

ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ НА 2010 ГОД И НА ПЛАНОВЫЙ ПЕРИОД 2011 И 2012 ГОДОВ

(Одобрено Правительством Российской Федерации
25 мая 2009 года)

Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2010 год и на плановый период 2011 и 2012 годов (далее - Основные направления налоговой политики) разработаны Минфином России в рамках цикла подготовки проекта федерального бюджета на очередной период и являются одним из документов, которые необходимо учитывать в процессе бюджетного проектирования, как при планировании федерального бюджета, так и при подготовке проектов бюджетов субъектов Российской Федерации.

Помимо решения задач в области бюджетного планирования Основные направления налоговой политики позволяют участникам налоговых отношений определить ориентиры в налоговой сфере на трехлетний период, что должно способствовать стабилизации и определенности условий ведения экономической деятельности на территории Российской Федерации. Несмотря на то что Основные направления налоговой политики не являются нормативным правовым актом, этот документ представляет собой основание для внесения изменений в законодательство о налогах и сборах, которые разрабатываются в соответствии с предусмотренными в нем положениями. Такой порядок приводит к увеличению прозрачности и прогнозируемости налоговой политики государства.

i Особое значение настоящий документ приобретает в условиях мирового финансового кризиса и разработки приоритетов социально-экономического развития Российской Федерации в среднесрочной перспективе, комплекса мер, направленных на повышение устойчивости российской экономики.

В трехлетней перспективе 2010 - 2012 годов приоритеты Правительства Российской Федерации в области налоговой политики остаются такими же, как и ранее - создание эффективной налоговой системы, сохранение сложившегося к настоящему моменту налогового бремени. Таким образом, Основные направления налоговой политики составлены с учетом преемственности ранее поставленных базовых целей и задач.

Однако при этом следует принимать во внимание, что налоговая политика, с одной стороны, будет направлена на противодействие негативным эффектам экономического кризиса, а с другой стороны, - на создание условий для восстановления положительных

темпов экономического роста. В этой связи важнейшим фактором проводимой налоговой политики будет являться необходимость поддержания сбалансированности бюджетной системы.

Сокращение объемов промышленного производства, негативная тенденция изменения иных макроэкономических показателей может привести к росту задолженности по налогам и сборам перед бюджетной системой Российской Федерации и увеличению масштабов уклонения от уплаты налогов. В целях минимизации указанных рисков потребуется повышение качества налогового администрирования, а также развитие института изменения срока уплаты налогов и сборов (инвестиционный налоговый кредит, рассрочки и отсрочки).

Необходимо постоянно анализировать ситуацию в мировой, российской экономике и исходя из имеющихся возможностей изыскивать варианты поддержки участников экономической деятельности, стимулировать темпы роста экономики, в том числе и с помощью механизмов налоговой политики.

В рамках антикризисных мер налогового стимулирования в 2008 году в оперативном порядке были внесены целый ряд уточнений и изменений в законодательство о налогах и сборах. В частности, увеличены размеры налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц, снижена ставка налога на прибыль организаций, увеличена "амортизационная премия" по налогу на прибыль организаций, введены налоговые льготы по налогу на добычу полезных ископаемых при добыче нефти, включая снижение его ставки.

В ходе обсуждения мер налоговой политики в период экономического кризиса одним из самых актуальных является вопрос о том, насколько меры в области налогового стимулирования экономики способны создать предпосылки для преодоления кризисных явлений. Необходимо ли создавать стимулы для экономического роста с помощью мер налогового стимулирования (т.е. снижения налогов для всей экономики или отдельных ее секторов), либо приоритетными являются меры бюджетной поддержки, а налоговая нагрузка, являющаяся источником ресурсов для бюджетных расходов, должна оставаться неизменной? Различные страны по-разному отвечают на этот вопрос, однако представляется, что подобный выбор в Российской Федерации уже сделан - основной "антикризисный налоговый пакет" был принят в конце 2008 года. В ближайшие годы антикризисные меры будут реализовываться путем осуществления бюджетной политики.

I. Основные итоги реализации налоговой политики в прошедшем периоде

"Основные направления налоговой политики в Российской Федерации на 2008 - 2010 годы", одобренные Правительством Российской Федерации (протокол от 2 марта 2007 г. N 8), предусматривали внесение изменений в законодательство о налогах и сборах по следующим направлениям:

1. Совершенствование налога на прибыль организаций
2. Совершенствование налога на добавленную стоимость
3. Индексация ставок акцизов
4. Совершенствование налога на доходы физических лиц
5. Введение налога на недвижимость взамен действующих земельного налога и налога на имущество физических лиц
6. Совершенствование налога на добычу полезных ископаемых
7. Совершенствование налогообложения в рамках специальных налоговых режимов
8. Международное сотрудничество, интеграция в международные организации и соглашения, информационный обмен

По указанным направлениям в 2008 году был принят целый ряд решений. Большая часть из этих решений была принята в качестве антикризисных мер налогового стимулирования, отчет о которых, в том числе их бюджетная оценка, отражены в одобренной Правительством Российской Федерации Программе антикризисных мер Правительства Российской Федерации на 2009 год.

1. Совершенствование налога на прибыль организаций

1.1. Изменения, внесенные в Налоговый кодекс Российской Федерации (далее по тексту - Кодекс) в 2008 году, предусматривали следующее:

- начиная с 1 января 2009 года ставка налога на прибыль организаций снижена с 24 процентов до 20 процентов;

- в четвертом квартале 2008 года, вопреки общему правилу и не дожидаясь начала нового налогового периода, налогоплательщики получили право перейти на уплату налога по фактически полученной прибыли и отказаться, таким образом, от уплаты авансовых платежей, рассчитанных исходя из достигнутого уровня прибыли за предыдущий отчетный период (9 месяцев);

- в период с 1 сентября 2008 г. по 31 декабря 2009 г. предельная величина процентов по долговым обязательствам, которая может быть учтена в расходах для целей налогообложения прибыли, установлена в размере ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной в 1,5 раза, - при оформлении долгового обязательства в рублях и равной 22 процентам - по долговым обязательствам в

иностранной валюте (ранее по долговым обязательствам в рублях она равнялась ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, увеличенной в 1,1 раза, а по обязательствам в иностранной валюте - 15 процентам).

1.2. Изменения, внесенные в Кодекс в 2008 году, позволили увеличить объем относимых на расходы при налогообложении прибыли экономически обоснованных затрат организации по обучению, лечению, пенсионному обеспечению работников.

Начиная с 2009 года взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 6 процентов от суммы расходов на оплату труда вместо 3 процентов по ранее действовавшему законодательству.

С 2009 года расширены условия для принятия в расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль организаций, затрат налогоплательщика на обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональную подготовку и переподготовку работников, а также физических лиц, не являющихся сотрудниками организаций - налогоплательщиков, заключивших с ними договор, предусматривающий обязанность такого физического лица отработать у налогоплательщика по трудовому договору не менее одного года. Соответствующая оплата обучения также не будет включаться в базу для налогообложения налогом на доходы физических лиц и единым социальным налогом.

В части пенсионного обеспечения следует отметить, что с 2009 года в состав расходов включаются суммы дополнительных взносов работодателей, уплачиваемых в соответствии с Федеральным законом от 30 апреля 2008 г. N 56-ФЗ "О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений".

Начиная с 2009 года реализована возможность учета при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций расходов на возмещение затрат работников по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения. Данная мера носит временный характер (действует до 1 января 2012 года), при этом сумма таких расходов не должна превышать 3 процентов от суммы расходов на оплату труда (соответствующая оплата также не подлежит налогообложению налогом на доходы физических лиц и единым социальным налогом).

1.3. В последние годы был принят ряд мер, направленных на стимулирование расходов организации на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки. В качестве дополнительной меры с 2009 года установлена возможность

использования повышающего коэффициента (1,5) в целях ускоренного учета текущих затрат на научные исследования и разработки. Вместе с тем одобренный Правительством Российской Федерации перечень соответствующих научных исследований и опытно-конструкторских разработок потребует уточнения с точки зрения возможности его администрирования налоговыми органами.

1.4. В целях повышения эффективности освоения природных ресурсов уточнен порядок ведения налогового учета соответствующих расходов, что предоставляет налогоплательщикам возможность учитывать соответствующие расходы в ускоренном порядке. В частности, начиная с 2009 года, расходы на приобретение лицензий на право пользования недрами могут учитываться при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в течение 2 лет. При этом в рамках нового порядка налогового учета таких расходов понесенные в прошлом расходы организаций на указанные цели, не учтенные на начало 2009 года при определении налоговой базы по налогу на прибыль, могут быть отнесены на расходы в течение 2 лет (2009 и 2010 годов).

1.5. В рамках совершенствования амортизационной политики, начиная с 2009 года, концептуально пересмотрен подход к начислению амортизации в налоговых целях. Кодексом для налогоплательщиков налога на прибыль организаций предусмотрена возможность отказа от пообъектного начисления амортизации и переход к начислению амортизации методом убывающего остатка по укрупненным амортизационным группам (пулам). При применении нелинейного метода начисления амортизации налогоплательщики получили возможность относить на расходы до 50 процентов первоначальной стоимости амортизируемого имущества в первую четверть срока его полезного использования. При этом у налогоплательщиков сохраняется право выбора одного из двух методов начисления амортизации.

Одновременно для основных средств, относящихся к 3 - 7 амортизационным группам, величина так называемой "амортизационной премии" (то есть, возможности относить на расходы текущего периода до начала начисления амортизации определенную долю расходов на приобретение или создание основных средств) была увеличена с 10 процентов до 30 процентов. Таким образом, при комбинации нелинейного метода начисления амортизации и амортизационной премии по 3 - 7 амортизационным группам налогоплательщики получили возможность относить на расходы основную часть стоимости приобретаемых основных средств, что является существенной льготой, оправданной во многих случаях в условиях высокой инфляции и отсутствия переоценки основных средств в целях начисления амортизации.

2. Совершенствование налога на добавленную стоимость

Для преодоления кризиса ликвидности в 2008 году был изменен порядок уплаты налога на добавленную стоимость по результатам деятельности налогоплательщиков за квартал. Начиная с четвертого квартала 2008 года суммы налога, исчисленные налогоплательщиками по операциям по реализации товаров (работ, услуг), признаваемым объектом налогообложения этим налогом, уплачиваются в бюджет равными долями не позднее 20-го числа каждого из трех месяцев, следующих за истекшим кварталом, то есть фактическая уплата налога производится не единовременно до 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, как это было предусмотрено ранее, а ежемесячно в размере 1/3 в течение трех последующих месяцев. Данный порядок уплаты налога позволил снизить текущий дефицит оборотных средств и стабилизировать деятельность налогоплательщиков. Фактически подобная мера представляет собой беспроцентную рассрочку по уплате сумм налога в бюджет соответственно на 1 и 2 месяца на 1/3 общей суммы налога, исчисленной по итогам квартала.

В целях совершенствования порядка применения нулевой ставки налога по операциям, связанным с реализацией товаров, помещенных на территории Российской Федерации под таможенные режимы экспорта, международного таможенного транзита, свободной таможенной зоны, перемещения припасов в период с 1 июля 2008 года по 31 декабря 2009 года, увеличен до 270 дней срок сбора документов, обосновывающих правомерность применения нулевой ставки, что является актуальным в связи с мировым финансовым кризисом. При этом экспортерам предоставлено право представлять в налоговые органы для подтверждения правомерности применения нулевой ставки реестры таможенных деклараций взамен копий таможенных деклараций.

Согласно вступившим в силу изменениям в законодательство о налогах и сборах был освобожден от налогообложения ввоз на территорию Российской Федерации технологического оборудования, в том числе комплектующих и запасных частей к нему, аналоги которого не производятся в Российской Федерации, по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации, и российских судов рыбопромыслового флота, в отношении которых за пределами таможенной территории Российской Федерации до 1 сентября 2008 года были выполнены работы по капитальному ремонту и (или) модернизации. При этом режим освобождения российских судов применяется до 1 января 2010 года.

Также начиная с 1 января 2009 года были освобождены от налогообложения операции по реализации лома и отходов черных металлов.

В целях уточнения порядка налогообложения налогом на добавленную стоимость были установлены особенности определения налоговой базы при реализации (передаче) государственного (муниципального) имущества, составляющего государственную (муниципальную) казну, не закрепленного за государственными (муниципальными) учреждениями, и при передаче имущественных прав, выполнении работ, оказании услуг иностранными лицами, не состоящими на налоговом учете, по договорам поручения, комиссии, агентским договорам.

Кроме того, с 1 января 2009 года отменена обязанность по перечислению налога отдельным платежным поручением при безденежных формах расчетов; установлен вычет налога по строительно-монтажным работам для собственного потребления в том же налоговом периоде, в котором осуществляется начисление налога на добавленную стоимость по этим работам; предоставлено право на вычет налога по авансовым платежам, перечисляемым продавцам товаров (работ, услуг).

В качестве важной меры, направленной на ускорение возмещения налога, необходимо отметить вступившее в силу с 1 января 2009 года уточнение порядка оформления результатов камеральных налоговых проверок налоговых деклараций, в которых заявлена сумма налога к возмещению. Согласно данному порядку по результатам налоговой проверки одной декларации налоговые органы вправе выносить два решения: одно - в отношении сумм, правомерность принятия которых к вычету документально подтверждена, второе - в отношении сумм, по которым необходимо представление дополнительных обосновывающих материалов. В отличие от ранее действовавшего порядка, когда по результатам камеральной проверки одной декларации даже в случае подтверждения права на возмещение части заявленной суммы, выносилось одно решение об отказе в возмещении, в настоящее время налогоплательщики вправе возместить из бюджета часть суммы, в отношении которой налоговые органы не имеют возражений. В среднем это позволило сократить сроки возмещения налога на добавленную стоимость в спорных случаях на 2 - 3 месяца по сравнению с ранее действовавшим порядком.

3. Индексация ставок акцизов

В связи с уточнением размеров планируемой инфляции при составлении проекта федерального бюджета на 2009 - 2011 годы ставки акцизов были проиндексированы в среднем до 10 процентов ежегодно (за исключением нефтепродуктов и табачных изделий).

