федерации.

Вместе с тем, органы местного самоуправления получают право устанавливать любые льготы в отношении любых категорий граждан и любого количества объектов недвижимого имущества.

Предполагается, что налоговые ставки по налогу будут устанавливаться решениями представительных органов местного самоуправления в пределах установленных Налоговым кодексом Российской Федерации ограничений:

до 0,1% - для жилых помещений, жилых домов на садовых и дачных земельных участках, соответствующих (жилых) объектов незавершенного строительства и единых недвижимых комплексов жилого назначения, а также гаражей и машиномест;

до 0,5% - для прочих объектов недвижимости.

При этом, если объекты недвижимого имущества, в отношении которых законами субъектов Российской Федерации налоговая база по налогу на имущество организаций определена как кадастровая стоимость (административно-деловые и торговые центры), находятся в собственности физических лиц, предполагается, что налог на недвижимое имущество физических лиц по таким объектам будет уплачиваться по ставкам, установленным в субъекте Российской Федерации по налогу на имущество организаций для таких объектов.

Предполагается, что решениями представительных органов местного самоуправления налоговые ставки могут быть дифференцированы не только в зависимости от вида использования объектов недвижимости, их стоимости, но и от их расположения на территории муниципального образования.

Также предполагается повышенное налогообложение объектов капитального строительства и незавершенного капитального строительства, кадастровая стоимость каждого из которых превышает 300 млн. рублей. К таким объектам недвижимого имущества будут применяться повышенные налоговые ставки в размере от 0,5 до 1 % включительно.

В целях недопущения резкого роста налоговой нагрузки налогоплательщиков после введения налога на недвижимое имущество физических лиц, предполагается предусмотреть в Налоговом кодексе Российской Федерации специальные переходные положения для случаев, когда после перехода на исчисление налога на основании кадастровой стоимости исчисленная сумма налога для налогоплательщика повышается по сравнению с суммой налога, которая была исчислена для этого же объекта на основании его инвентаризационной стоимости по итогам последнего налогового периода существования налога на имущество физических лиц. Предполагается распределить такое повышение налога на 4 – 5 лет (например, если для налогоплательщика новый исчисленный налог превышает сумму

существовавшего ранее налога по тому же объекту на 1000 рублей, то в первый год к этому превышению применяется понижающий коэффициент 0,2, во второй – 0,4, третий – 0,6 и т.д. до полного перехода к новым правилам).

В целях недопущения минимизации налогообложения при переходе на налогообложение имущества физических лиц по кадастровой стоимости предполагается установить, что налогообложение жилой недвижимости, находящейся в собственности организаций, также будет осуществляться на основании кадастровой стоимости этого имущества.

5. Налогообложение доходов физических лиц от продажи имущества

В настоящее время Налоговым кодексом Российской Федерации установлен следующий порядок освобождения доходов физических лиц от уплаты налога на доходы (НДФЛ) в отношении доходов от продажи имущества:

1) доходы от продажи имущества (за исключением ценных бумаг и имущества, используемого в предпринимательской деятельности), находящегося в собственности физического лица более 3 лет, полностью освобождаются от обложения налогом на доходы физических лиц вне зависимости от его стоимости и количества объектов имущества, от продажи которых налогоплательщик получил доходы;

2) доходы от продажи имущества, находящегося в собственности налогоплательщика менее 3 лет, подлежат налогообложению. При этом налогоплательщик вправе выбрать один из двух вариантов определения налоговой базы:

- заплатить налог с разницы между доходами от продажи имущества и расходами на его приобретение (создание);

- уменьшить доходы от продажи имущества на налоговый вычет в размере 1 млн. руб. и уплатить налог с оставшейся суммы.

При этом налог во всех рассмотренных случаях взимается по ставке 13%.

Действующий режим налогообложения обладает рядом недостатков:

1) от налогообложения освобождаются доходы физических лиц от продажи любого имущества (включая коммерческую недвижимость и иную нежилую недвижимость), если срок владения таким имуществом превышает 3 года, в любом объеме. Вместе с тем, даже в соответствии с новыми правилами налогообложения доходов физических лиц от продажи ценных бумаг, находившихся в собственности более 3 лет, освобождаются от налогообложения доходы в размере, не превышающем 3 млн. руб. за каждый год владения.