В 2009 - 2010 годах ставки акцизов на нефтепродукты остаются неизменными. В связи с необходимостью решения задачи по созданию условий для эффективного

инвестирования в модернизацию производства нефтепродуктов и выработки моторных топлив улучшенного качества с более высокой экологической безопасностью были определены ставки акцизов на моторное топливо с учетом его экологического класса.

Индексация ставок акциза на сигареты с фильтром на 2009 - 2011 годы была произведена на 20 процентов к предыдущему году и сигареты без фильтра (папиросы) - на 28 процентов к предыдущему году. В то же время индексация ставок акциза на табак трубочный, курительный, жевательный, сосательный, нюхательный, кальянный, а также на сигары предусматривается только в 2011 году - на 10 процентов по сравнению с 2010 годом.

В 2009 и 2010 годах сохранены без изменения ставки акцизов на автомобильный бензин с октановым числом до 80 и с иными октановыми числами, дизельное топливо и моторные масла. В то же время на 2009 год значительно увеличена ставка акциза на прямогонный бензин.

На 2011 год ставки акцизов на автомобильный бензин и дизельное топливо установлены по принципу убывающей шкалы ставок в увязке с повышением качественных показателей (классов) указанных нефтепродуктов, предусмотренных Техническим регламентом "О требованиях к автомобильному и авиационному бензину, дизельному и судовому топливу, топливу для реактивных двигателей и топочному мазуту", утвержденным Постановлением Правительства Российской Федерации от 27 февраля 2008 г. N 118.

Более низкие ставки акцизов на автомобильные бензины и дизельное топливо, отвечающие по своим экологическим характеристикам требованиям 3, 4, 5 классов, позволят налогоплательщикам получить дополнительный доход, за счет чего сократятся сроки окупаемости дополнительных капитальных вложений, связанных с организацией и увеличением объемов производства более экологичных автомобильных бензинов и дизельного топлива.

В целях создания экономически невыгодных условий для получения автомобильного бензина путем смешения прямогонного бензина с присадками, повышающими октановое число бензина (чаще всего именно таким способом получают автомобильный бензин низкого качества), с 2009 года получение подакцизных товаров путем смешения признается процессом производства только в том случае, если в результате смешения создается товар, в отношении которого Кодексом установлена более высокая ставка акциза.

Данная норма позволит также избежать получения отрицательной величины суммы акциза, подлежащей возмещению из бюджета, сократит число налогоплательщиков,

реально не уплачивающих акциз в бюджет, и будет способствовать решению проблемы повышения качества моторных топлив.

В целях уточнения порядка исчисления акциза на табачные изделия было изменено определение понятия марки табачных изделий, которое применяется с 1 января 2009 года. Эта мера позволит производителям устанавливать различные максимальные розничные цены на табачные изделия одного названия, имеющие отличия в потребительских свойствах хотя бы по одному показателю, что дает производителям право отнести сигареты одного названия к разным маркам и, соответственно, устанавливать на них разные максимальные розничные цены.

Таким образом, решается проблема применения максимальных розничных цен и, соответственно, уплаты акцизов, по табачным изделиям, реализуемым организациями общественного питания, в районах Крайнего Севера и других отдаленных регионах.

4. Совершенствование налога на доходы физических лиц

В целях создания благоприятных налоговых условий для формирования добровольных пенсионных накоплений с привлечением государственного софинансирования было предусмотрено исключение из базы по налогу на доходы физических лиц взносов на софинансирование формирования пенсионных накоплений, направляемых для обеспечения реализации государственной поддержки формирования пенсионных накоплений, установлено освобождение от обложения налогом на доходы физических лиц и единым социальным налогом взносов работодателя, уплачиваемых в соответствии с Федеральным законом от 30 апреля 2008 г. N 56-ФЗ "О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений" и с 2009 года увеличен размер социального налогового вычета по налогу на доходы физических лиц со 100 000 рублей до 120 000 рублей.

Начиная с 2009 года увеличены размеры стандартных налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц. Сумма дохода, при котором налогоплательщик имеет право на стандартный налоговый вычет в размере 400 рублей, увеличена с 20 000 рублей до 40 000 рублей. Для налогоплательщиков, на обеспечении которых находится ребенок (дети), стандартный налоговый вычет с 600 рублей за каждый месяц налогового периода увеличен до 1000 рублей, а сумма дохода, при которой налогоплательщик вправе воспользоваться налоговым вычетом на ребенка, с 40 000 рублей, начисленных нарастающим итогом с начала налогового периода, увеличена до 280 000 рублей.

Был также изменен порядок определения налоговой базы при получении доходов в виде материальной выгоды и в виде процентов, получаемых по вкладам в банках, а также установлено освобождение от налогообложения налогом на доходы физических лиц и единым социальным налогом сумм оплаты профессионального образования и профессиональной подготовки физических лиц и сумм, выплачиваемых организациями (индивидуальными предпринимателями) своим работникам на возмещение затрат по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и (или) строительство жилого помещения, включаемые в состав расходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

В кризисных условиях в целях активизации рынка жилья, облегчения бремени для лиц, имеющих задолженность по ипотечным кредитам, был увеличен размер имущественного налогового вычета на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них с 1 000 000 рублей до 2 000 000 рублей. Причем это решение было распространено на правоотношения, возникшие с 1 января 2008 года. Таким образом, физические лица, которые приобрели право собственности на жилые помещения в 2008 году, смогут воспользоваться увеличенным налоговым вычетом.

Также был уточнен круг лиц, получающих доходы в денежной и натуральной формах в порядке дарения, которые должны исчислять и уплачивать налог на доходы физических лиц самостоятельно, были освобождены от налогообложения налогом на доходы физических лиц суммы доходов в виде жилого помещения, предоставленного в собственность бесплатно на основании решения федерального органа исполнительной власти в случаях, предусмотренных Федеральным законом от 27 мая 1998 г. N 76-ФЗ "О статусе военнослужащих".

5. Введение налога на недвижимость взамен действующих земельного налога и налога на имущество физических лиц

Основными направлениями налоговой политики на 2009 - 2011 годы, Бюджетными посланиями Президента Российской Федерации было предусмотрено введение налога на недвижимость взамен действующих земельного налога и налога на имущество физических лиц. Учитывая сложность данной работы, в прошедшем периоде велась активная работа по подготовке к введению налога на недвижимость.

В целях реализации положений Бюджетного послания Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации "О бюджетной политике в 2008 - 2010 годах" и в соответствии с поручением Правительства Российской Федерации

Минфином России совместно с Минэкономразвития России и Минюстом России был подготовлен График работ по принятию главы Кодекса, регулирующей налогообложение недвижимости, которым предусматривается:

- разработка и принятие нормативных правовых актов в связи с вступлением в силу Федерального закона от 24 июля 2007 г. N 221-ФЗ "О государственном кадастре недвижимости" (2008 - 2012 годы);

- принятие федерального закона "О внесении изменений в Федеральный закон "Об оценочной деятельности в Российской Федерации" и другие законодательные акты Российской Федерации", предусмотренного проектом N 445126-4;

- разработка нормативных правовых актов в целях реализации положений Федерального закона "Об оценочной деятельности в Российской Федерации" и другие законодательные акты Российской Федерации" (2008 - 2009 годы);

- информационное наполнение кадастра объектов недвижимости, в том числе перенос сведений из Государственного земельного кадастра и данных БТИ (2008 - 2012 годы);

- определение эффективной налоговой ставки и налоговых льгот для исчисления местного налога на недвижимость и подготовка проекта поправок Правительства Российской Федерации к проекту Федерального закона N 51763-4 "О внесении изменений в часть вторую Кодекса и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации" (2010 год).

6. Совершенствование налога на добычу полезных ископаемых

6.1. Налогообложение добычи нефти

В отношении налогообложения добычи нефти в дополнение к мерам, введенным с 2007 года, в целях стимулирования добычи нефти из месторождений, разработка которых связана с повышенными затратами, в 2008 году принят Федеральный закон от 22 июля 2008 г. N 158-ФЗ "О внесении изменений в главы 21, 23, 24, 25 и 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах", направленный на решение проблемы сохранения уровня добычи нефти, а также вовлечение в разработку новых месторождений, разработка которых связана с повышенными затратами в неосвоенных регионах с неразвитой инфраструктурой.

Согласно указанному Федеральному закону с 1 января 2009 года так называемые "налоговые каникулы" по НДС на нефть (то есть применение нулевой налоговой ставки при добыче налога на некоторых участках недр) распространяются также на участки недр,

расположенные на территориях севернее Северного полярного круга, Ненецкого автономного округа, полуострове Ямал в Ямало-Ненецком автономном округе, континентальном шельфе Российской Федерации, Азовском и Каспийском морях.

Одновременно с 1 января 2009 года было отменено такое условие применения понижающего коэффициента к ставке НДС на нефть при добыче нефти на участках недр с высокой степенью выработанности и добыче сверхвязкой нефти, как использование прямого метода учета нефти, добытой на указанных участках недр. Указанные решения позволили существенно расширить сферу применения льготного налогообложения. Кроме того, было уточнено используемое в Кодексе определение количества добытого ископаемого в части добытой нефти для того, чтобы исключить возникающие в последние годы споры об определении количества добытой нефти в целях исчисления НДС.

В целях повышения эффективности НДС, взимаемого при добыче нефти, с учетом роста себестоимости тонны добываемой нефти с 2009 года повышен необлагаемый минимум, учитываемый при расчете коэффициента Кц, установленный пунктом 3 статьи 342 Кодекса, с 9 до 15 долларов США.

6.2. Совершенствование сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов

В 2008 году проводилась работа по совершенствованию системы обложения сбором за пользование объектами водных биологических ресурсов. В частности, принят Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. N 314-ФЗ "О внесении изменений в часть вторую Кодекса и отдельные законодательные акты Российской Федерации в части повышения эффективности налогообложения рыбохозяйственного комплекса", которым с 1 января 2009 г. вносятся изменения в главу 25.1 "Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов" Кодекса, уточняющие критерии признания российских рыбохозяйственных организаций градо- и поселкообразующими, а также организаций - рыбохозяйственными организациями в целях применения пониженных ставок сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов. Кроме того, установлена обязанность уплаты сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов, добытых (выловленных) в качестве прилова.

6.3. Налогообложение водным налогом

На основании поручений Президента Российской Федерации и Правительства Российской Федерации в 2008 году проводилась работа по подготовке нормативного правового акта, предусматривающего с 2009 года индексацию водного налога и платы за пользование водными объектами. Однако, учитывая сроки подготовки и согласования

указанных нормативных актов, а также положения Налогового и Бюджетного кодексов Российской Федерации, данная работа в 2008 году не закончена и срок ее выполнения перенесен на 2009 год, имея в виду индексацию ставок водного налога, начиная с 1 января 2010 года. Представляется, что в условиях экономического кризиса является нецелесообразным существенное увеличение нагрузки на водопользователей путем значительного увеличения ставок водного налога.

7. Налогообложение в рамках специальных налоговых режимов

Сравнительно низкий уровень развития малого бизнеса в России по сравнению с ведущими зарубежными странами, а также ослабление государственной поддержки развития сельского хозяйства в переходный период формирования рыночных отношений предопределили необходимость разработки при проведении налоговой реформы особых мер по поддержке указанных секторов экономики. Отмена в связи с введением части второй Кодекса налоговых льгот для субъектов малого бизнеса и сельскохозяйственных товаропроизводителей, предоставлявшихся по основным налогам в рамках общего режима налогообложения, была компенсирована введением специальных налоговых режимов, которые в значительной степени способствовали стабилизации их экономического положения и снижению социальной напряженности в обществе.

Принятые в последние шесть лет меры по совершенствованию таких специальных налоговых режимов, как упрощенная система налогообложения, система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности, позволили в значительной степени снизить налоговую нагрузку на малый бизнес и сельскохозяйственных товаропроизводителей, что повлекло за собой развитие производства, расширение инвестиционной деятельности, увеличение занятости населения, а упрощение налогообложения не только снизило издержки налогоплательщиков на ведение налогового и бухгалтерского учета, но и повысило эффективность налогового администрирования. Указанные меры стимулировали переход субъектов предпринимательской деятельности на специальные налоговые режимы, в том числе из сферы "теневого" бизнеса. За 2003 - 2008 гг. (на начало года) количество налогоплательщиков, применяющих указанные специальные налоговые режимы, увеличилось с 2,2 млн. до 4,2 млн. (в т.ч. организаций с 246 тыс. до 1227 тыс.), или в 1,9 раза, а поступления налогов, уплачиваемых в связи с применением этих налоговых режимов, выросли с 33,8 млрд. руб. до 141,9 млрд. руб., или в 4,2 раза.

Закрепление налогов, уплачиваемых при применении указанных специальных налоговых режимов, за бюджетами субъектов Российской Федерации и местными бюджетами, а также предоставление права органам местного самоуправления самим вводить единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности, позволило стабилизировать доходную базу их бюджетов.

В 2008 году была продолжена работа по совершенствованию специальных налоговых режимов, результатом которой стало принятие ряда федеральных законов, вступивших в силу с 1 января 2009 года, которые позволили усилить стимулирующее и социальное значение этих налоговых режимов, упростить налоговый учет, сократить налоговую отчетность, обеспечить более целевой характер применения специальных налоговых режимов.

Так, по упрощенной системе налогообложения для налогоплательщиков, выбравших объектом налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, субъектам Российской Федерации предоставлено право устанавливать дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5 до 15 процентов в зависимости от категорий налогоплательщиков. Налогоплательщикам предоставлено право ежегодно изменять объект налогообложения. Отменены ограничения на перенос убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов, на будущие налоговые периоды. Отменена обязанность представления налогоплательщиками налоговых деклараций по итогам отчетных периодов (первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года). Налоговая декларация будет представляться только по итогам налогового периода (календарного года).

По упрощенной системе налогообложения для индивидуальных предпринимателей на основе патента отменены ограничения на количество видов предпринимательской деятельности, на которые индивидуальный предприниматель может получить патент, им также разрешено привлекать наемных работников, среднесписочная численность которых не должна превышать за налоговый период 5 человек. Расширен перечень видов предпринимательской деятельности, в отношении которых может применяться упрощенная система налогообложения на основе патента. Уточнены сроки, на которые могут выдаваться патенты, установлен порядок утраты права на применение данного налогового режима, уточнены правила постановки на учет в налоговых органах налогоплательщиков и ведения ими налогового учета.