Таким образом, действующий порядок приводит к освобождению крупных доходов, тем самым повышая регрессивность налогообложения, а также ставит в неравные налоговые условия инвестиции физических лиц в ценные бумаги и иное имущество;

2) помимо жилой недвижимости, освобождению подлежат доходы от продажи нежилого имущества, а также коммерческой недвижимости, если ее

собственник не зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя и не осуществляет с использованием этого имущества никакой предпринимательской деятельности;

3) в случае смены места жительства (продажи старой квартиры и покупки новой) даже в случае единственного жилья, если такое жилье находилось в собственности менее 3 лет, физическое лицо вынуждено заплатить налог либо манипулировать с ценами, чтобы избежать налога.

В рамках реализации налоговой политики на среднесрочную перспективу предлагается принципиально иной подход к освобождению доходов физических лиц от продажи имущества, основанный на следующем:

1) полное освобождение доходов от продажи жилой недвижимости (квартира, комната, дом и т.д.) вне зависимости от сроков владения в случае, если эта недвижимость является единственным жилым помещением в собственности налогоплательщика. При этом в случае продажи дома, являющегося единственным жилым помещением в собственности налогоплательщика, предлагается распространить освобождение от налогообложения и на доходы от продажи земельного участка, на котором расположен этот дом;

2) если у физического лица на момент продажи объекта жилой недвижимости, дачи, земельного участка находится в собственности более одного подобного объекта (то есть такое лицо получает доходы от продажи жилого помещения, не являющимся единственным жилым помещением, находящимся в его собственности), то освобождать доходы от его продажи предлагается при одновременном соблюдении следующих условий:

- доходы от продажи этого объекта не превышают 5 млн. руб. (при этом предлагается предоставить органам власти субъекта Российской Федерации, на территории которого находится продаваемый объект жилой недвижимости, уменьшать эту величину) или продаваемое имущество является расположенным на участках в садоводческих и дачных некоммерческих объединениях граждан жилым строением жилой площадью до 50 кв. м или хозяйственным строением и сооружением общей площадью до 50 кв. м., а также земельным участком, на котором расположены такое жилое или хозяйственное строение и сооружение;

- срок владения этим объектом составляет не менее 3 лет, при этом предлагается предоставить органам власти субъекта Российской Федерации, на территории которого находится продаваемый объект жилой недвижимости, увеличивать этот срок вплоть до 10 лет.

3) в отношении прочего имущества (за исключением ценных бумаг) предлагается сохранить действующий порядок налогообложения, основанный на выборе налогоплательщика между двумя вариантами определения налоговой базы:

- заплатить налог с разницы между доходами от продажи имущества и расходами на его приобретение (создание);

- уменьшить доходы от продажи имущества на величину налогового вычета в размере 250 тыс. рублей и уплатить налог с оставшейся суммы.

При этом предлагается установить, что при продаже приватизированных жилых помещений (то есть таких жилых помещений, расходы на приобретение или создание которых равны нулю) предусматривается возможность уменьшения при определении налоговой базы по НДФЛ доходов от продажи на фиксированный налоговый вычет, привязанный к кадастровой стоимости такого помещения (с возможностью регулировать эту величину законом субъекта Российской Федерации).

Также в целях предотвращения занижения налоговой базы по НДФЛ при продаже физическими лицами жилой и нежилой недвижимости, а также земельных участков, планируется предусмотреть исчисление налога с вмененного дохода, рассчитываемого как кадастровая стоимость продаваемого объекта имущества на дату его продажи, умноженная на 0,7, в случае, если фактические доходы от продажи ниже этой величины. При этом необходимо предоставить субъекту Российской Федерации право снижать этот коэффициент.

6. Прочие налоговые новации

6.1. Акцизное налогообложение

6.1.1. Индексация ставок акцизов

В части налогообложения акцизами в плановом периоде будет осуществляться индексация ставок акцизов с учетом реально складывающейся экономической ситуации. При этом на 2015 и 2016 годы, за некоторым исключением, предусматривается сохранение размеров ставок акцизов, установленных действующим законодательством о налогах и сборах.

При установлении ставок акцизов на *алкогольную, спиртосодержащую продукцию и пиво* на 2017 год в целях формирования доходной базы бюджетов разных уровней, а также с учетом проводившейся в предыдущие годы индексации акцизов на указанную продукцию опережающими темпами по сравнению с уровнем инфляции, предусматривается индексация ставок акцизов в размере ожидаемой инфляции - 4,5 %.

Кроме того, в целях предотвращения нелегального оборота алкогольной продукции необходимо учитывать значительные различия в уровне ставок акцизов с отдельными государствами-членами Таможенного союза.

Таким образом, на 2017 год предусматривается установить следующие размеры ставок акцизов на алкогольную продукцию:

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) - 690 рублей за 1 литр безводного этилового спирта;

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) - 575 рублей за 1 литр безводного этилового спирта;

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 - 22 рубля за 1 литр;

на пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта свыше 8,6 процента включительно и напитки, изготавливаемые на основе пива - 41 рубль за 1 литр;

на вина, фруктовые вина, сидр, пуаре и медовуху - 11 рублей;

на игристые вина (шампанские) - 28 рублей за 1 литр.

Ставку акциза на спиртосодержащую продукцию предполагается установить в размере 575 рублей за 1 литр безводного этилового спирта.

На этиловый спирт, реализуемый организациям, не уплачивающим авансовый платеж акциза - 107 рублей.

В части акцизного налогообложения *табачной продукции* налоговая политика определяется планом мероприятий по реализации Концепции осуществления государственной политики противодействия потреблению табака в 2010-2015 годах, а также Федеральным законом «Об охране здоровья граждан от воздействия окружающего табачного дыма и последствий потребления табака».

При этом предполагается продолжить работу по достижению договоренностей с государствами-членами Таможенного союза о необходимости гармонизации ставок акцизов на табачную продукцию.

С учетом отмеченных особенностей в 2017 году предполагается проиндексировать специфические ставки акцизов на табачную продукцию на 10 процентов. При этом размеры указанных ставок составят:

на табак трубочный, курительный и прочий - 2200 рублей за 1 кг; на сигары - 155 рублей за 1 штуку;

на сигариллы (сигариты) биди, кретек - 2207 рублей за 1 тыс. штук; на сигареты, папиросы - 1320 рублей за 1 тыс. штук плюс 10 процентов расчетной стоимости, но не менее 1760 рублей за 1 тыс. штук.

На *автомобили легковые и мотоциклы* предполагается установить на 2017 год следующие ставки акцизов:

на автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 90 л.с. (67,5 квт) до 150 л.с. (112,5 квт) включительно - 43 рубля за 1 л.с. (0,75 квт);

на автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 150 л.с. (112,5 кВт) — 420 рублей за 1 л.с. (0,75 кВт);

мотоциклы с мощностью двигателя свыше 150 л.с. (112,5 кВт) - 420 рублей за 1 л.с. (0,75 кВт).

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

С учетом предусмотренного техническим регламентом перехода с 2016 года на производство автомобильного бензина и дизельного топлива не ниже 5-го класса на 2017 год предлагается установить единую ставку акциза на автомобильный бензин, не соответствующий 5-му классу, в размере 13332 рубля за 1 тонну, на автомобильный бензин 5 класса - в размере 10858 рублей за 1 тонну, на дизельное топливо, не соответствующее 5-му классу - 7735 рублей за 1 тонну, на дизельное топливо 5 класса - 5970 рублей за 1 тонну.

На *прямогонный бензин* на 2017 год предполагается установить ставку акциза с учетом планируемого уровня инфляции на уровне, превышающем максимальную ставку акциза на автомобильный бензин, в размере 15325 рублей за 1 тонну.

На *топливо печное бытовое* на 2017 год предлагается установить ставку акциза на уровне ставки, установленной в отношении дизельного топлива, ниже 5-го класса, то есть в размере 7735 рублей за 1 тонну.

На *масло моторное* на 2017 год предполагается проиндексировать ставку акциза по сравнению с 2016 годом в размере уровня прогнозируемой инфляции и установить ее в размере 10 тыс. рублей за 1 тонну.

6.1.2. Порядок исчисления и уплаты акцизов

В целях решения проблемы потребления населением в качестве алкоголя спиртосодержащих средств «двойного назначения» в планируемом периоде предлагается внести изменения в Налоговый кодекс Российской Федерации, предусматривающие отмену освобождения от акцизов спиртосодержащих лекарственных средств, за исключением изготавливаемых аптеками по рецептам врачей, а также лекарственных средств, включённых в утверждаемый Правительством Российской Федерации Перечень жизненно необходимых и важнейших лекарственных препаратов.