По системе налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единому сельскохозяйственному налогу) отменено ограничение, не позволяющее переходить на этот налоговый режим организациям, имеющим филиалы и (или)

представительства. Право переходить на уплату единого сельскохозяйственного налога получили рыбохозяйственные организации и индивидуальные предприниматели, если у них средняя численность работников не превышает за налоговый период 300 человек, они осуществляют рыболовство на судах рыбопромыслового флота, принадлежащих им на праве собственности, или используют их на основании договоров фрахтования (бербоут-чартера и тайм-чартера), а также при условии, что у них в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) доля дохода от реализации их уловов водных биологических ресурсов и (или) произведенной собственными силами из них рыбной и иной продукции из водных биологических ресурсов составляет за налоговый период не менее 70%. Снято ограничение на перенос убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов, на будущие налоговые периоды. Отменена обязанность представления налогоплательщиками налоговой декларации по итогам отчетного периода (полугодия), она будет представляться только по итогам налогового периода (календарного года).

По системе налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности уточнен перечень видов предпринимательской деятельности, в отношении которых она может применяться. Запрещено применять данный налоговый режим организациям и индивидуальным предпринимателям, среднесписочная численность работников которых превышает 100 человек, а также организациям, в которых доля участия других организаций составляет более 25 процентов. Отменено право налогоплательщиков самостоятельно корректировать сумму единого налога в зависимости от фактического периода времени осуществления предпринимательской деятельности. Законодательно установлен порядок постановки на учет налогоплательщиков по месту осуществления предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом.

Вместе с тем практика применения специальных налоговых режимов продолжает выявлять негативные стороны в их применении, отрицательно влияющие на поступление налогов в бюджетную систему. Так, налоговыми органами выявляются факты искусственного разделения организаций для получения доступа к специальным налоговым режимам в целях минимизации налогообложения.

По единому сельскохозяйственному налогу отсутствуют ограничения по размерам экономической деятельности для перехода на уплату этого налога, что позволяет переходить на этот налоговый режим крупным сельскохозяйственным товаропроизводителям, уровень доходности которых позволяет уплачивать налоги наравне с прочими экономическими агентами, не использующими специальные налоговые режимы. В то же время для малых сельскохозяйственных товаропроизводителей этот

налоговый режим остается достаточно сложным ввиду необходимости ведения бухгалтерского и налогового учета.

Для единого налога на вмененный доход характерно отсутствие механизма объективного обоснования размеров базовой доходности по видам предпринимательской деятельности, подлежащим налогообложению этим налогом. Ежегодное увеличение базовой доходности на единый для всех видов предпринимательской деятельности, облагаемых единым налогом на вмененный доход, корректирующий коэффициент базовой доходности К1, учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги), без учета фактической доходности видов предпринимательской деятельности стимулирует рост цен на товары (работы, услуги). При этом отсутствие в течение длительного времени корректировки базовой доходности по отдельным видам предпринимательской деятельности, облагаемых единым налогом на вмененный доход, не компенсируется применением корректирующего коэффициента К1 и приводит к занижению налоговой базы и налоговых поступлений в местные бюджеты.

Несмотря на введение ограничений для перехода на уплату единого налога на вмененный доход для крупнейших налогоплательщиков, а также по численности работающих и доле участия в организации других организаций, требуется ужесточение таких ограничений, в частности, по объему выручки, так как действующее для крупнейших налогоплательщиков ограничение по выручке недостаточно для предотвращения перехода на этот налоговый режим тех субъектов предпринимательской деятельности, для которых он изначально не предназначался.

8. Международное сотрудничество, интеграция в международные организации и соглашения, информационный обмен

В рамках международных налоговых отношений Российской Федерации и зарубежных государств в 2008 году был ратифицирован Протокол к Соглашению об избежании двойного налогообложения с Германией, в соответствии с которым, в частности, обмен налоговой информацией будет распространен на налоги любого вида и содержания, а не только на прямые налоги, непосредственно входящие в сферу действия Соглашения. Это позволит улучшить информационный обмен и транспарентность налоговых отношений между Россией и Германией, будет способствовать повышению эффективности борьбы с правонарушениями в налоговой области.

Также был ратифицирован аналогичный Протокол к Конвенции об избежании двойного налогообложения с Чехией. Завершены переговоры по проектам протоколов к соглашениям об избежании двойного налогообложения с Арменией, Италией,

Финляндией. Все указанные протоколы также направлены на расширение информационного обмена между российскими налоговыми органами и налоговыми органами указанных государств.

i 9. Совершенствование налогового администрирования

В предыдущий трехлетний период особое внимание уделялось повышению качества налогового администрирования, включая устранение административных барьеров, препятствующих добросовестному исполнению налоговых обязанностей, а также обеспечению эффективного использования инструментов, противодействующих уклонению от уплаты налогов.

С 1 января 2009 года введены в действие изменения в законодательство о налогах и сборах, предусматривающие реализацию следующих мер:

i 1) Введение дополнительных оснований для предоставления отсрочки (рассрочки) по уплате федеральных налогов.

Отсрочка (рассрочка) по уплате федеральных налогов может быть предоставлена по решению Министра финансов Российской Федерации, принимаемому в период с 1 января 2009 года до 1 января 2010 года, на срок, не превышающий пять лет, в случае, если размер задолженности организации на 1-е число месяца подачи заявления о предоставлении отсрочки (рассрочки) превысит 10 миллиардов рублей и ее единовременное погашение создаст угрозу возникновения неблагоприятных социально-экономических последствий. Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен при выполнении организацией государственного оборонного заказа;

2) В законодательство о налогах и сборах включены нормы, позволяющие признать безнадежными к взысканию суммы налогов, сборов, пеней и штрафов, которые списаны со счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов в банках, но не перечислены в бюджетную систему Российской Федерации, в случае, если на момент принятия решения о признании соответствующих сумм безнадежными к взысканию и об их списании указанные банки ликвидированы;

3) Уточнен предельный срок проведения камеральной налоговой проверки. В соответствии с внесенными изменениями такая проверка проводится в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета). В случае, если в ходе камеральной налоговой проверки налогоплательщик представляет уточненную налоговую декларацию, то камеральная налоговая проверка первоначальной декларации прекращается и начинается новая камеральная налоговая проверка на основе уточненной налоговой декларации (расчета). Прекращение камеральной налоговой

проверки означает прекращение всех действий налогового органа в отношении ранее поданной налоговой декларации (расчета). При этом документы (сведения), полученные налоговым органом в рамках прекращенной камеральной налоговой проверки, могут быть использованы при проведении мероприятий налогового контроля в отношении налогоплательщика;

4) Уточнен срок вручения налогоплательщику акта налоговой проверки и решения налогового органа о привлечении либо об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;

5) В законодательство о налогах и сборах введен запрет на использование налоговыми органами при осуществлении налогового контроля доказательств, полученных с нарушением Кодекса;

6) Налогоплательщику с 2010 года предоставлено право проводить перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в тех случаях, когда допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога;

7) Усовершенствован предусмотренный Кодексом порядок приостановления операций по счетам налогоплательщиков в банке. При этом предусмотрено:

нераспространение приостановления налоговыми органами операций по счетам в банке на операции по списанию денежных средств в счет уплаты в бюджетную систему Российской Федерации страховых взносов;

определение порядка пересчета сумм денежных средств в иностранной валюте, находящихся на валютном счете налогоплательщика в банке, операции по которому приостановлены, в рубли;

определение срока вручения налоговым органом представителю банка решения об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика, а также вручения копии такого решения налогоплательщику;

применение приостановления операций по счетам в банке не только для обеспечения исполнения решений налоговых органов о взыскании налогов (сборов), но и пеней, штрафов.

В случае нарушения налоговым органом срока отмены решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика в банке или срока вручения представителю банка (направления в банк) решения об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика в банке на сумму денежных средств, в отношении которой действовал режим приостановления, подлежат начислению (начиная с 1 января 2010 года) проценты, уплачиваемые налогоплательщику за каждый календарный день нарушения срока.

Уточнены также составы нарушений банками законодательства о налогах и сборах и размеры санкций за эти нарушения.

Помимо перечисленного с 1 января 2009 года вступили в силу нормы Кодекса об обязательном апелляционном обжаловании, предшествующем обращению налогоплательщика в суд, в случае обжалования решения налогового органа о привлечении либо об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

i II. Меры в области налоговой политики, планируемые к реализации в 2010 году и в плановом периоде 2011 и 2012 годов

В период 2010 - 2012 годов будет продолжена реализация целей и задач, предусмотренных "Основными направлениями налоговой политики в Российской Федерации на 2008 - 2011 годы" и "Основными направлениями налоговой политики на 2009 год и плановый период 2010 и 2011 годов".

При этом реализация основных направлений налоговой политики будет проводиться во взаимосвязи с основными направлениями Программы антикризисных мер Правительства Российской Федерации и с проектами по реализации основных направлений деятельности Правительства Российской Федерации на период до 2012 года.

Предлагается внесение изменений в законодательство и уточнение ранее заявленных подходов к проведению налоговой реформы по вопросам:

- совершенствования налогового контроля за использованием трансфертных цен в целях налогообложения;

- создания института консолидированной налоговой отчетности по налогу на прибыль организаций;

- i** - совершенствования порядка учета в налоговых органах организаций и физических лиц, оптимизации взаимодействия, в том числе посредством передачи документов в электронном виде, между налоговыми органами и банками, органами исполнительной власти, местными администрациями, другими организациями, которые обязаны сообщать в налоговые органы сведения, связанные с налоговым администрированием.

Помимо этого планируется внесение изменений в действующее законодательство о налогах и сборах по следующим направлениям.

i 1. Налог на прибыль организаций

Амортизационная политика

В части налога на прибыль организаций следует отметить, что в 2008 году была, по сути, проведена масштабная реформа налога на прибыль организаций, которая помимо снижения налоговой ставки, принятия иных решений, в значительной степени относилась к изменению системы начисления амортизации. Поэтому в ближайшие годы необходимо оценить результаты проведенных преобразований, а также (в случае необходимости) внести отдельные изменения в Кодекс, направленные на корректировку установленного порядка. При этом указанная реформа начисления амортизации не завершена так, как предусматривалось в "Основных направлениях налоговой политики на 2009 год и на плановый период 2010 и 2011 годов". В Кодексе закреплён нелинейный метод начисления амортизации, который основан на начислении амортизации методом убывающего остатка не пообъектно, а на всю стоимость амортизационной группы. Вместе с тем в связи с краткими сроками принятия подобного решения реформа начисления амортизации в налоговых целях не была доведена до конца - речь идет о пересмотре принципов построения амортизационных групп.

В настоящее время состав амортизационных групп, утвержденный Постановлением Правительства Российской Федерации от 1 января 2002 г. N 1 "О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы", основан на сроке службы того или иного объекта основных средств. Следует отметить, что определение сроков службы отдельных активов является очень сложной задачей. Так, в Советском Союзе производились оценки сроков службы активов, при этом определялись нормы амортизации (для целей бухгалтерского учета) исходя из линейного способа начисления амортизации. Однако с момента этих оценок прошло около 30 лет, поэтому полагаться на разработанные в то время нормы проблематично: изменились технологии, характеристики используемого оборудования. Нынешние сроки полезной эксплуатации, используемые для расчета норм амортизации, во многом основаны на нормах, рассчитанных в Советском Союзе, с корректировкой, выполненной по методике, которая вряд ли отвечает современным требованиям. Например, для начисления амортизации важны не только физические сроки службы объектов основных средств, но и иные факторы, которые оказывают влияние на процесс начисления амортизации, в частности скорость развития технологий, заставляющая обновлять основные средства до истечения физического срока их службы. В результате Правительство Российской Федерации вынуждено постоянно менять состав амортизационных групп, что делается как для снижения уровня налоговой нагрузки, так и для учета изменившейся ситуации в той или иной отрасли, однако сами

сроки полезного использования для того или иного объекта основных средств перестали быть обоснованными.

Предлагается в ближайшие годы пересмотреть подходы к классификации основных средств на группы и определению норм амортизации для этих групп, для чего возможно использование предложений, разработанных Министерством финансов Российской Федерации в ходе подготовки проекта Кодекса во второй половине 90-х годов.

Следует отметить, что в ходе анализа правоприменительной практики возникает все больше вопросов, связанных с недостатками законодательного регулирования отдельных аспектов применения налога на прибыль организаций. Эти вопросы также должны быть решены в ближайшее время в ходе работы по совершенствованию налогового законодательства.

i Сокращение возможностей по минимизации налогообложения

1. Должны быть внесены изменения в законодательство о налогах и сборах, направленные на сокращение возможностей минимизации налогообложения, связанных с переносом на будущее убытков поглощаемых (реорганизуемых) или приобретаемых компаний. Отсутствие ограничений создает на рынке искаженные стимулы, направленные на приобретение неэффективного бизнеса без последующего его развития. В настоящее время существует возможность посредством присоединения убыточных организаций направить на погашение их убытков всю полученную прибыль. В этой связи уже начиная с 2010 года в законодательстве о налогах и сборах будет установлен особый порядок переноса убытков при реорганизации, предусматривающий ограничения как по сроку, так и по размеру прибыли, направляемой на погашение убытка для реорганизуемых организаций.

2. В 2010 году необходимо решить вопрос нормативного регулирования отнесения процентов по долговым обязательствам на расходы, учитываемые при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций. В настоящее время эти правила являются недостаточно эффективными: с одной стороны, они не предотвращают уклонение от налогообложения путем неправомерного отнесения процентов на расходы, с другой стороны, являются трудоемкими и обременительными для добросовестных налогоплательщиков.

Для повышения эффективности законодательства о налогах и сборах в этой области предполагается внесение следующих изменений.

Во-первых, необходимо изменить действующие правила, ограничивающие отнесение процентов на расходы, установленные пунктом 1 статьи 269 Кодекса. В

частности, в рамках регулирования трансфертного ценообразования необходимо разработать правила определения "рыночного" уровня процентной ставки для их использования при определении допустимого уровня отнесения процентов во взаимоотношениях между взаимозависимыми лицами, а также между лицами, сделки между которыми будут признаваться контролируруемыми. При условии внесения таких изменений необходимо исключить из статьи 269 Кодекса требование о проверке сопоставимости условий долговых обязательств для принятия решения об отнесении процентов на расходы в налоговых целях, оставив лишь ограничение на предельный уровень принимаемых процентов.