В соответствии с пунктом 44 раздела II Плана мероприятий («Дорожной карты») «Развитие биотехнологий и геной инженерии» предполагается разработать проект федерального закона, предусматривающий порядок исчисления акцизов, согласно которому реализация биоэтанола (денатурированного этилового спирта), используемого при производстве биотоплива, должна осуществляться без акциза. При этом предполагается

решить вопрос о размере ставок акциза на автомобильный бензин и дизельное топливо, которые произведены с использованием биоэтанола.

Во избежание возможного уклонения от уплаты акцизов предлагается уточнить применяемое в целях исчисления акцизов понятие печного бытового топлива.

6.2. Налогообложение природных ресурсов

6.2.1. НДС, взимаемый при добыче нефти и природного газа

В рамках реализации комплексного плана по развитию производства сжиженного природного газа на полуострове Ямал планируется разработка проекта федерального закона, предусматривающего установление:

ставки НДС в размере 0 рублей при добыче газа горючего природного на участках недр, расположенных полностью или частично на территории полуострова Гыданский в границах Ямало-Ненецкого автономного округа, используемого исключительно для производства сжиженного природного газа, до достижения накопленного объема добычи газа горючего природного 250 млрд. кубических метров на участке недр и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает 12 лет с 1-го числа месяца, в котором начата добыча газа горючего природного, используемого исключительно для производства сжиженного природного газа;

ставки НДС в размере 0 рублей при добыче газового конденсата совместно с газом горючим природным, используемым исключительно для производства сжиженного природного газа, на участках недр, расположенных полностью или частично на территории полуострова Гыданский в границах Ямало-Ненецкого автономного округа, до достижения накопленного объема добычи газового конденсата 20 млн. тонн на участке недр и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает 12 лет с 1-го числа месяца, в котором начата добыча газового конденсата совместно с газом горючим природным, используемым исключительно для производства сжиженного природного газа.

Будет продолжена работа по разработке проекта федерального закона, предусматривающего увеличение срока действия налоговой ставки по НДС в размере 0 рублей при добыче нефти на участках недр, расположенных полностью или частично на территории Ненецкого автономного округа и полуострова Ямал в Ямало-Ненецком автономном округе, степень выработанности которых по состоянию на 1 января 2015 года будет составлять менее 5 процентов, и лицензии на право пользования недрами, в отношении которых были выданы до 1 января 2009 года.

Будет продолжена работа по разработке дальнейших шагов начатого в 2014 году «налогового маневра», предусматривающего постепенное снижение ставок экспортных пошлин на нефть и нефтепродукты при соответствующем увеличении ставки НДС на нефть. При этом дальнейшие шаги «налогового маневра» будут определяться с учетом достигнутых договоренностей между Российской Федерацией, Республикой Казахстан и Республикой Беларусь по

основным принципам функционирования общих рынков нефти и нефтепродуктов в рамках Единого экономического пространства.

6.2.2. НДС, взимаемый при добыче твердых полезных ископаемых

В рамках совершенствования налогообложения добычи твердых полезных ископаемых планируются следующие мероприятия:

- 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;

- проведение анализа влияния принятых в 2011 - 2013 годах мер по совершенствованию законодательства о налогах и сборах на экономику добычи твердых полезных ископаемых, в том числе в труднодоступных и отдаленных местностях, и оценка целесообразности введения дополнительных налоговых стимулов;

- подготовка предложений об изменении существующих в настоящее время подходов к определению основных элементов налогообложения НДС при добыче драгоценных металлов, многокомпонентных комплексных руд, драгоценных камней и камнесамоцветного сырья;

- рассмотрение целесообразности передачи региональным органам власти полномочий по установлению ставок НДС и оценке налоговой базы по видам полезных ископаемых, относящимся к общераспространенным полезным ископаемым.

6.2.3. Водный налог

Планируется продолжение работы по подготовке предложений об индексации с 2015 года ставок водного налога.

Тарифы на воду, отпускаемую потребителям, за период с 2005 года увеличились более чем в 6 раз. При этом ставки водного налога в течение 2006-2013 годов не пересматривались, что привело к существенному снижению налоговой нагрузки на экономических агентов, осуществляющих деятельность по использованию водных объектов по сравнению с 2004 годом - годом вступления в силу главы 25.2 «Водный налог» Налогового кодекса Российской Федерации.