Вопрос об определении рыночного уровня процентов по кредитам, займам, векселям и прочим операциям, доходы по которым не относятся к доходам от реализации товаров (работ, услуг), необходимо решать в связи с тем, что к доходам от таких операций в настоящее время неприменимы положения статьи 40 Кодекса, т.к. эти правила относятся только к ценам реализации товаров (работ, услуг). В рамках совершенствования норм законодательства о контроле за трансфертным ценообразованием в налоговых целях следует распространить правила определения рыночной цены с необходимой спецификой и на финансовые операции, совершаемые между взаимозависимыми лицами.

Во-вторых, с учетом внесения изменений в законодательство, направленных на противодействие минимизации налогообложения посредством трансфертного ценообразования, следует изменить подходы к противодействию практике "недостаточной капитализации". Под практикой "недостаточной" или "тонкой" капитализации понимается замещение финансирования дочерних организаций через участие в капитале, что подразумевает распределение получаемой прибыли с помощью облагаемых налогом дивидендов, финансированием при помощи предоставления заемных средств и последующем распределении прибыли через уплату относимых на расходы процентов.

Ограничения на отнесение процентов по займам, предоставленным взаимозависимыми лицами, с точки зрения противодействия "недостаточной капитализации" следует уточнить с учетом новых правил определения взаимной зависимости лиц. Также предполагается распространить предусмотренные в настоящее время правила, основанные на расчете финансового рычага, на взаимоотношения как с иностранными, так и с российскими лицами.

Возможным вариантом также может являться более простой подход, основанный на применении правила, согласно которому расходы по выплате процентов ограничиваются фиксированной долей налогооблагаемого дохода в пределах действительного размера указанных расходов. При этом под расходами по выплате процентов понимаются расходы

по выплате чистых процентов, то есть превышения сумм расходов по уплате процентов, осуществленных в налоговом периоде, над доходами в виде процентов, полученных в налоговом периоде. Этот подход возможно применять без определения взаимной зависимости лиц как условия для ограничения по принятию процентов к расходам.

i В краткосрочной перспективе в качестве оперативной меры предполагается увеличить предельную ставку процента по долговым обязательствам, принимаемую к вычету из налоговой базы по налогу на прибыль организаций, до величины, равной двукратной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации. Предполагается, что такое значение норматива отнесения процентов будет носить временный характер и распространится на отношения до 31 декабря 2009 года.

i Налогообложение операций с ценными бумагами

3. В современных условиях возрастает потребность в совершении операций по предоставлению займов ценными бумагами. Законодательство о налогах и сборах не устанавливает особенностей налогообложения налогом на прибыль организаций таких операций, что создает для налогоплательщиков значительные риски. В связи с этим требуется установить Кодексом правила налогообложения налогом на прибыль организаций таких операций, в том числе:

- правила определения налоговой базы при совершении договоров займа, в том числе по займам, срок возврата по которым не определен или определен моментом востребования;

- правила налогообложения дивидендов, процентов и иного распределения по ценным бумагам, полученных заемщиком, в том числе в случаях, когда одной из сторон сделки является нерезидент.

4. В рамках применения налога на прибыль организаций выявляются неурегулированные ситуации, в частности, с операциями РЕПО, в т.ч. с иностранными участниками, доверительным управлением в случае, когда за пределами России находится хотя бы одно из трех лиц (учредитель, бенефициар, доверительный управляющий).

Если сделка РЕПО заключается между иностранной организацией (продавец по первой части РЕПО) и российской организацией (покупатель по первой части РЕПО) и в период, когда акции находятся у российской организации, происходит выплата дивидендов, следует предусмотреть норму, согласно которой российская организация обязывается удержать налог на дивиденды, не удержанный у источника выплаты дивидендов налоговым агентом или удержанный не в полной сумме.

В случае, когда доверительным управляющим является российское лицо, а бенефициаром - иностранное, полагаем целесообразным предусмотреть обязанность доверительного управляющего, который может быть сам зарегистрирован в реестре акционеров в качестве номинального владельца акций, представлять сведения о стране налогового резидентства бенефициара.

В этом случае эмитент акций сможет при выплате дивидендов доверительному управляющему удерживать налог по ставке, соответствующей соглашению об избежании двойного налогообложения со страной резидентства бенефициара, при условии предоставления ему последним подтверждения своего постоянного местонахождения в этой стране.

5. В настоящее время операциями РЕПО Кодекс признает только операции с эмиссионными ценными бумагами. Следует предусмотреть норму, в соответствии с которой сделками РЕПО будут признаваться также операции с эмиссионными ценными бумагами иностранных эмитентов, соответствующих совокупности признаков эмиссионной ценной бумаги, указанной в статье 2 Федерального закона от 22 апреля 1996 г. N 39-ФЗ "О рынке ценных бумаг". Это позволит создать дополнительный инструмент привлечения финансирования из-за рубежа.

6. Следует законодательно закрепить возможность прекращения обязательств по операциям РЕПО зачетом (взаимозачетом) однородных требований и обязательств без переквалификации сделок. При этом однородными будут признаются требования по поставке ценных бумаг одного выпуска или требования по оплате денежных средств в той же валюте.

7. Принимая во внимание нестабильность на финансовых рынках, требуют уточнения установленные статьей 280 Кодекса правила определения рыночных цен ценных бумаг для налога на прибыль организаций.

В частности, необходимо сократить срок, в течение которого цена на ценную бумагу, сложившаяся на торгах в прошлом, считается рыночной, с 12 месяцев до 90 дней. Аналогичный срок используется для определения рыночных цен на ценные бумаги в соответствии с нормативными правовыми актами федерального органа исполнительной власти, уполномоченного осуществлять нормативно-правовое регулирование в сфере финансовых рынков.

Представляется необходимым создать условия для справедливой оценки ценных бумаг, не обращающихся на организованных рынках, для целей налогообложения налогом на прибыль организаций. Следует отказаться от определения рыночной цены ценных бумаг по цене аналогичных бумаг, поскольку применение критерия аналогичности на

рынке ценных бумаг невозможно (в силу уникальности каждой ценной бумаги) и создает высокие риски признания такой цены необоснованной. Необходимо рассмотреть вопрос о возможности применения методики, установленной федеральным органом исполнительной власти в сфере финансовых рынков, для определения рыночной стоимости ценных бумаг.

8. В рамках системы мер, направленных на создание стимулов к появлению в России регионального финансового центра, будут установлены особенности порядка налогообложения прибыли клиринговых организаций при осуществлении централизованного клиринга как составной части организованных биржевых торгов.

9. Также предполагается рассмотреть целесообразность уточнения правил текущей переоценки отдельных видов финансовых инструментов срочных сделок (опционов) в целях налога на прибыль организаций для профессиональных участников фондового рынка.

10. В рамках разработки концепции создания в Российской Федерации мирового финансового центра в 2009 - 2010 годах будут дополнительно рассмотрены вопросы, связанные с налогообложением доходов "стратегических" акционеров.

В частности, предполагается снять ограничение в 500 млн. рублей, необходимое для применения нулевой ставки налога на прибыль организаций при налогообложении дивидендов, получаемых российскими "стратегическими" акционерами, то есть лицами, владеющими более 50 процентами акций организации, выплачивающей дивиденды.

11. Предполагается уточнить порядок определения налоговой базы налоговым агентом по доходам от долевого участия для организаций, получающих доходы от долевого участия в российских организациях. В частности, предполагается установить, что при определении налоговой базы для таких организаций не учитываются доходы, указанные в пунктах 1 и 3 статьи 275 Кодекса, а при определении суммы налога учитывается общая сумма дивидендов, подлежащая распределению налоговым агентом в пользу всех получателей дивидендов, а не только налогоплательщиков - получателей дивидендов, как это предусмотрено в настоящее время.

12. Действующее законодательство предусматривает, что при реализации или ином выбытии ценных бумаг налогоплательщик самостоятельно в соответствии с принятой в целях налогообложения учетной политикой выбирает один из следующих методов списания на расходы стоимости выбывших ценных бумаг:

- 1) по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- 2) по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО);
- 3) по стоимости единицы.

В то же время метод оценки ценных бумаг по стоимости последних приобретений (ЛИФО) в международной практике практически не применяется. В бухгалтерском учете от этого метода уже отказались в рамках его реформирования и приближения к МСФО.

Необходимо отказаться от этого метода для целей налогообложения прибыли как при оценке ценных бумаг, так и при оценке материально-производственных запасов.

Вышеназванные меры в части совершенствования правового регулирования налогообложения финансовых инструментов срочных сделок возможно реализовать в 2009 году в рамках рассмотрения проекта Федерального закона "О внесении изменений в главы 21 и 25 части второй Налогового кодекса Российской Федерации", внесенного Правительством Российской Федерации в Государственную Думу распоряжением от 10 марта 2009 г. N 281-р, а также ряда проектов федеральных законов, внесенных депутатами Государственной Думой, на которые Правительством Российской Федерации были даны положительные заключения.

Учет отдельных видов расходов

13. В 2009 году будут выработаны подходы к решению отдельных вопросов налогообложения налогом на прибыль организаций розничной и мелкооптовой торговли. В частности:

- об отнесении к расходам торговых организаций при определении их налоговой базы по налогу на прибыль потерь, связанных с хранением товаров и оказанием торговых услуг (розничной и мелкооптовой реализации товаров). Для этих целей предполагается установить общий предельный размер товарных потерь (в частности, потерь от порчи, боя, лома товаров, потери товарного вида), возникающих при оказании услуг в области розничной торговли, а потери по конкретным товарным группам будут приниматься в пределах, утверждаемых Правительством Российской Федерации норм (в том числе естественной убыли, потерь от порчи, боя, лома товаров, потери товарного вида) при транспортировке и оказании торговых услуг;

- о возможности уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль организаций торговли с открытым доступом покупателей к товарам на сумму товарных потерь от недостачи товаров по неустановленным причинам, выявленных по результатам инвентаризации. Предполагается, что для учета указанных потерь в целях налогообложения прибыли в Кодексе будет установлен общий предельный размер таких потерь, а потери по конкретным товарным группам будут приниматься в пределах норм, утверждаемых Правительством Российской Федерации; указанные предельные размеры

товарных потерь предполагается установить в Кодексе в процентах от выручки от розничной реализации товаров;

- о принятии к вычету из налоговой базы по налогу на прибыль организаций в составе амортизируемого имущества затрат, связанных с созданием и эксплуатацией объектов благоустройства (парковки, охрана);

- об учете расходов на приобретение униформы для персонала;

- об оценке излишков товарных и материально-производственных запасов при их реализации или отпуске в производство с целью исключения двойного учета сумм выявленных излишков в налоговой базе по налогу на прибыль организаций.

В настоящее время согласована концепция соответствующего проекта федерального закона. Дальнейшая работа над законопроектом обусловлена подготовкой проектов нормативных правовых актов Правительства Российской Федерации, разработка которых предусматривается законопроектом, что позволит произвести оценку выпадающих доходов бюджетов бюджетной системы при принятии законопроекта.

14. С 2010 года будет усовершенствован механизм учета для целей налогообложения расходов организаций на освоение природных ресурсов.

В частности, в настоящее время статьей 261 Кодекса установлен особый порядок признания расходов на освоение природных ресурсов, к которым относятся расходы на поиск и оценку месторождений полезных ископаемых. При этом расходы на строительство и ликвидацию разведочной скважины на месторождениях нефти и газа, которая оказалась непродуктивной, относятся на расходы, связанные с расходами на освоение природных ресурсов, то есть уменьшают налоговую базу в текущем периоде, не формируя первоначальную стоимость объекта основных средств, которым является такая скважина.

Вместе с тем при поиске и оценке месторождений полезных ископаемых налогоплательщики несут затраты, связанные со строительством и ликвидацией иных скважин (опорных, параметрических, структурных, поисково-оценочных, водозаборных), которые необходимы, в частности при поиске и оценке месторождений углеводородного сырья. В связи с тем, что перечисленные виды скважин прямо не перечислены в Кодексе, в целях исключения различных трактовок законодательных норм предлагается соответствующим образом уточнить пункт 1 статьи 261 Кодекса.

В рамках совершенствования статьи 261 Кодекса необходимо разрешить налогоплательщикам относить на расходы при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций затраты на освоение природных ресурсов, связанные с подготовкой территории к ведению горных работ по устройству временных подъездных путей и дорог

для вывоза добываемых горных пород, полезных ископаемых и отходов, подготовку площадок для строительства соответствующих сооружений, хранения плодородного слоя почвы, предназначенного для последующей рекультивации земель, хранения добываемых горных пород, полезных ископаемых и отходов, а также расходов по возмещению комплексного ущерба, наносимого природным ресурсам землепользователями в процессе строительства и эксплуатации объектов, выплату компенсаций за снос жилья в процессе разработки месторождений в том периоде, в котором данные расходы были осуществлены.

Предлагается исключить пункт 5 статьи 261 Кодекса, в соответствии с которым налогоплательщики не включают в состав расходов для целей налогообложения расходы на безрезультатные работы по освоению природных ресурсов, если в течение пяти лет до момента предоставления налогоплательщику прав на геологическое изучение недр, разведку и добычу полезных ископаемых или иное пользование участком недр на этом участке уже осуществлялись аналогичные работы. В соответствии с действующей редакцией Кодекса указанное ограничение не применяется, если указанные работы проводились на основе принципиально иной технологии и (или) в отношении других полезных ископаемых, однако на практике это ограничение не работает и является сложным в администрировании. Это обусловлено тем, что, во-первых, в соответствии с законом от 21 февраля 1992 г. N 2395-1 "О недрах" выдача лицензии на геологическое изучение недр осуществляется на основании решения федерального органа исполнительной власти или на основании решения органа власти субъекта Российской Федерации, которые и определяют планы и временные сроки по геологическому изучению той или иной территории. Во-вторых, будущий недропользователь может не располагать информацией о том, какие технологии применялись при геологическом изучении данного участка недр предшествующим недропользователем.

Также предполагается внести в законодательство о налогах и сборах иные изменения, направленные на уточнение порядков:

- признания расходов, связанных с участием в конкурсе, по результатам которого не заключено лицензионное соглашение на пользование недрами;
- ведения налогового учета расходов на освоение природных ресурсов;
- отнесения на расходы разовых платежей за пользование недрами.

15. Начиная с 2010 года должна быть введена в действие новая редакция статьи 275.1 Кодекса, направленная на уточнение порядка налогообложения прибыли налогоплательщиков, осуществляющих деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств. Редакция данной статьи, действующая

в настоящее время, содержит определение объектов обслуживающих производств и хозяйств, не позволяющее однозначно определить, на доходы (убытки) от каких видов деятельности распространяется установленный этой статьей режим определения налоговой базы. Также требуют уточнения критерии признания убытков обслуживающих производств (хозяйств), установленные данной статьей.

i Сближение бухгалтерского и налогового учета

16. Различия предусмотренных налоговым и бухгалтерским учетом порядков переоценки сумм авансов и задатков, выраженных в иностранной валюте, приводят к тому, что организации, осуществляющие операции в иностранной валюте на условиях предварительной оплаты, фактически, обязаны вести два учета, в которых имущество, обязательства и требования имеют различную стоимостную оценку и порядок переоценки.

i Предполагается отказаться в налоговом учете от переоценки полученных и выданных авансов и задатков, выраженных в иностранной валюте. В этом случае доходы, расходы, а также стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав, оплаченных в порядке предварительной оплаты в иностранной валюте, при применении метода начисления будут определяться по курсу Центрального Банка Российской Федерации, действующему на дату перечисления суммы аванса (в части, приходящейся на аванс или задаток).

i 2. Совершенствование налога на добавленную стоимость

В части налога на добавленную стоимость предполагается продолжить работу по его совершенствованию, с тем чтобы этот налог, оставаясь одним из наиболее важных источников доходов бюджета, не являлся слишком обременительным для налогоплательщиков с точки зрения администрирования.

1. В плановом периоде предполагается продолжить работу по оптимизации перечня документов, подтверждающих обоснованность применения нулевой ставки, по мере осуществления мероприятий по реализации Концепции создания системы контроля вывоза товаров с таможенной территории Российской Федерации и контроля правомерности применения ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость, одобренной распоряжением Правительства Российской Федерации от 7 марта 2008 г. N 288-р, и создания указанной системы.

2. В целях совершенствования процедуры возмещения налога целесообразно рассмотреть вопрос о внесении в Кодекс изменений, направленных на сокращение сроков возмещения при осуществлении отдельных операций, облагаемых налогом по нулевой

ставке. В частности, предполагается установить особый порядок возмещения налога, при котором решение о возмещении будет приниматься налоговыми органами до прекращения камеральной проверки налоговой декларации и документов, на основании которой налог предъявлен к возмещению.

3. Как показывает практика, необходимо уточнить порядок ведения отдельного учета для целей налога на добавленную стоимость организациями, осуществляющими клиринговую деятельность (клиринговыми организациями) на рынке ценных бумаг, деятельность по определению (сверке) обязательств из заключаемых на биржах (организаторах торговли) гражданско-правовых договоров, предметом которых является товар или иностранная валюта, финансовых инструментов срочных сделок, а также обеспечению и (или) контролю их исполнения.

В связи с этим следует рассмотреть вопрос о возможности при расчете пропорции, используемой для определения сумм налога, принимаемых к вычету либо учитываемых в стоимости приобретаемых клиринговыми организациями товаров (работ, услуг), не учитывать сделки с ценными бумагами, финансовыми инструментами срочных сделок, иные сделки, по которым такие клиринговые организации являются сторонами сделок в целях осуществления их клиринга, а также сделки, совершаемые клиринговыми организациями в целях обеспечения исполнения обязательств участников клиринга.

i4. Целесообразно внесение изменений в порядок оформления счетов-фактур, а также решение вопроса о возможности оформления счетов-фактур с отрицательными показателями (кредит-счетов) с целью урегулирования порядка применения налоговых вычетов.

В целях снижения издержек налогоплательщиков по исполнению налогового законодательства будет рассмотрен вопрос о внесении изменений в законодательство в отношении незначительных нарушений правил заполнения счета-фактуры. Указанные изменения должны определить, при незаполнении или неверном заполнении каких показателей счет-фактура может быть признан несоответствующим установленным требованиям.

5. В настоящее время осуществляется подготовка к проведению пилотного проекта по созданию системы составления и выставления счетов-фактур в электронном виде. В ходе пилотного проекта должен быть выработан порядок взаимодействия хозяйствующих субъектов, налоговых органов, операторов электронного документооборота счетов-фактур в рамках электронного документооборота счетов-фактур по телекоммуникационным каналам связи при взаимодействии налогоплательщиков между собой и при представлении документов в налоговые органы. По результатам пилотного проекта в

третьем квартале 2009 года будут подготовлены предложения по внесению изменений в нормативные правовые акты для внедрения системы составления и выставления счетов-фактур в электронном виде.

6. В конце 2008 года в главу 21 Кодекса были внесены изменения, направленные на создание возможности принятия к вычету сумм налога на добавленную стоимость, уплаченного в составе авансовых платежей. С учетом практики реализации этой нормы в первой половине 2009 года в Кодекс будут внесены изменения, направленные на уточнение этого порядка - прежде всего, в части уточнения понятия "предварительной оплаты", порядка выставления счетов-фактур при получении авансовых платежей, принятия налога, уплаченного в составе авансового платежа, к вычету при осуществлении операций, облагаемых по нулевой ставке, а также прочие изменения, направленные на то, чтобы исполнение новых норм было менее обременительным для налогоплательщика.

3. Совершенствование акцизного налогообложения

В ближайшее время не планируется существенных изменений в акцизном налогообложении. Вместе с тем, планируется внести ряд поправок, направленных на уточнение действующего порядка налогообложения с целью повышения его эффективности.

1. В настоящее время статьей 204 Кодекса установлен порядок, в соответствии с которым уплата акциза при реализации (передаче) налогоплательщиками произведенных ими подакцизных товаров производится за истекший налоговый период равными долями не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным месяцем, и не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным месяцем. Эта норма была введена с целью снижения акцизного бремени на некоторых налогоплательщиков акцизов (прежде всего, акцизов на нефтепродукты). Однако, как представляется, с учетом отсутствия индексации ставок акцизов на нефтепродукты в течение ряда лет указанный порядок уплаты акциза потерял свою актуальность - в настоящее время нет необходимости фактического предоставления отсрочки налогоплательщикам акцизов на срок до 20 дней.

В связи с этим, начиная с 1 января 2010 года, предлагается отказаться от данного порядка, установив единую дату уплаты налога - не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным месяцем.

2. В настоящее время одним из способов уклонения от уплаты акцизов на алкогольную продукцию является использование так называемой "спиртосодержащей схемы". Суть этой схемы заключается в том, что производители алкогольной продукции в нарушение требований нормативно-технической документации используют в качестве

сырья для производства такой продукции не спирт этиловый, а спиртосодержащую продукцию. При этом налогоплательщики акцизов имеют право уменьшить сумму акциза, исчисленную по алкогольной продукции на сумму акциза, уплаченную ими при приобретении подакцизных товаров, использованных в качестве сырья.

Таким образом, неправомерная замена товаров, используемых в качестве сырья, является причиной завышения суммы акциза, подлежащей налоговым вычетам, то есть возмещаемой из бюджета.

Кроме того, как показывает практика, завышение суммы акциза, возмещаемой из бюджета, происходит в случае возврата производителю реализованных им подакцизных товаров покупателем, в случаях утраты (недостачи) в процессе производства и хранения до момента реализации налогоплательщиком произведенных им подакцизных товаров, а также в случае уничтожения бракованных подакцизных товаров. Так, в настоящее время налоговые вычеты производятся налогоплательщиком акцизов после оплаты приобретенного подакцизного сырья и списания его в производство. При этом исключения для перечисленных случаев в части осуществления налоговых вычетов не предусмотрено. Вследствие этого налогоплательщику из бюджета возмещаются суммы акциза, уплаченные при приобретении сырья, израсходованного на производство продукции, которая реализации не подлежит.

С целью решения указанных проблем предлагается уточнить действующий порядок исчисления и уплаты акцизов, указав, что суммы акциза, уплаченные при приобретении подакцизных товаров, использованных в качестве сырья, принимаются к вычету только в том случае, если использование этого сырья предусмотрено ГОСТами, ТУ, рецептурами и другой нормативно-технической документацией, согласованной с соответствующим федеральным органом исполнительной власти. Одновременно предполагается также дополнить перечень документов, подтверждающих право на налоговые вычеты, документами, подтверждающими количество сырья, фактически использованного в производстве.

Предполагается также включение в соответствующие статьи Кодекса норм, предусматривающих обязанность налогоплательщиков акцизов восстанавливать суммы акциза, принятые к вычету, по использованному подакцизному сырью в случае возврата налогоплательщику произведенных им подакцизных товаров, их утраты (недостачи), произошедшей в процессе производства и хранения до момента реализации, а также в случае уничтожения налогоплательщиком произведенных им подакцизных товаров.

3. В соответствии с действующим порядком исчисления и уплаты акцизов налогоплательщики, реализующие произведенные ими подакцизные товары на экспорт,

имеют право на освобождение от уплаты акциза при условии представления в налоговый орган поручительства банка или банковской гарантии. При этом не уточнено, в течение какого периода после отгрузки товаров могут быть представлены в налоговый орган поручительство или гарантия банка, на какой период должно распространяться действие этих документов, в частности должно ли их действие распространяться на период проведения проверки налоговым органом представленных налогоплательщиком документов, подтверждающих факт экспорта, а также в каком порядке должен исчисляться акциз и применяться санкции к налогоплательщику, если срок действия поручительства (гарантии) закончился до представления налогоплательщиком указанных документов.

С этой целью предполагается уточнить нормы, регламентирующие представление банковской гарантии (поручительства банка), при осуществлении налогоплательщиками реализации подакцизных товаров на экспорт.

4. Действующей редакцией статей 202 и 203 Кодекса установлены взаимоисключающие нормы, касающиеся порядка зачета суммы превышения налоговых вычетов над исчисленной суммой акциза. Так, согласно статье 202 Кодекса налогоплательщик имеет право самостоятельно зачесть указанную сумму в счет предстоящей уплаты акциза, а согласно статье 203 Кодекса такой зачет должен производить налоговый орган.

Кроме того, статьей 203 Кодекса предусмотрен только порядок возмещения налогоплательщику, реализующему подакцизные товары на экспорт, суммы акциза, уплаченной им поставщику при приобретении подакцизных товаров, использованных в качестве сырья. Такой порядок может быть применен только в случае реализации подакцизных товаров на экспорт при представлении в налоговый орган поручительства банка или банковской гарантии. В то же время согласно статье 184 Кодекса в случае отсутствия поручительства банка или банковской гарантии налогоплательщика, реализующие подакцизные товары на экспорт, исчисляют и уплачивают акциз в общеустановленном порядке и после представления документов, подтверждающих факт экспорта, имеют право на возмещение уплаченной в бюджет суммы акциза не только по товарам, использованным в качестве сырья, но и по товарам, произведенным и реализованным на экспорт налогоплательщиком акцизов.

Действующей редакцией указанной статьи установлен порядок и сроки проверки документов, подтверждающих факт экспорта, осуществленного налогоплательщиком, не представившим в налоговый орган поручительство банка (банковскую гарантию). В то же время этой статьей не предусмотрены порядок и сроки проведения налоговым органом

проверки документов, подтверждающих правомерность освобождения от уплаты акцизов при реализации подакцизных товаров на экспорт налогоплательщиком, представившим поручительство банка (банковскую гарантию).

С целью устранения имеющихся противоречий предполагается уточнить порядок возмещения (путем зачета или возврата) суммы превышения налоговых вычетов над исчисленной суммой акциза, а также порядок возмещения акцизов (подтверждения правомерности освобождения от уплаты акцизов) при экспорте подакцизных товаров.

4. Предполагается осуществлять ежегодную индексацию ставок акцизов с учетом реально складывающейся экономической ситуации.

При этом предлагается реализовать следующую политику в области индексации ставок акцизов:

в отношении нефтепродуктов - сохранение действующей величины ставок на 2010 г. с индексацией на прогнозируемый уровень инфляции в последующие годы. Как и было предусмотрено ранее, в последующем будет осуществлен переход к установлению дифференцированных ставок акциза на нефтепродукты в зависимости от экологического класса автомобильного бензина и дизельного топлива (при условии сохранения прежнего уровня доходов бюджета в результате такой дифференциации);

в отношении табачных изделий - индексация специфических ставок повышенными темпами по сравнению с предусмотренными действующей редакцией Кодекса, увеличение адвалорной ставки на 0,5 процентных пункта в год;

в отношении других подакцизных товаров - индексация специфических акцизных ставок в соответствии с прогнозируемыми значениями индекса потребительских цен.

i 4. Налог на доходы физических лиц

В плановом периоде в главу 23 Кодекса планируется внести следующие изменения:

1. Для упрощения работы, связанной с декларированием доходов налогоплательщиков, предполагается освободить от представления налоговой декларации физических лиц, у которых налоговых обязательств перед бюджетом не возникает, однако для реализации права на освобождение от налога на доходы физических лиц (получение разного рода налоговых вычетов) требуется представление налоговой декларации. Также предполагается упрощение порядка заполнения налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц, причем не только за счет изменений в законодательстве о налогах и сборах, но и путем издания более простых и понятных инструкций и рекомендаций для налогоплательщиков по ее заполнению.

2. С 2008 года главой 23 Кодекса установлены предельные размеры суточных, не облагаемых налогом на доходы физических лиц. Для того, чтобы указанные предельные размеры соответствовали текущей экономической ситуации, необходима индексация указанных норм в соответствии с прогнозным значением инфляции, а также курса рубля к основным мировым валютам.

i3. В среднесрочной перспективе необходимо уточнить определение налогового резидентства физических лиц, целесообразно предоставление возможности определения налогового резидентства на основании центра жизненных интересов физического лица. Также предполагается внесение в главу 23 Кодекса инструмента предварительного резидентства, в соответствии с которым при определенных условиях физическое лицо может быть признано налоговым резидентом Российской Федерации с момента прибытия на территорию Российской Федерации. Невыполнение указанных условий при этом влечет за собой возврат к общим правилам определения налогового резидентства с перерасчетом налога. Реализация данного предложения позволит в определенных случаях взимать налог на доходы физических лиц с момента получения дохода по ставке 13%.