Кроме того, данная ситуация не способствует заинтересованности хозяйствующих субъектов в организации рационального водопользования, при этом объемы государственных дотаций хозяйствующим субъектам увеличиваются.

Таким образом, для приведения уровня налоговой нагрузки пользователей водными объектами к уровню эффективной налоговой нагрузки 2004 года необходима индексация ставок водного налога.

Будет продолжена работа по приведению положений главы 25.2 Налогового кодекса Российской Федерации 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).

6.3. Совершенствование налогообложения консолидированных групп налогоплательщиков.

Для консолидированных групп налогоплательщиков предполагается разработать и установить порядок раскрытия органам государственной власти информации о прибыли, убытке, налоговой базе по налогу на прибыль организаций для каждого участника группы, которые формировались бы у этого участника, если бы он не входил в консолидированную группу. Предполагается, что такая информация должна представляться в налоговый орган ответственным участником вместе с представлением налоговой декларации по консолидированной группе.

Также предполагается ввести ограничение на возможность повторного формирования КГН ее участниками в течение 3-5 лет после ее ликвидации.

Кроме того, предполагается рассмотреть целесообразность внесения изменений в порядок определения консолидированной налоговой базы по участникам группы и ее распределения между бюджетами субъектов Российской Федерации в тех случаях, когда отдельными участниками группы зафиксированы налоговые убытки по итогам налогового периода. В случае, если на уровне Правительства Российской Федерации будет принято решение о том, что необходимо ограничить учет убытков отдельных участников КГН, уменьшающих поступления в бюджеты тех субъектов Российской Федерации, в которых нет убыточных участников группы, возможны два варианта решения указанной проблемы.

Во-первых, возможен вариант, при котором порядок расчета совокупной налоговой базы, полученной КГН, был бы модифицирован таким образом, чтобы убытки отдельных участников группы на первом этапе расчета не уменьшали совокупную прибыль КГН. На втором этапе совокупная налоговая база по КГН, определенная без учета убытков отдельных участников, должна распределяться для расчета суммы налога между всеми без исключения субъектами Российской Федерации пропорционально стоимости расположенных в них основных фондов и среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда). На третьем этапе сумма прибыли, приходящаяся на конкретный субъект Российской Федерации, подлежит уменьшению на сумму убытка (или его часть) убыточных участников группы, приходящуюся на этот субъект Российской Федерации с возможностью его переноса на будущее. После этого к оставшейся величине применяется действующая в субъекте Российской Федерации налоговая ставка.

Во-вторых, возможен вариант, при котором порядок определения консолидированной налоговой базы по группе останется без изменений, однако при ее распределении между субъектами Российской Федерации из расчета будут исключены стоимость основных фондов и среднесписочная численность

работников (расходы на оплату труда), приходящаяся на убыточных участников группы.

Каждый из вариантов имеет свои достоинства и недостатки. При этом первый вариант, при наличии серьезных убытков среди участников группы может привести к росту налоговых платежей за конкретный налоговый период, за который получены убытки, что с учетом возможности переноса убытков на будущие периоды не приведет к росту нагрузки за более длительный срок. Второй вариант не меняет общего уровня налоговых платежей по группе в целом, но при этом не позволяет избежать уменьшения доходов, поступающих в субъекты Российской Федерации, где расположены прибыльные участники группы, за счет убытков, сформировавшихся в других субъектах Российской Федерации.

Однако в любом случае, решение проблемы учета убытков в совокупной налоговой базе по КГН будет связано либо с различного рода ограничениями на возможность такого учета путем суммирования с прибылью прибыльных участников группы, либо с допущением возможности потерь бюджетов всех или некоторых субъектов Федерации, в которых расположены участники группы, в случае наличия убыточных участников КГН. При этом особый подход к учету убытков при формировании налоговой базы по КГН и (или) распределению соответствующих доходов между субъектами Российской Федерации вместе с действующими нормами о том, что трансфертные цены по сделкам между участниками КГН не подлежат контролю, может создать возможность для манипулирования налоговой базой между субъектами Российской Федерации (например, путем формирования убытков в тех регионах, в которых не установлено пониженных ставок по налогу на прибыль организаций).