4. В рамках концепции создания в Российской Федерации международного финансового центра предполагается внести целый ряд изменений в законодательство о налогах и сборах в части уплаты налога на доходы физических лиц, направленных на оптимизацию порядка налогообложения физических лиц при совершении ими операций с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок. Речь идет о следующих изменениях:

- введение налогового вычета в размере до 1 млн. руб. при реализации ценных бумаг российских эмитентов, обращающихся на российских биржах, при условии, что указанные ценные бумаги находились в собственности налогоплательщика более 1 года;

- введение возможности переноса на будущее убытков физических лиц, полученных в результате совершения операций с ценными бумагами (с разделением между убытками и доходами, полученными в рамках операций с различными видами ценных бумаг и финансовых инструментов срочных сделок);

- расширение перечня финансовых инструментов срочных сделок, налогообложение которых регулируется статьей 214.1 Кодекса, а также соответствующего перечня базовых активов финансовых инструментов срочных сделок;

- совершенствование налогообложения при обмене физическими лицами паев паевых инвестиционных фондов и совершении прочих операций с паями;

- закрепление в Кодексе порядка налогообложения физических лиц при осуществлении ими сделок РЕПО и осуществлении займа ценными бумагами (по аналогии с организациями);

- совершенствование порядка налогообложения физических лиц при получении купонного дохода по облигациям;

- закрепление в законодательстве о налогах и сборах уже сложившегося подхода к налогообложению операций физических лиц с российскими депозитарными расписками как нового вида эмиссионных ценных бумаг;

- конкретизация правил налогообложения налогом на доходы физических лиц при осуществлении операций по конвертации американских депозитарных расписок (ADR) и глобальных депозитарных расписок (GDR) в акции и обратно (из акций в депозитарные расписки).

i5. Будет продолжена работа по уточнению в законодательном порядке перечня доходов, освобождаемых от налогообложения, установленных статьей 217 Кодекса.

i5. Введение налога на недвижимость взамен действующих земельного налога и налога на имущество физических лиц

В Бюджетном послании Президента Российской Федерации Федеральному Собранию Российской Федерации "О бюджетной политике в 2009 - 2011 годах" указывается на необходимость принятия главы Кодекса, регулирующей взимание налога на жилую недвижимость граждан. Указанная мера была предусмотрена и Основными направлениями налоговой политики на 2009 и плановый период 2010 и 2011 годов.

Проект федерального закона N 51763-4 "О внесении изменений в часть вторую Кодекса и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации", предусматривающий установление местного налога на недвижимость, который заменит для соответствующих налогоплательщиков налог на имущество физических лиц, а также земельный налог в части налогообложения установленных объектов, принят Государственной Думой Федерального Собрания Российской Федерации в первом чтении 10 июня 2004 года.

Однако для введения налога на недвижимость необходимо формирование государственного кадастра недвижимости, а также формирование порядка определения налоговой базы, в качестве которой должна выступать кадастровая стоимость объектов недвижимости. Для формирования государственного кадастра недвижимости был принят Федеральный закон от 24 июля 2007 г. N 221-ФЗ "О государственном кадастре недвижимости", вступивший в силу с 1 марта 2008 года, который регулирует отношения,

возникающие в связи с ведением государственного кадастра недвижимости, осуществлением кадастрового учета недвижимого имущества и кадастровой деятельности.

При этом в настоящее время законодательно не урегулированы вопросы, связанные с определением кадастровой стоимости объектов недвижимости, порядком проведения государственной кадастровой оценки объектов недвижимости. Требуется принятие проекта Федерального закона N 445126-4 "О внесении изменений в Федеральный закон "Об оценочной деятельности в Российской Федерации" и другие законодательные акты Российской Федерации", устанавливающего общие принципы проведения кадастровой оценки объектов недвижимости и требования к оценщикам, привлекаемым к государственной кадастровой оценке объектов недвижимости, а также определяющего порядок утверждения результатов кадастровой оценки и досудебного урегулирования споров о результатах проведения государственной кадастровой оценки объектов недвижимости.

Кроме того, для введения налога на недвижимость необходимы разработка и принятие таких документов, как методика кадастровой оценки недвижимости, методика проверки результатов кадастровой оценки недвижимости, проведение работ по кадастровой оценке объектов недвижимости и информационному наполнению государственного кадастра недвижимости.

Согласно Графику работ по принятию главы Кодекса, регулирующей налогообложение недвижимости, проект поправок Правительства Российской Федерации к законопроекту N 51763-4 будет подготовлен Минфином России совместно с Минэкономразвития России и Минюстом России и внесен в Правительство Российской Федерации в 2010 году для последующего направления в Государственную Думу Федерального Собрания Российской Федерации с учетом необходимости принятия Федерального закона "О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации" Государственной Думой Федерального Собрания Российской Федерации в 2010 году.

С включением в Кодекс главы, регулирующей налогообложение недвижимости, налог на недвижимость может быть введен в тех субъектах Российской Федерации, где проведен кадастровый учет объектов недвижимости и утверждены результаты кадастровой оценки объектов недвижимости.

6. Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ), взимаемый при добыче углеводородного сырья (нефти и природного газа)

Природные ресурсы остаются основным источником доходов бюджетной системы Российской Федерации. Особое внимание уделяется системе налогообложения добычи полезных ископаемых, в отраслях по эксплуатации которых образуются значительные рентные доходы. В рамках дальнейшего совершенствования налогообложения добычи углеводородного сырья предлагается:

1. В целях рационального использования энергетических ресурсов и обоснованного снижения налоговой нагрузки на нефтедобывающую отрасль экономики в части НДПИ, а также создания стимулов для разработки месторождений с высоким уровнем затрат, будут введены "налоговые каникулы" при добыче нефти на новых месторождениях, расположенных в Черном и Охотском морях. Указанная льгота в виде нулевой ставки будет предоставлена на сроки 10 или 15 лет (в зависимости от вида лицензии) до достижения накопленного объема добычи на участке недр 20 млн. тонн для Черного моря и 30 млн. тонн - для Охотского моря.

2. В целях создания стимулов для разработки малых месторождений предполагается ввести понижающие коэффициенты при добыче нефти на таких месторождениях.

3. В рамках повышения эффективности использования природных ресурсов в Российской Федерации предлагается продолжить работу по созданию налоговых и финансовых стимулов для утилизации попутного нефтяного газа, а также рассмотреть вопрос об отмене нулевой ставки с фактических потерь нефти и налогообложении добытой нефти на устье скважины с созданием соответствующих систем учета нефти и попутного газа.

4. В прошедшем периоде продолжалось поэтапное повышение цен на горючий природный газ. За период с 1 января 2006 года оптовые цены на газ возросли не менее чем в два раза, в то же время ставка НДПИ в этом периоде оставалась неизменной. Кроме того, налоговая нагрузка на экономических агентов, осуществляющих деятельность по добыче нефти, превышает налоговую нагрузку на экономических агентов, осуществляющих деятельность по добыче природного газа. В указанных условиях предприятия газовой отрасли располагают значительными рентными доходами, которые с 1 января 2010 г. предполагается изымать с использованием ставки налога на добычу полезных ископаемых, которая будет ежегодно индексироваться в соответствии с динамикой внутренних цен на газ.

5. В рамках дальнейшего совершенствования порядка налогообложения добычи полезных ископаемых предполагается разработать и закрепить с 2010 - 2011 годов в законодательстве о налогах и сборах механизм, позволяющий создавать налоговые стимулы для добычи нефти из комплексных месторождений, что позволит значительно увеличить эффективность разработки месторождений.

Одной из мер по стимулированию дополнительной добычи нефти и вовлечения в разработку не разрабатываемых сегодня запасов нефти в нефтегазовых и нефтегазоконденсатных месторождениях является установление пониженной ставки налога на добычу полезных ископаемых на нефть, добываемую из нефтегазовых и нефтегазоконденсатных месторождений, в которых нефтяная часть составляет по объему условного топлива менее определенной величины (например, 30%). При этом необходимо разработать прозрачные и легко администрируемые критерии выделения месторождений (лицензионных участков), при добыче нефти на которых будет применяться льготный порядок исчисления НДС. На первоначальном этапе применения подобного порядка целесообразно ограничить область применения льготы нефтью, добываемой на лицензионных участках, находящихся в границах Ямало-Ненецкого автономного округа.

6. В соответствии с одобренными ранее документами, определяющими основные направления налоговой политики в Российской Федерации на трехлетнюю перспективу, предполагалось перейти в долгосрочной перспективе на налогообложение добавочного дохода, возникающего при добыче природных ресурсов. Это форма изъятия ренты представляется наиболее эффективной с экономической точки зрения и применяется в налоговых системах ряда развитых нефтедобывающих стран, в частности, в Норвегии, Великобритании и США. С 2009 года указанную форму налогообложения применяет Казахстан.

Предпочтительность использования этого вида налогообложения определяется тем обстоятельством, что все горно-геологические и географические характеристики месторождения, попытки учесть которые при налогообложении в настоящее время отражаются в наличии разного рода понижающих коэффициентов к ставке НДС, освобождений и налоговых каникул, в конечном счете отражаются в размере дохода, получаемом организацией-недропользователем при разработке месторождения. В результате подход к налогообложению, основанный на определении чистого дохода, обеспечивает реальную дифференциацию налоговой нагрузки в зависимости от конкретных условий добычи нефти. При таком подходе учитывается не только получаемый производителем валовой доход, но и затраты на добычу нефти на конкретном месторождении. Налоговая система, построенная таким образом, не создает

экономических препятствий для разработки нефтяных месторождений, характеризующихся повышенными капитальными, эксплуатационными, транспортными затратами.

Такой подход может быть реализован в разных формах, например, на основе применения налога на дополнительный доход от добычи углеводородов, ресурсно-рентного налога или дополнительного налога на прибыль. Каждый налог имеет свои особенности. Например, налог на дополнительный доход (НДД) включает в себя механизм прогрессивности. Налоговая база НДД определяется как стоимость добытых и реализованных углеводородов, уменьшенная на величину затрат по производству и реализации продукции (за вычетом амортизации), производственных капитальных вложений и невозмещенных затрат предыдущего налогового периода. Ставка налога определяется значением Р-фактора, рассчитываемого как отношение накопленного дохода от добычи и реализации углеводородов к накопленным капитальным и эксплуатационным затратам на их добычу, и изменяется в диапазоне от 15% до 60%.

При этом НДД имеет ряд преимуществ по сравнению с НДС. В отличие от налога на добычу полезных ископаемых, НДД основан на показателях дополнительного дохода и Р-фактора, отражающих реальную экономическую эффективность разработки конкретного месторождения. Тем самым непосредственно учитываются горно-геологические и географические условия добычи углеводородов. В случае высокоэффективных проектов применение НДД обеспечивает прогрессивное изъятие ресурсной ренты в пользу государства; одновременно улучшаются условия реализации низкоэффективных проектов. Применение НДД стимулирует инвестиции в освоение новых месторождений, поскольку налог не взимается вплоть до полной окупаемости капитальных затрат, а последующее налогообложение соответствует показателям доходности. В рамках реализации налоговой политики предполагается в течение 2009 - 2010 годов завершить разработку подходов и необходимой нормативной правовой базы для введения налога на добавочный доход при добыче нефти и начать его применение на новых месторождениях нефти, начиная с 2011 - 2012 года.

При введении НДД на новых месторождениях целесообразно сохранение НДС в качестве налога, взимаемого при добыче нефти на "старых" месторождениях, а также в качестве некоторого минимального уровня налоговых изъятий на новых месторождениях, который бы гарантировал государству определенный уровень налоговых поступлений от реализации проекта, прежде всего на ранних стадиях добычи и в периоды низких цен. По налогу на добычу полезных ископаемых, взимаемому одновременно с НДД, должна быть

установлена достаточно низкая ставка (например, с коэффициентом 0,3 - 0,5 к основной или адвалорная ставка 6 - 10%).

По сравнению со схемой НДС налогообложение чистого дохода является, однако, существенно более сложным с точки зрения налогового администрирования. Эффективная реализация этого подхода на практике требует решения ряда административных, методических и технических проблем, включая проблемы определения и применения для целей исчисления налогов рыночных цен на нефть и организации учета и контроля доходов и затрат при добыче нефти в разрезе месторождений (лицензионных участков). В частности, необходимой предпосылкой для применения НДС является эффективно функционирующая система контроля за трансфертным ценообразованием. В то же время с точки зрения интересов долгосрочного развития отрасли такое усложнение налоговой системы представляется оправданным.

7. Налог на добычу полезных ископаемых, уплачиваемый при добыче твердых полезных ископаемых

В рамках реализации основных направлений налоговой политики на предыдущие периоды в среднесрочной перспективе предполагалось реализовать комплекс мер по совершенствованию налога на добычу полезных ископаемых в части полезных ископаемых, не относящихся к углеводородному сырью. В частности, предполагалось в 2008 - 2009 годах перейти к максимально широкому использованию специфических налоговых ставок (в первую очередь, в отношении каменного угля, торфа, солей и т.д.).

В связи с этим будет активизирована работа по совершенствованию налогообложения добычи полезных ископаемых, не относящихся к углеводородному сырью, с целью применения специфической ставки налога на добычу полезных ископаемых к добыче различных видов твердых полезных ископаемых, а также уточнения действующих норм законодательства о налогах и сборах в части определения налоговой базы, количества добытых полезных ископаемых и расходов на их добычу.

В частности, начиная с 2010 года предполагается перейти на взимание налога на добычу полезных ископаемых по углю на основании специфических налоговых ставок, дифференцированных в зависимости от вида угля. В качестве самостоятельных видов полезных ископаемых будут выделены антрацит, уголь коксующийся, уголь бурый и уголь за исключением антрацита, угля коксующегося и угля бурого, при этом для каждого вида угля будут установлены специфические налоговые ставки, что отражает наличие принципиально различных рынков угля с отличающимся уровнем цен. Специфические ставки налога по видам углей на 2010 год будут рассчитаны исходя из задачи обеспечения

поступлений налога на добычу полезных ископаемых на уровне 2007 года с учетом фактически сложившегося уровня цен на уголь в 2008 году и их прогнозных значений на 2009 и 2010 годы. Так, за 1 тонну добытого антрацита будет установлена ставка 55 рублей, коксующегося угля - 70 рублей, бурого угля - 10 рублей, прочего угля - 34 рубля.

В рамках предлагаемого порядка налогообложения добычи угля будет предусмотрено периодическое применение к ставкам налога на добычу полезных ископаемых коэффициента-дефлятора, учитывающего изменение цен на уголь, определяемого ежегодно. Это позволит начиная с 2011 года автоматически индексировать налоговые ставки в соответствии с фактически сложившимся уровнем цен на уголь в предыдущем году.

В качестве существенного нововведения, позволяющего учесть при налогообложении затрат налогоплательщика на обеспечение безопасности труда при добыче угля предполагается установить возможность применения налогового вычета к исчисленной сумме налога в размере затрат, произведенных в целях обеспечения безопасности труда на участках недр с высоким уровнем метанообильности и склонностью угольных пластов к самовозгоранию. Предполагается также, что размер указанного налогового вычета не будет превышать 30% суммы исчисленного за налоговый период налога, а понесенные расходы как текущего, так и капитального характера, можно будет вычитать из суммы исчисленного налога в течение трех лет после месяца, в котором такие расходы были осуществлены.

i 8. Совершенствование водного налога

В целях стимулирования рационального использования водных объектов хозяйствующими субъектами необходимо изменение действующих в настоящее время ставок водного налога, поскольку они не направлены на создание мотивации хозяйствующих субъектов в рациональном использовании водных объектов. Однако при этом необходимо иметь в виду, что сфера применения водного налога постепенно сокращается, поэтому данный налог перестает иметь системообразующий характер.

i Ставки водного налога, установленные главой 25.2 "Водный налог" Кодекса, сформированы на расчетной базе 2003 года и базовых экономических условиях 2004 года и не учитывают изменение экономических условий, произошедших за 5 лет со дня их принятия. Данные размеры ставок водного налога обеспечивают поступление сумм налога, составляющих менее 30% от суммы затрат, необходимых для оптимального содержания и развития водохозяйственного комплекса. При этом применение заниженных ставок водного налога не способствует заинтересованности хозяйствующих субъектов в

организации рационального водопользования, а также означает выделение завышенных объемов государственных дотаций хозяйствующим субъектам, целесообразность предоставления которых не имеет экономического обоснования.

В условиях рыночной экономики, существующих проблем в области использования и охраны водных ресурсов (например, водоемкость производства в России в несколько раз выше по сравнению с промышленно развитыми странами), а также необходимости обеспечения устойчивого использования природно-ресурсного потенциала и, в том числе, водных объектов, сохранение данного положения нерационально.

Для решения данной проблемы в 2009 году будет продолжена работа по подготовке проекта федерального закона, предусматривающего индексацию ставок водного налога, однако саму индексацию ставок данного налога с учетом общеэкономической ситуации целесообразно осуществлять не ранее 2011 года.

Кроме того, в целях приведения в соответствие положений главы 25.2 "Водный налог" Кодекса с водным законодательством Российской Федерации целесообразно в 2009 - 2010 годах внести изменения в указанную главу в части уточнения плательщиков водного налога, объекта налогообложения и размера ставок.

i 9. Налогообложение в рамках специальных налоговых режимов

i В рамках проведения налоговой политики в среднесрочной перспективе необходимо обеспечить такое положение, при котором с учетом того обстоятельства, что специальные налоговые режимы - это исключение из общего режима налогообложения, не будет расширена область их применения.

В целях придания специальным налоговым режимам более целевого, стимулирующего характера следует усовершенствовать критерии, дающие право субъектам предпринимательской деятельности применять специальные налоговые режимы, а также уточнить перечень видов предпринимательской деятельности, в отношении которых они могут применяться. Применение таких налоговых режимов должно стать возможным исключительно представителями малого предпринимательства.

i 1. В целях снижения налоговой нагрузки на экономических агентов в условиях экономического кризиса и с учетом замены единого социального налога на страховые взносы предлагается повысить, начиная с 2010 года сроком на 3 года, порог предельной величины доходов, позволяющей организации (индивидуальному предпринимателю) применять упрощенную систему налогообложения, до 60 млн. руб. в год. Соответственно, с 2010 года право перейти на упрощенную систему налогообложения получат организации, чьи доходы по итогам 9 месяцев 2009 года не превысили 45 млн. руб. Вместе

с тем, учитывая существенное повышение указанной величины по сравнению с действующим значением, из Кодекса будут исключены нормы о ежегодном увеличении предельного значения доходов с применением коэффициентов-дефляторов, учитывающих изменение потребительских цен в предыдущие годы. Одновременно законодательство о налогах и сборах будет предусматривать положения, предотвращающие злоупотребления использованием упрощенной системы налогообложения путем дробления бизнеса, создания компаний-сателлитов и прочих способов для целей получения необоснованной налоговой выгоды.

i2. Продолжится работа по регламентированию применения упрощенной системы налогообложения на основе патента. В частности, будут расширены права субъектов Российской Федерации по определению потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода по видам предпринимательской деятельности, используемого для определения годовой стоимости патента. Кроме того, будут устранены внутренние противоречия между положениями статьи 346.25.1 Кодекса, регулирующими порядок применения упрощенной системы налогообложения на основе патента.

i3. Будет продолжена работа по уточнению перечня видов предпринимательской деятельности, которые могут быть переведены на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, а также физических показателей, используемых для исчисления этого налога. Применение данного налогового режима будет ограничено сферой предпринимательской деятельности, относящейся к микробизнесу.

i4. Для повышения объективности установления размеров единого налога на вмененный доход будет разработан порядок определения базовой доходности по видам предпринимательской деятельности, облагаемым указанным налогом, который должен основываться на системе отраслевых исследований базовой доходности, проводимых в порядке, устанавливаемом Правительством Российской Федерации. Результаты этих исследований должны стать основой для внесения изменений в установленные Кодексом максимальные размеры базовой доходности, что должно производиться систематически, один раз в три года. При введении данного порядка корректировки базовой доходности будет отменено применение устанавливаемого на каждый календарный год корректирующего коэффициента базовой доходности K_1 , учитывающего изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в предшествующем календарном году.

i 10. Совершенствование порядка изменения срока уплаты налога и иные вопросы налогового администрирования

Главой 9 Кодекса в настоящее время урегулированы основные положения об изменении срока уплаты налогов и сборов в форме отсрочки (рассрочки), инвестиционного налогового кредита. Вместе с тем, как показывает правоприменительная практика, отсрочка (рассрочка), инвестиционный налоговый кредит не используются с учетом их предназначения. Это происходит не только из-за существующей неопределенности в отношении обоснования их предоставления и полномочий органов исполнительной власти или организаций подтверждать наличие оснований для предоставления отсрочки (рассрочки), инвестиционного налогового кредита, но и в связи с тем, что изменение сроков уплаты налогов отождествляется в ряде случаев с предоставлением налоговых льгот. При этом изменения, внесенные в Кодекс в 2008 году и направленные на передачу Министру финансов Российской Федерации полномочий по предоставлению отсрочки (рассрочки) по уплате налога, касаются принятия решений по ограниченному кругу случаев.

В целях обеспечения более широких масштабов использования отсрочки (рассрочки), инвестиционного налогового кредита и уточнения действующих правил изменения сроков уплаты налогов и сборов предлагается в 2009 году внести следующие изменения в законодательство о налогах и сборах:

1. Помимо перечисленных в настоящее время в статье 64 Кодекса оснований предоставления отсрочки (рассрочки) предлагается предусмотреть и иные основания, не устанавливая их исчерпывающего перечня.

2. Необходимо установить полномочия ФНС России определять наличие угрозы возникновения несостоятельности (банкротства) хозяйствующего субъекта в результате единовременной уплаты причитающихся налогов, пеней, штрафов в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации по результату анализа его финансового состояния в соответствии с методическими указаниями о порядке проведения такого анализа. Одновременно с этим необходимо определить такой порядок и федеральный орган исполнительной власти, ответственный за подготовку методических указаний.

3. Следует уточнить такое основание для предоставления отсрочки (рассрочки) по уплате налога, как "задержка заинтересованному лицу финансирования из бюджета", "недофинансирование". При этом в целях недопущения образования недоимки, начисления пеней и применения налоговых санкций предлагается учитывать обстоятельства, когда получателю бюджетных средств не перечислены бюджетные

средства, необходимые для своевременного исполнения им обязанности по уплате налогов и сборов.

4. Также необходимо уточнить Перечень сезонных отраслей и видов деятельности, применяемый для целей налогообложения, утвержденный Постановлением Правительства Российской Федерации от 6 апреля 1999 г. N 382, в соответствии с которым отсрочка (рассрочка) может предоставляться на основании подпункта 5 пункта 2 статьи 64 Кодекса.

5. В целях более широкой практики использования инвестиционного налогового кредита представляется целесообразным увеличение размера инвестиционного налогового кредита, предоставляемого заинтересованной организации при проведении этой организацией научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного производства, с 30% до 100% стоимости приобретенного заинтересованной организацией оборудования.

6. Предлагается расширить перечень оснований и сроки предоставления инвестиционного налогового кредита для резидентов вновь создаваемых зон территориального развития в Российской Федерации.

7. В целях повышения оперативности принятия решений предлагается уполномочить руководителей налоговых органов по субъектам Российской Федерации предоставлять отсрочки по уплате налога на небольшие сроки (до 1 месяца) в пределах одного финансового года. При этом предполагается установить, что такая отсрочка может быть предоставлена налогоплательщику один раз в течение календарного года. Также необходимо в рамках установления ФНС России порядка предоставления отсрочек (рассрочек) разграничить уровни принятия таких решений.

В ходе реализации части первой Кодекса выявляется несовершенство отдельных норм, отсутствие урегулированности некоторых ситуаций в законодательстве. Некоторые подходы к решению спорных ситуаций формируются в ходе рассмотрения налоговых споров арбитражными судами. С учетом этого предлагается внести изменения в часть первую Кодекса по следующим направлениям:

- повышение эффективности процедур досудебного обжалования в части сроков рассмотрения жалоб, их продления в случае представления налогоплательщиком ранее не представлявшихся документов;

- урегулирование подачи налогоплательщиками уточненных налоговых деклараций, приводящих к уменьшению суммы уплаченного налога, относящихся к прошлым налоговым периодам, превышающим глубину проведения налоговой проверки.

i 11. Урегулирование вопросов налогообложения организаций, осуществляющих строительство транспортной, коммунальной и социальной инфраструктуры, а также инженерных сетей

В течение нескольких лет рассматривается вопрос об изменении системы налогообложения организаций, которые в рамках реализации проектов по строительству жилья, нежилых помещений также осуществляют строительство объектов транспортной, коммунальной, социальной инфраструктуры, инженерных сетей. Проблемы налогообложения указанных организаций возникают вследствие того, что в соответствии с законодательством указанные объекты должны находиться в собственности муниципальных властей либо эксплуатирующих организаций. В этой связи обязательства организаций-застройщиков возникают вследствие обременений, сопровождающих получение этими организациями разрешений на строительство. В результате организации-застройщики не имеют возможности начислять амортизацию на построенное имущество, а при безвозмездной передаче объектов органам местного самоуправления либо эксплуатирующим организациям возникают обязательства сторон данных отношений по налогу на прибыль организаций и налогу на добавленную стоимость.

В этой связи необходимо отметить, что возможность правомерного возложения обязанности на застройщиков (далее - застройщики, инвесторы) по строительству (реконструкции) объектов транспортной, коммунальной и социальной инфраструктуры, а также инженерных сетей, с целью их последующей безвозмездной передачи в государственную (муниципальную) собственность законодательно закреплена только в рамках правоотношений, устанавливаемых между органами местного самоуправления и застройщиками по вопросу развития застроенных территорий и только в рамках соответствующего договора, заключаемого в соответствии со статьей 46.2 Градостроительного кодекса Российской Федерации.

При этом Градостроительным кодексом Российской Федерации определен перечень допустимых при заключении договора развития застроенной территории обременений инвесторов и установлен запрет на установление любых иных условий договора, влекущих за собой дополнительные расходы лица, заключившего договор с органом местного самоуправления.

Учитывая, что в соответствии с главой 25 "Налог на прибыль организаций" Кодекса налогоплательщик вправе учесть при определении налогооблагаемой прибыли любые обоснованные, осуществленные в целях ведения предпринимательской деятельности и документально подтвержденные расходы (за исключением установленного перечня

расходов, которые не учитываются при определении налоговой базы), а договор развития застроенной территории реализуется налогоплательщиком в рамках осуществления им предпринимательской деятельности, действующее законодательство о налогах и сборах не препятствует отнесению расходов организаций-инвесторов по выполнению условий договора развития застроенной территории, в том числе расходов по строительству транспортной, коммунальной и социальной инфраструктуры, а также инженерных сетей, на уменьшение налогооблагаемой прибыли.

Вместе с тем, учитывая правовую природу договора развития застроенной территории и его значимость для развития рынка доступного жилья, представляется целесообразным установить специальное правовое регулирование в отношении определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций организациями, осуществляющими строительство транспортной, коммунальной и социальной инфраструктуры, а также инженерных сетей в рамках реализации договора развития застроенной территории, дополнив главу 25 "Налог на прибыль организаций" Кодекса соответствующими нормами.

Кроме того, предусмотренное законодательством Российской Федерации нормативно-правовое регулирование правоотношений, связанных с развитием застроенных территорий, также не может быть признано экономически привлекательным для инвесторов, а соответствующие положения земельного, гражданского и градостроительного законодательства Российской Федерации требуют корректировки с целью установления четких правовых механизмов, обеспечивающих стимулирование развития жилищного и иного строительства.

В этой связи представляется одновременно с внесением изменений в законодательство о налогах и сборах оценить целесообразность внесения ряда изменений в Градостроительный кодекс Российской Федерации, а именно предусмотреть, что при развитии застроенных территорий:

- заказчиками при строительстве (реконструкции) передаваемых в государственную (муниципальную) собственность объектов транспортной, коммунальной и социальной инфраструктуры, а также инженерных сетей, осуществляемом застройщиком в рамках договора о развитии застроенной территории, выступают органы местного самоуправления;

- размещение заказа на строительство (реконструкцию) объектов транспортной, коммунальной и социальной инфраструктуры, а также инженерных сетей, передаваемых в государственную (муниципальную) собственность, осуществляется органами местного самоуправления в порядке, предусмотренном Федеральным законом от 21 июля 2005 г. N

94-ФЗ "О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд";

- финансирование строительства (реконструкции) объектов транспортной, коммунальной и социальной инфраструктуры, а также инженерных сетей должно осуществляться застройщиком за счет собственных (привлеченных) средств.