Исходя из соображений стабильности налоговой политики, стратегического курса на неувеличение налоговой нагрузки в среднесрочной перспективе, существенные изменения в порядке расчета совокупной налоговой базы по консолидированным группам налогоплательщиков в среднесрочном периоде нецелесообразны. Тем более, что порядок распределения прибыли и учета убытков между субъектами Российской Федерации, аналогичный порядку для КГН, уже много лет действует при исчислении налога на прибыль организаций между обособленными подразделениями одного налогоплательщика.

6.4. Налоговые аспекты создания Евразийского экономического союза

В рамках формирования Евразийского экономического союза предполагается унифицировать подходы к налогообложению налоговых резидентов-граждан государств – членов ЕАЭС, с тем чтобы в случае заключения долгосрочных трудовых договоров гражданами стран ЕАЭС налогообложение их доходов от работы по найму в Российской Федерации осуществлялось на условиях не менее благоприятных, чем налогообложение налоговых резидентов Российской Федерации.

6.5. Налогообложение на территории Республики Крым и города федерального значения Севастополя

В целях создания нормативной правовой базы в области налогов и сборов на территории Республики Крым и города федерального значения Севастополя необходима синхронизация законодательства Республики Крым и г. Севастополя с законодательством Российской Федерации, а также внесение изменений в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах в части введения переходных положений и правил применения российского налогового законодательства на территории Республики Крым и города федерального значения Севастополя в период после 1 января 2015 года.

Также необходимо обеспечить принятие и официальное опубликование нормативных правовых актов о налогах и сборах в части региональных и местных налогов (для единого налога на вмененный доход, патентной системы налогообложения, налога на имущество организаций, налога на имущество физических лиц, земельного и транспортного налогов).

Предполагается, что Республика Крым и город федерального значения Севастополь будут включены в перечень субъектов Российской Федерации, предусмотренный статьей 25.8 Налогового кодекса Российской Федерации, на территории которых реализуются региональные инвестиционные проекты, что предусматривает возможность предоставления предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации льгот по налогу на прибыль организаций, налогу на добычу полезных ископаемых, а также предоставление участникам региональных инвестиционных проектов льгот по региональным и местным налогам.

6.6. Обеспечение устойчивости бюджетов субъектов Российской Федерации и местных бюджетов

На устойчивость доходов субнациональных уровней бюджетной системы существенное влияние оказывают решения по установлению льгот как по региональным и местным налогам, так и по федеральным налогам и специальным налоговым режимам, доходы от которых поступают в бюджеты субъектов Российской Федерации и местные бюджеты. По количеству такие налоги составляют основную часть налогов, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

В этой связи предлагается строить налоговую политику Правительства Российской Федерации в среднесрочной перспективе исходя из следующих предпосылок:

1) окончательно отказаться от установления новых льгот (включая освобождения от налогообложения, исключения из налоговой базы объекта налогообложения) по региональным и местным налогам;

2) принять решение об отмене всех существующих льгот по региональным и местным налогам либо о предоставлении полномочий по отмене таких льгот на уровень соответственно органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления;

3) при принятии решений о новых льготах по федеральным налогам (специальным налоговым режимам), доходы от которых поступают в бюджеты субъектов Российской Федерации или местные бюджеты, по возможности, передавать полномочия как по введению таких льгот, так и по определению параметров их предоставления на уровень соответственно органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления (в случаях, когда различные параметры налоговых льгот в разных субъектах Российской Федерации не создают препятствий для налогового администрирования).

6.7. Общие подходы к установлению налоговых льгот

Оценка эффективности действующих налоговых льгот и освобождений, а также оценка общей величины и динамики налоговых расходов бюджетов всех уровней будут являться составной частью бюджетного процесса и отражаться в Основных направлениях налоговой и бюджетной политики на очередной год и плановый период.

При этом предполагается в рамках реализации налоговой политики установить правило, в соответствии с которым принятие новой льготы, налогового освобождения или иного стимулирующего механизма в рамках налоговой политики должно сопровождаться определением «источника» для такого решения, в качестве которого может рассматриваться отмена одной или нескольких неэффективных льгот (возможно, с заменой на аналогичный объем налоговых расходов).

Также следует установить правило, в соответствии с которым любая налоговая льгота должна первоначально приниматься на временной основе с требованием об обязательном анализе эффективности по итогам ее применения.