Также необходимо отметить, что вопросы предоставления находящихся в государственной (муниципальной) собственности незастроенных земельных участков для целей строительства Земельным кодексом Российской Федерации также полноценно не урегулированы. Повсеместно при предоставлении находящихся в государственной (муниципальной) собственности незастроенных земельных участков для целей строительства существует практика навязывания указанными органами дополнительных обременений инвесторам в виде их обязательств по строительству (реконструкции) объектов транспортной, коммунальной и социальной инфраструктуры, а также инженерных сетей, с целью их последующей безвозмездной передачи в государственную (муниципальную) собственность. Данные обязательства инвесторов с помощью административного понуждения закрепляются в инвестиционных договорах, договорах аренды, отдельных соглашениях инвесторов с органами государственной власти, органами местного самоуправления, что придает им характер "добровольности", являясь на самом деле прямым нарушением норм Земельного кодекса Российской Федерации, регламентирующих вопросы распоряжения находящимися в государственной (муниципальной) собственности земельными участками.

Существование такой практики является следствием как высокого уровня затрат инвестора на создание объектов транспортной, коммунальной и социальной инфраструктуры, а также инженерных сетей в рамках деятельности по развитию застроенных территорий, так и несовершенства земельного законодательства, не содержащего норм, предусматривающих безусловную обязанность органов государственной власти и органов местного самоуправления предоставить незастроенный земельный участок в аренду в целях строительства (путем предварительного согласования места размещения объекта строительства, путем продажи права аренды сформированного земельного участка на торгах). Фактическая возможность формального отказа уполномоченного органа в указанном предоставлении, его бездействия, а также бюрократического давления на инвестора при его обращении в органы государственной власти, органы местного самоуправления с заявлением о предоставлении земельного участка позволяет соответствующему арендодателю противоправно обременять инвестора обязательствами по созданию объектов транспортной, коммунальной и социальной

инфраструктуры, а также инженерных сетей и вынуждать впоследствии безвозмездно передать указанные объекты в государственную (муниципальную) собственность. С другой стороны, при осуществлении инвестором строительства объектов жилого назначения органы государственной власти, органы местного самоуправления обязаны обеспечить потребность населения в услугах надлежащего качества в соответствующем секторе социальной сферы, что влечет за собой необходимость бюджетного финансирования строительства (реконструкции) соответствующих социальных объектов в условиях отсутствия в бюджетах соответствующего уровня средств на данные цели.

Такое положение является мощным сдерживающим фактором обеспечения инвестиционной привлекательности в реальном секторе экономики - строительстве объектов жилого и производственного назначения.

В целях недопущения неправомерных требований органов государственной власти, органов местного самоуправления о строительстве (реконструкции) объектов транспортной, коммунальной и социальной инфраструктуры, а также инженерных сетей и создания для инвесторов условий для осуществления строительства на незастроенных земельных участках представляется необходимым дополнить Земельный кодекс Российской Федерации положениями о безусловной обязанности органов государственной власти, органов местного самоуправления предоставить инвестору незастроенный земельный участок для целей строительства при соблюдении им требований земельного законодательства о форме обращения и процедуре такого предоставления.

Следует оценить целесообразность дополнения Земельного кодекса Российской Федерации нормой о том, что распоряжение земельными участками, находящимися в государственной (муниципальной) собственности, возможно исключительно способами, предусмотренными Земельным кодексом Российской Федерации. Наличие в Земельном кодексе Российской Федерации указанной нормы сделает невозможной практику заключения различных инвестиционных договоров, договоров аренды с условиями, предусматривающими обязательства арендатора по строительству (реконструкции) объектов транспортной, коммунальной и социальной инфраструктуры, а также инженерных сетей. Необходимо предусмотреть в качестве изъятия из указанной нормы случаи распоряжения земельными участками в рамках проведения процедур банкротства, обращения взыскания на заложенный земельный участок, осуществления приватизации, которые должны быть указаны непосредственно в Земельном кодексе Российской Федерации.

При этом удовлетворение требований организаций-застройщиков о законодательном закреплении в Кодексе порядка налогового учета расходов инвесторов при неправомерном принуждении к безвозмездной передаче в государственную (муниципальную) собственность социальных или инфраструктурных объектов (то есть фактическое разрешение законодателем относить на расходы, учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций) представляется нецелесообразным, поскольку внесение таких изменений будет способствовать легализации таких отношений и закреплению подобной практики.

Вместе с тем, учитывая, что практика неправомерных требований органов государственной власти, органов местного самоуправления о строительстве (реконструкции) объектов транспортной, коммунальной и социальной инфраструктуры, а также инженерных сетей носила в предыдущие годы массовый характер, с целью снижения налоговой нагрузки на инвесторов предполагается рассмотреть вопрос об урегулировании порядка учета для целей налогообложения прибыли организаций указанных расходов инвесторов, возникших до 1 января 2009 года из заключенных договоров аренды, инвестиционных договоров, соглашений между инвесторами и органами государственной власти, органами местного самоуправления, предусматривающих строительство таких объектов.

Также для указанных фактически сложившихся правоотношений необходимо рассмотреть целесообразность упрощенного порядка государственной регистрации права государственной (муниципальной) собственности на построенные (реконструированные) инвесторами объекты транспортной, коммунальной и социальной инфраструктуры, а также инженерные сети, переданные (передаваемые) безвозмездно в государственную (муниципальную) собственность.

Вышеуказанные меры, направленные на совершенствование законодательства, регламентирующего отношения по вопросам развития застроенных территорий, предоставления находящихся в государственной (муниципальной) собственности незастроенных земельных участков, позволят создать экономически выгодные условия для осуществления жилищного и иного строительства.

i 12. Отмена единого социального налога

В связи с принятыми решениями о проведении пенсионной реформы начиная с 1 января 2010 года единый социальный налог будет заменен страховыми взносами на обязательное пенсионное страхование, обязательное медицинское страхование и

обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством.

13. Государственная пошлина

Основными направлениями совершенствования государственной пошлины являются оптимизация перечня юридически значимых действий, совершаемых государственными органами, органами местного самоуправления, иными органами и (или) должностными лицами, уполномоченными в соответствии с законодательными актами Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления.

К указанным юридически значимым действиям отнесены, в частности:

выдача лицензий, разрешений, заключений, согласований, свидетельств, удостоверений, аттестатов, паспортов, документов (дубликатов документов) и иных документов;

государственная регистрация юридических и физических лиц, политических партий, средств массовой информации, актов, прав, ограничений (обременений) прав, договоров, объектов имущества, продукции, оборудования, материалов;

аккредитация организаций;

внесение изменений в государственные реестры, свидетельства, удостоверения и иные выдаваемые документы.

В рамках работы по совершенствованию взимания государственной пошлины предусматривается:

уточнение действующих размеров государственной пошлины за совершение юридически значимых действий и оптимизация размеров государственной пошлины за вновь вводимые юридически значимые действия,

разграничение полномочий федеральных органов государственной власти, их территориальных органов, а также находящихся в их ведении федеральных государственных учреждений и федеральных государственных унитарных предприятий по совершению на платной основе юридически значимых действий и оказанию связанных с ними государственных услуг.

Соответствующий проект федерального закона "О внесении изменений в главу 25.3 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившим силу Федерального закона "О сборах за выдачу лицензий на осуществление видов деятельности, связанных с производством и оборотом этилового спирта, алкогольной и

спиртосодержащей продукции" внесен Правительством Российской Федерации в Государственную Думу распоряжением от 27 октября 2008 г. N 1552-р.

i 14. Транспортный налог

В целях повышения налоговой автономии органов власти субъектов Российской Федерации, а также создания возможностей для повышения доходов региональных бюджетов предполагается с 2010 года внести следующие изменения в главу 28 Кодекса:

1) Предоставить право органам власти субъектов Российской Федерации устанавливать ставки транспортного налога также в зависимости от года выпуска транспортного средства, а также его экологического класса;

2) Увеличить средние ставки транспортного налога, установленные статьей 361 Кодекса, в два раза, при этом сохранив действующий в настоящее время минимальный уровень налоговых ставок, разрешив органам власти субъектов Российской Федерации уменьшать данные ставки не в пять, а в десять раз. Такой порядок позволит региональным властям, при желании, не повышать налоговую нагрузку на владельцев транспортных средств либо увеличить ставки транспортного налога на отдельные категории с целью пополнения бюджетных доходов.

15. Налогообложение некоммерческих организаций, содействие практике благотворительной деятельности и добровольчества

В Основных направлениях налоговой политики, подготовленных в предыдущие годы, большое внимание уделялось вопросам налогообложения некоммерческих организаций, осуществляющим свою деятельность в социально значимых областях, а также прочим вопросам налогообложения, связанным с осуществлением благотворительной деятельности физическими лицами и организациями, поддержкой волонтерства и добровольчества. Многие из предложенных ранее изменений были реализованы в Кодексе. Тем не менее с учетом важности этого направления для государства и общества на среднесрочную перспективу предлагаются следующие направления деятельности в этой сфере:

1. Расширение налоговых стимулов для участия в благотворительной деятельности и снижение налоговых издержек, связанных с осуществлением благотворительной деятельности. Для этого предполагается, в частности, распространить право на получение социального налогового вычета по налогу на доходы физических лиц на суммы

произведенных налогоплательщиками - физическими лицами пожертвований по следующим направлениям:

пожертвования некоммерческим организациям, работающим в приоритетных, общественно-значимых направлениях, в т.ч. некоммерческим организациям науки, культуры, образования, здравоохранения, социального обеспечения, охраны окружающей среды, иным некоммерческим организациям, работающим в общественно значимой сфере;

пожертвования благотворительным организациям;

пожертвования на цели формирования и пополнения целевого капитала некоммерческих организаций.

В настоящее время указанный социальный налоговый вычет применяется только в отношении пожертвований, осуществленных в пользу организаций, полностью или частично финансируемых из бюджетных источников.

2. Исключение из налоговой базы по налогу на доходы физических лиц выплат добровольцам за наем жилого помещения и проезд, связанных с осуществлением добровольческой деятельности. Основанием для получения такой льготы станет факт наличия соглашения о добровольческой деятельности.

3. В перспективе целесообразно рассмотреть вопрос о предоставлении права учитывать при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций (в пределах устанавливаемых в законодательстве ограничений в виде доли полученных организацией-жертвователем доходов, но не выше предельной суммы вычитаемых пожертвований в год) расходы в виде осуществляемых налогоплательщиками благотворительных пожертвований, ограничив также круг таких пожертвований на первом этапе пожертвованиями на цели формирования и пополнения целевого капитала некоммерческих организаций. По результатам анализа практики применения этой нормы возможно рассмотрение вопроса о возможности распространения указанной нормы на правила учета в целях налога на прибыль организаций иных пожертвований, в том числе пожертвований некоммерческим организациям.

При этом в качестве дополнительных условий получения некоммерческими, в том числе благотворительными, организациями соответствующего статуса законодательно могут быть закреплены:

осуществление деятельности в установленных социально-приоритетных направлениях;

обязательность наличия наблюдательных или попечительских советов с определением основных прав и обязанностей членов таких советов и базовых процедур их деятельности, требований к составу и полномочиям органов управления;

соблюдение дополнительных требований, связанных с регистрацией указанного статуса и ведением отчетности;

проведение ежегодного независимого аудита для подтверждения целевого использования средств;

обеспечение публикации в сети Интернет отчетов о деятельности в соответствии с установленными требованиями.

4. В перспективе целесообразно рассмотреть вопрос об установлении особого порядка налогообложения некоммерческих, в том числе благотворительных, организаций налогом на прибыль организаций, предполагающего освобождение их доходов, получаемых в связи с осуществлением предпринимательской деятельности, от данного налога при соблюдении ограничений и условий, касающихся связи осуществляемой ими предпринимательской деятельности с основной деятельностью.

В отношении более широкого круга некоммерческих организаций будет рассмотрен вопрос о возможности предоставления права учитывать при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций расходы на формирование резервов предстоящих расходов на осуществление уставной деятельности.

5. Следует распространить на негосударственные некоммерческие организации действие установленной в отношении автономных учреждений нормы о целевом финансировании, не учитываемом при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, в отношении субсидий, предоставляемых из федерального бюджета и бюджетов других уровней.

6. Необходимо принять решение о расширении перечня видов деятельности, гранты на поддержку которых не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций, с включением в этот перечень программ в области охраны здоровья населения, физической культуры и массового спорта (за исключением профессионального спорта) и других. При этом будут установлены ограничения, позволяющие обеспечить эффективное администрирование целевого характера таких средств.

7. Необходимо также расширить перечень целевых поступлений на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, не облагаемой налогом на прибыль организаций, включив в него услуги (работы), полученных безвозмездно в целях поддержки уставной деятельности некоммерческих организаций и их содержания, а также труд добровольцев.

8. Одним из важных направлений содействия развитию благотворительной деятельности и добровольчества является развитие института социальной рекламы. В этой связи необходимо внесение в законодательство изменений, позволяющих установить четкое разграничение между понятиями "реклама" и "социальная реклама". В этом случае появится возможность отнесения безвозмездного изготовления и распространения социальной рекламы к благотворительной деятельности, что позволит исключить начисление налога на добавленную стоимость при изготовлении и распространении социальной рекламы, осуществляемой на безвозмездной основе, а также обеспечить отнесение на расходы, учитываемые в целях налогообложения по налогу на прибыль организаций (в пределах норм), сумм, направленных на изготовление и распространение социальной рекламы, устанавливаемых законодательством.

16. Налог на имущество организаций

В рамках совершенствования налога на имущество организаций будет рассмотрен вопрос о целесообразности временного освобождения от налога на имущество организаций вновь вводимых объектов транспортной инфраструктуры, строительство которых осуществлялось в том числе за счет средств федерального бюджета. При этом необходимо учитывать, что подобная мера может привести к временному снижению доходов бюджетов субъектов Российской Федерации от данного налога.

